

783
dej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA RAZON SUFICIENTE
EN LA INTERPRETACION TRIBUTARIA

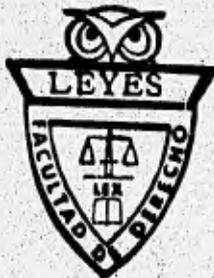
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

LEONARDO RODRIGUEZ QUEZADAS

FALLA DE ORIGEN

DIRECCION DE LA TESIS: LIC. ALFONSO NAVA NEGRETE



MEXICO, D.F.

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

1995

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

México, D.F., 13 de octubre de 1995.

C. COORDINADOR DE LA ADMINISTRACION
ESCOLAR, U.N.A.M.
Presente.

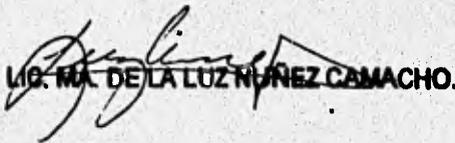
El pasante **LEONARDO RODRIGUEZ QUEZADAS**, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada **"LA RAZON SUFICIENTE EN LA INTERPRETACION TRIBUTARIA"**

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente,
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

**DEDICO ESTA TESIS
A MI PADRE LEONARDO RODRÍGUEZ CORDOVA.
A MI MADRE AÍDA QUEZADAS DE RODRÍGUEZ.**

**A MIS HERMANOS
JORGE, AÍDA Y ALEJANDRO**

**A MI HIJA JIMENA RODRÍGUEZ PLOMARES
CON TODO EL AMOR POR SER LA MANIFESTACIÓN DE LO DIVINO,
LA PROMESA DE UN MUNDO MEJOR.**

A LOLA, POR SU COMPRENSIÓN Y PACIENCIA.

A MIS SOBRINOS Y A GERMAN MARINA CORTES

7

**DEDICO ESTA TESIS
A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO,
EN PARTICULAR A LA FACULTAD DE DERECHO, ASÍ COMO
AL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS.**

**CON PROFUNDO RESPETO Y AGRADECIMIENTO
A MI MAESTRO EL LICENCIADO ALFONSO NAVA NEGRETE, POR SU
APOYO, AYUDA Y COLABORACIÓN SIN LA CUAL NO TENDRÍA FIN EL
PRESENTE TRABAJO.**

**A MIS MAESTROS Y COMPAÑEROS, EN
ESPECIAL A LUIS GARCIA VALLARTA ZEPEDA CON MI
SINCERA AMISTAD, A GUILLERMO HERRERA AVIÑA POR SU
ESTIMACIÓN.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN. **I**

A) ACERCAMIENTO. **Pág.**

1. Introducción. **1**
2. El derecho, orden jurídico. **1**

B) EL ORDEN Y EL SISTEMA JURÍDICO.

1. El orden. **2**
 a. El Objeto. **3**
 b. La pauta ordenadora o criterio ordenador. **3**
2. El orden jurídico. **3**
3. La unidad del orden jurídico. **5**
 a. La jerarquía. **6**
 b. La estructura. **6**
 c. La coherencia. **6**
 d. La plenitud. **..6**
4. La norma fundante. **..7**

C) LA RAZÓN SUFICIENTE EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO.

1. La razón suficiente. **..8**
2. El fundamento jurídico positivo de la razón suficiente en el ordenamiento mexicano. **..8**
3. La razón suficiente en la materia tributaria. **12**
4. El derecho tributario. **12**

A) ACERCAMIENTO.

1. Ubicación de la interpretación y la aplicación en el ámbito jurídico. **14**
2. La aplicación de la ley. **14**
3. El razonamiento en la aplicación. **15**

B) ASPECTOS GENERALES A LA RAZÓN SUFICIENTE, LA INTERPRETACIÓN, Y APLICACIÓN DEL DERECHO.

1. Principales Escuelas. **16**

| | |
|---|----|
| a. Escuela absolutista. | 17 |
| b. Culto a los materiales o escuela exegética. | 17 |
| c. Escuela objetivista (o voluntad de la ley). | 17 |
| d. Escuela de la interpretación libre. | 18 |
| 2. Las dos principales posiciones. | 18 |
| a. Subjetiva. | 18 |
| b. Objetiva (ante el derecho). | 18 |
| 3. Principales críticas a la escuela exegética. | 19 |
| 4. Principales métodos. | 21 |
| a. Método exegético. | 21 |
| b. Método de la ratio legis. | 21 |
| c. Método histórico. | 21 |
| d. Método sistemático (contexto). | 22 |
| e. Método de la lógica de lo razonable. | 22 |
| f. Método de la reconstrucción racional. | 22 |
| g. Método lógico-sistemático. | 23 |
| h. Método evolutivo. | 25 |
| 5. Métodos anómalos o especiales de aplicación de la materia tributaria | 27 |
| a. Método realista. | 28 |
| b. Método de la significación económica. | 29 |
| 6. Por sus resultados. | 30 |
| a. Extensiva. | 30 |
| b. Restrictiva. | 31 |
| c. Declarativo o estricto. | 31 |
| 7. Principales problemas a los que se enfrenta. | 31 |
| a. Ambigüedad. | 31 |
| b. Conceptos indeterminados. | 32 |
| c. Los problemas lógicos. | 33 |
| 8. Clasificación por los sujetos. | 33 |
| a. Auténtica. | 33 |
| b. Administrativa | 34 |
| c. Jurisdiccional. | 35 |
| d. Doctrinal | 35 |
| 9. Trascendencia de la interpretación en materia tributaria. | 35 |

C) ELEMENTOS DE LA INTERPRETACIÓN, EN SENTIDO ESTRICTO (LENGUAJE-SUSTANCIA).

| | |
|---|----|
| 1. El lenguaje. | 36 |
| 2. El campo de referencia. | 39 |
| a. Por el contexto de la formula lingüística. | 39 |
| b. Por la situación fáctico. | 39 |
| 3. El lenguaje jurídico. | 39 |
| 4. La sustancia. | 40 |

D) LA INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA.

| | |
|---|----|
| 1. Interpretación en general. | 40 |
| 2. Interpretación de la ley. | 42 |
| 3. La interpretación, en sentido estricto | 43 |
| 4. La interpretación tributaria. | 44 |

E) LA SUPLETORIEDAD EN LA MATERIA TRIBUTARIA.

| | |
|---|----|
| 1. La supletoriedad en el derecho en general y en la materia tributaria | 46 |
| 2. Las lagunas de la ley. | 46 |
| 3. El razonamiento analógico (Argumentum a simile ad simile) | 49 |
| 4. Argumentum a miene ad minus. | 50 |
| 5. Argumentum a minori ad maius. | 51 |
| 6. Principios generales del derecho. | 51 |
| a. Construcciones racionales. | 51 |
| b. Normas. | 51 |
| 7. La equidad. | 53 |

A) LAS FUENTES EN GENERAL

| | |
|--|----|
| 1. Introducción. | 54 |
| 2. Acepciones de la palabra fuente. | 54 |
| 3. Delimitación de las fuentes. | 54 |
| 4. Las fuentes formales en el derecho en general. | 55 |
| 5. Trascendencia de las fuentes en la determinación de la razón suficiente y en la interpretación. | 55 |

B) LAS FUENTES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

| | |
|--|----|
| 1. Clasificación de las fuentes formales en el derecho tributario. | 56 |
| 2. La Constitución. | 56 |
| 3. La ley. | 58 |
| 4. Los tratados Internacionales. | 60 |
| 5. El decreto-ley y el decreto-delegado. | 61 |
| 6. El reglamento. | 62 |
| 7. El acuerdo. | 64 |
| 8. Las circulares. | 65 |
| 9. La jurisprudencia. | 67 |

A) ACERCAMIENTO.

| | |
|--|----|
| 1. Los derechos públicos subjetivos. | 70 |
| 2. Las garantías individuales. | 70 |
| 3. Derechos públicos subjetivos, concepto. | 71 |

B) CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS PÚBLICOS SUBJETIVOS.

| | |
|-------------------|----|
| 1. Introducción. | 72 |
| 2. Clasificación. | 72 |

C) GARANTÍA DE IGUALDAD.

| | |
|--|----|
| 1. Concepto. | 73 |
| 2. Su regulación en la Constitución Federal. | 73 |
| 3. El artículo 1ero. de la Constitución Federal | 74 |
| 4. Los artículos 2o., 4o., y 12 de la Constitución Federal | 74 |
| 5. El artículo 13 de la Constitución Federal. | 74 |
| a. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas. | 75 |
| b. Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales. | 76 |
| c. Ninguna persona o corporación puede tener fueros. | 77 |

D) GARANTÍA DE LIBERTAD.

| | |
|---|----|
| 1. Concepto. | 77 |
| 2. Su regulación en la Constitución Federal. | 77 |
| 3. El derecho público subjetivo de la petición. | 77 |

E) GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA.

| | |
|---|-----|
| 1. Concepto. | 83 |
| 2. Su regulación en la Constitución Federal. | 83 |
| 3. El artículo 14 de la Constitución Federal. | 84 |
| a. La no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna. | 84 |
| b. El derecho de audiencia. | 88 |
| c. La garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal | 92 |
| d. La garantía de legalidad en materia jurisdiccional civil. | 93 |
| 4. El artículo 16 de la Constitución Federal. | 93 |
| a. La competencia. | 94 |
| b. La fundamentación y motivación. | 96 |
| c. La garantía de las vistas domiciliarias con orden no judicial. | 101 |

A) ACERCAMIENTO.

| | |
|-------------------|-----|
| 1. Introducción. | 102 |
| 2. Clasificación. | 102 |

B) FACULTAD DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA REALIZAR VISITAS DOMICILIARIAS CON EL OBJETO DE COMPROBAR SI SE HAN CUMPLIDO CON LAS DISPOSICIONES FISCALES.

| | |
|---|-----|
| 1. Acercamiento. | 103 |
| 2. Su reglamentación en la Constitución Federal. | 103 |
| 3. Finalidad de dicha facultad. | 104 |
| 4. Solemnidades que se deben observar en la visita domiciliaria | 104 |
| 5. Enunciación de las formalidades que deben ser observadas. | 105 |
| a. Toda orden de comprobación debe constar por escrito. | 105 |
| b. Necesidad de la entrega material de la orden de visita. | 106 |
| c. Domicilio en que se debe llevar a cabo la diligencia | 107 |
| d. Persona o personas designadas en la orden de visita. | 107 |
| e. Orden específica y no genérica. | 107 |
| f. Acta circunstanciada al cierre de la visita. | 109 |
| 6. La visita domiciliaria en materia fiscal. | 110 |

C) LA PROHIBICIÓN DE MULTAS EXCESIVAS.

| | |
|---|-----|
| 1. Introducción. | 115 |
| 2. Su regulación en la Constitución Federal. | 116 |
| 3. Concepto. | 116 |
| 4. Requisitos de procedibilidad de las multas fiscales. | 118 |
| 5. La previsión de las multas en el Código Fiscal de la Federación. | 118 |

D) LA PROHIBICIÓN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS.

| | |
|--|-----|
| 1. Introducción. | 118 |
| 2. Su regulación en la Constitución Federal. | 118 |
| 3. Concepto. | 119 |

E) ES OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES.

| | |
|--|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 118 |
| 2. Mandatos que se encuentran contemplados en dicha disposición. | 120 |
| 3. Es obligación de los mexicanos contribuir. | 120 |
| 4. Los gastos públicos. | 121 |
| 5. De la Federación, Distrito Federal, de los Estados y Municipios en que residan. | 123 |
| 6. De manera proporcional y equitativa. | 124 |
| a. Identificación de la proporcionalidad y equidad. | 124 |
| b. La proporcionalidad y equidad como cuestiones diferenciadas. | 126 |
| 7. Que dispongan las leyes. | 131 |

F) LA FORMULACION DE LEYES O DECRETOS QUE VERSEN SOBRE CONTRIBUCIONES O IMPUESTOS DEBEN DISCUTIRSE PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS.

| | |
|---|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 132 |
| 2. La teleología de la exención contenida en dicho mandato. | 133 |

G) EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENE LA FACULTAD PARA IMPONER LAS CONTRIBUCIONES NECESARIAS A CUBRIR EL PRESUPUESTO.

| | |
|---|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 133 |
| 2. La teleología de dicho mandato. | 133 |
| 3. La potestad tributaria. | 134 |
| 4. Características de la potestad tributaria. | 134 |
| 5. Distinción entre la potestad tributaria y la competencia tributaria. | 135 |
| 6. La concurrencia tributaria. | 135 |

H) ES FACULTAD EXCLUSIVA DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS EXAMINAR, DISCUTIR Y APROBAR ANUALMENTE EL PRESUPUESTO DE EGRESOS.

| | |
|--|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 136 |
| 2. La trascendencia de dicho mandato constitucional. | 136 |

I) CORRESPONDE AL EJECUTIVO FEDERAL HACER LLEGAR A LA CÁMARA DE PUTADOS LAS RESPECTIVAS INICIATIVAS DE LEYES DE INGRESOS Y PROYECTOS DE PRESUPUESTO DE EGRESOS.

| | |
|---|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 137 |
| 2. La trascendencia de dicho mandato. | 137 |
| 3. La teleología de dicho mandato constitucional. | 137 |
| 4. La ley de ingresos. | 138 |

J) EL EJECUTIVO FEDERAL 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 TRANSITO DE PRODUCTOS, ARTÍCULOS Y EFECTOS.

| | |
|--|-----|
| 1. Su regulación en la Constitución Federal. | 139 |
| 2. La trascendencia de dicha disposición. | 139 |

| | |
|-----------------------|----------|
| CONCLUSIONES. |141 |
| BIBLIOGRAFÍA |144 |
| ÍNDICE AUTORAL |149 |

El presente trabajo tiene como objeto establecer y explicar lo que se entiende por la razón suficiente en las disposiciones jurídicas tributarias, así como la interpretación y aplicación de dichas disposiciones, soportando la trascendencia de la determinación de la razón suficiente en la compleja operación de su aplicación a los casos concretos.

Para lo que abarcamos las tres facetas del mundo jurídico positivizado en México, como lo son sus aspectos filosófico, científico y el técnico del mismo. Lo cual se explica en razón de que la existencia del Derecho en general y en especial el derecho positivo en México, obedece a estos tres substratos, mismos aspectos que sólo se segmentan para efectos didácticos.

El Derecho sólo es tal, en cuanto se someten a él los destinatarios del mismo, ordenando su conducta a sus términos, para lo cual se requiere del paso previo de comprenderlo para estar en la posibilidad de desentrañar el sentido y alcances de las expresiones jurídicas que lo integran.

Observando que una conducta en última instancia sólo se estima como debida por su contenido y este necesario por valioso, luego entonces una disposición jurídica debe contener la razón suficiente de su aplicación.

El presente trabajo tiene como limite el orden jurídico positivo contenido en y por la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, mismo contenido que en forma alguna será cuestionado.

Por esto, estimamos necesario explicar lo que es la razón suficiente en el orden y sistema jurídico positivo mexicano, así como los atributos y efectos que esto produce en el ámbito tributario; su reflejo en los productos de las fuentes de los cuales emergen dichas obligaciones; como afectan la interpretación y aplicación debida o adecuada de dichos productos; a la luz de los derechos públicos subjetivos de los gobernados; y de conformidad con los mandatos que en materia tributaria se encuentra obligada a observar la autoridad para que su comportamiento pueda ser estimado auténticamente como legal.

El presente trabajo nace, como una necesidad personal de explicarnos y hacer notar la necesaria congruencia y concordancia, de reconocer en suma el debido respeto, que conforme al derecho positivo mexicano deben guardar las disposiciones jurídicas que de él emergen y condicionadas por este deben observar de la legalidad sustancial, contenida en y por la Constitución Federal, y por ende en su interpretación y aplicación, tanto por las autoridades competentes para ello como por los contribuyentes.

En este orden de ideas, a nuestro entender la única forma en que el Estado Gobierno en México, no se manifieste como el auténtico monstruo mítico llamado LEVIATAN, por Thomas Hobbes, es mediante la cabal sujeción del mismo al Estado de Derecho, esto es al orden y sistema jurídico establecido en y por la Constitución Federal.

Y no como sucede en no pocas ocasiones, que mediante una legalidad aparente, se desvían y desnaturalizan las instituciones jurídicas, con lo que se confunde al Estado de Derecho, con un derecho del Estado Gobierno.

Lo anterior alcanza mayor relevancia en la materia tributaria, si observamos que mediante el establecimiento y recaudación de las contribuciones es como el Estado se allega de importantes recursos para el soporte de su existencia, así como para el cumplimiento y consecución de los fines que le son propios, luego entonces el establecimiento y recaudación de las contribuciones es de orden público e interés social.

No obstante de la evidente necesidad de la existencia de las contribuciones, por la naturaleza, al no originar con su pago al contribuyente una contraprestación cuantificable en forma directa o inmediata por lo que se entera, así como la poca o nula transparencia en la afectación y destino de las mismas para cubrir el gasto público, estas no han sido del agrado de ningún pueblo.

Menos cuando estas contribuciones se manifiestan fuera de la órbita económica del indicativo que conforma el haber patrimonial de los gobernados y fuera de la órbita legal sustancial tanto en su determinación como en su recaudación, lo que a ayudado y originado en no pocos casos la ruptura violenta de las estructuras en diversos pueblos y épocas.

1. **Introducción.**- La razón suficiente es una consecuencia del orden y del sistema jurídico, esto es, tiene su base en el orden y en el sistema jurídico, solamente donde estos últimos existen la podemos explicar y entender.

El orden y el sistema jurídico, pertenecen al ámbito de la ciencia del derecho, por su conexión y trascendencia para la determinación de la razón suficiente, así como de la técnica de la interpretación y aplicación del derecho, son observados en el presente estudio.

De la estructura elegida, de los criterios rectores a que se sujeta el material a ordenar, de las conexiones entre estos, derivan la validez, formal y material, y en cuanto a su real aplicación y realización, la eficacia de las normas que mediante el sistema jurídico conforman el orden jurídico.

Al conocimiento del derecho, arribamos mediante la observancia del orden jurídico total y de su sistema, de los que derivan las instituciones jurídicas que lo conforman y por inferencia los elementos necesarios para su adecuada interpretación y aplicación.

2. **El derecho, como orden jurídico.**- Tradicionalmente, el derecho se explica por las normas que lo integran, especialmente de la norma per-se, estimándola un ente individual y aislado, con lo que se pierde de vista que la norma es parte integrante de un sistema que conforma el orden jurídico total.

El derecho no lo podemos razonar, interpretar, y aplicar sólo a la luz de la norma general, abstracta y universal, que en su caso, sea aplicable al caso concreto.

Dicha norma presuntamente aplicable, dentro de la gama de posibilidades que derivan de su significado literal, la debemos permear con el significado derivado del contexto de las demás normas que conforman la institución, complementándolo con las directrices del sistema en general, en lo que le sean comunes y no se opongan a esta, armonizando lo anterior con los efectos que se buscan producir en la realidad que esta llamada a regular, esto con objeto de poder obtener el sentido más aceptable con el caso concreto y aplicable a dicha realidad.

El orden y el sistema jurídico, aún cuando uno forme parte del otro, se entienden como cuestiones particulares y diferenciadas entre sí, no como sinónimos ni equiparables, pues cada una de ellos presenta un carácter propio.

No se debe confundir el orden que deriva de la mayor o menor eficacia de las normas (orden concreto u orden jurídico), del orden que exhiben las normas al adoptar una estructura determinada (Propósito ordenador).

Adelantaremos señalando que el orden jurídico *no es el conjunto de las reglas de ordenación, sino la situación que resulta del sometimiento a tales reglas, del material ordenable.*¹

El Estado, entendido como un poder puro que aglutina a múltiples poderes o grupos sociales que lo conforman, al establecer las reglas de convivencia de todos los miembros de una sociedad, incluyendo al Estado mismo, aún en su potestad de imperio, se autodelimita sometiéndose al derecho, *Así el Estado metajurídico, en esencia poder "puro", previo a la existencia de cualquier norma (Dios Padre), se "auto limita" creando el "Derecho" y sometiendo a él, para que de esta forma, apartir de una norma*

¹ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 34.

fundamental se pueda crear y recrear el resto del sistema jurídico, mediante diversos procesos dimensionales de formación de normas secundarias siempre acordes con la norma suprema o fundamental (la originariamente creada por el Estado metajurídico para entrar en el mundo de lo fáctico).²

El derecho, como orden jurídico, es un conjunto de normas de conducta y de organización que constituyen una unidad, que tienen por contenido la reglamentación de relaciones fundamentales para la supervivencia y convivencia del grupo social, como son las relaciones familiares, las relaciones económicas, las relaciones superiores de poder (o relaciones políticas), así como la reglamentación de los modos y de las formas con que el grupo social reacciona a la violación de las normas de primer grado o institucionalización de la sanción.³

No debiendo perder de vista, lo precisado por el maestro Eduardo García Maynez, quien a su vez, cita a Max Scheler y Nicolai Hartman, quienes manifiestan que el valor moral no se funda en el deber, sino al contrario: todo deber (y, añadimos nosotros, no únicamente lo de índole ética) presupone la existencia de valores. No tendría ningún sentido decir, por ejemplo, que el hombre debe ser leal con sus amigos, si la lealtad no fuese valiosa.⁴

Por lo anterior, el derecho como orden jurídico, busca como fin mínimo el impedimento de las acciones consideradas más destructivas del conjunto social, la solución de los conflictos que amenazan, sino son resueltos, con hacer imposible la propia subsistencia del grupo, la consecución y el mantenimiento, en suma del orden o de la paz social.⁵

ORDENES Y SISTEMAS JURÍDICOS

1. El Orden .- La palabra orden, nos denota entre otros significados, el de armonía, concierto, regularidad, sistematización, organización, clasificación, distribución y estructura.

En un sentido amplio y vulgar, la palabra se entiende como el concierto, la buena disposición que las cosas guardan entre sí y con las demás que no las conforman.

En la filosofía, se entiende, como una relación cualquiera que guardan entre sí y con los demás, dos o más objetos, y que pueden expresarse mediante una regla.

Puede ser: serial (causa-efecto), total (condición-finalidad), y ambos tipos de orden a la vez pueden ser de grado o nivel (jerárquico).

El orden total, es la disposición recíproca de las partes de un todo, que presupone que se disponga el lugar apropiado y adecuado por y para cada objeto, con vistas al cumplimiento de las finalidades propias del orden total que admite diversos grados o niveles.

² Terrazas Salgado, Roberto., 75 Aniversario de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, pág. 487.

³ Bobbio Norberto, Diccionario de Política., Voz. Derecho, pág. 508.

⁴ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho., pág. 205.

⁵ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 508.

Dicho en otras palabras, el orden total para la filosofía, lo constituye *el sometimiento de un conjunto de objetos a una regla o sistema de reglas cuya aplicación hace surgir, entre dichos objetos, las relaciones que permiten realizar las finalidades del ordinante.*⁶

Todo orden, presupone: la existencia de un material a ordenar, que se configura principalmente por un conjunto de objetos; el criterio ordenador; la sujeción del material ordenable a este criterio; la conexión que tal sometimiento genera para los objetos ordenados; y la finalidad perseguida por el ordinante.

a. **El objeto.** Lo entendemos, como *todo aquello susceptible de recibir un predicado cualquiera, aplicándolo a la conducta del hombre en sociedad, precisándolo a la materia jurídica, es aquella conducta, que se ha estimado por el conglomerado social, como valiosa de ser jurídicamente regulable.*

b. **La pauta ordenadora o criterio ordenador.** *Es todo principio cuyo empleo pueda conducir a la ordenación de un conjunto de entidades o sea condicionante de un orden ya realizado (con o sin la intervención humana).*⁷

Dicha pauta se encuentra determinada por una conexión con los objetos, esto es, por la naturaleza de lo ordenable y por el fin o propósito que se persigue con su instauración, de forma tal que:

○ Se encuentra necesariamente relacionada a lo susceptible de ordenación, es decir a la naturaleza de los objetos a ordenarse, *para cada especie de cosas existen ciertos tipos de orden, de acuerdo con las peculiaridades de lo ordenable.*⁸

○ Y por la finalidad que se busca realizar con el sometimiento del destinatario a dicho orden. Esto es, con el efecto buscado con el sometimiento del destinatario al orden previsto por la estructura, *el orden asume un carácter medial y, por tanto debe cumplir ciertas exigencias de adecuación al propósito a que sirve.*⁹

De la palabra orden, resultan principalmente tres significados: *El primero que suele aplicarse a las reglas constitutivas del criterio ordenador; el segundo como resultante del proceso de ordenación, y un tercero el que refleja la ordenación de los objetos entre sí (el de la sucesión de los discursos).*¹⁰

No debiéndose confundir al orden normativo concreto, con los fines o concepción del orden que se busca alcanzar con su instrumentalización, ni con el orden que se observa en la estructura que reflejan los objetos sometidos a un criterio ordenador, pues la eficacia de la regulación condicional no sólo la del orden total, sino el logro de las metas y valores frente a los que dicho orden asume el carácter de medio.

2. **El orden jurídico.** *- Es la subordinación de la conducta a un sistema de normas cuyo cumplimiento permite la realización de valores.*¹¹ esto es, todo orden jurídico tiene por objeto inmediato el sometimiento de la conducta de los destinatarios y con ello la realización de determinados fines que se estiman como valiosos por el conglomerado social.

⁶ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, Pág. 23.

⁷ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 24.

⁸ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 25.

⁹ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 25.

¹⁰ García Maynez, Eduardo. Op. Cit. pág. 26.

¹¹ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 37.

Una de las finalidades supremas del derecho lo constituye el bienestar y la felicidad del individuo, como tal y como ente social, lo cual se busca lograr mediante la convivencia pacífica, respetuosa y ordenada de los miembros de la sociedad, en consecuencia se entiende al derecho como un medio de control social, no siendo este el único ni el más importante, pero sí el más significativo.

Es necesario diferenciar el ámbito jurídico, de los ámbitos de la moral y de los convencionalismos sociales.

La diferenciación de los otros medios de control social, el derecho estriba en que este, se puede reducir esquemáticamente a una situación típica, de acuerdo con la cual a un determinado comportamiento del individuo se hace seguir de una cierta consecuencia por parte del grupo o por elementos cualificados del mismo. Cuando ..., se trate de un comportamiento social reprobado, la consecuencia será desfavorable.¹²

El orden jurídico se diferencia por la forma en que los preceptos jurídicos pueden obtener eficacia dentro de una organización compleja que determina la naturaleza y alcances de sus sanciones; así como la forma en que deben ser estas aplicadas y a quien incumbe esta tarea, es por esto, que el orden que responde a la infracción de sus preceptos con sanciones externas institucionalizadas, es precisamente, el jurídico.¹³

Al hablar de la institucionalización de las sanciones lo que señalamos es que:

A cada norma primaria se halla ligada (con ciertas excepciones que el mismo señala) otra secundaria impositiva de la sanción. (certeza de respuesta).

Las sanciones determinan siempre, dentro de ciertos límites, la medida del castigo. (garantía de proporcionalidad).

La aplicación de éste, y en caso necesario, de las medidas coactivas, corresponde a órganos especiales, cuya actividad se encuentra normativamente regulada. (imparcialidad de los órganos aplicadores)¹⁴

El derecho para ser entendido, debe enfocarse desde el ordenamiento que lo configura y no desde las normas que lo conforman. Consecuentemente se diferencian unas normas de otras por el ordenamiento al cual pertenecen. Por esto estimamos al orden jurídico como un orden normativo dotado de sanciones externas e institucionalizadas.¹⁵

De lo anterior se colige, que el orden jurídico es una totalidad unitaria y sistemática, que exhibe un orden propio y tiene el propósito y la finalidad de regular y, por ende ordenar, la conducta de sus destinatarios, entre los que figuran tanto los facultados y obligados por las normas de comportamiento como los que tienen a su cargo el desempeño de funciones públicas definidas e impuestas por normas de organización.

Y el sistema jurídico, es una pluralidad unitaria de pautas o criterios de ordenación de un material ordenable, que ya no está constituido por esos criterios o pautas, sino por la conducta de las personas a quienes las normas de derecho faculta u obligan.¹⁶ de forma tal que un sistema normativo en la órbita del derecho, es el conjunto de normas que están en vigor en determinado lugar y época.¹⁷

¹² Lumia Guisepe, Principios de Teoría e Ideología del Derecho, pág. 14.

¹³ García Maynez, Eduardo, Ensayos Filosóficos-Jurídicos, pág. 297.

¹⁴ Bobbio Norberto, citado por García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 297.

¹⁵ Bobbio Norberto, citado por García Maynez, Eduardo. Ensayos Filosófico-Jurídico, pág. 311.

¹⁶ García Maynez, Eduardo. Ensayo Filosófico-Jurídico, pág. 303.

¹⁷ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 187.

El orden jurídico concreto y real, es la sumisión espontánea o coaccionada de los sujetos (gobernantes y gobernados) a los preceptos del sistema; de forma tal, que el sistema jurídico, es un elemento del orden jurídico concreto, en la medida en que este último es considerado como fin inmediato, y constituye el medio o instrumento de realización.

Los principios básicos del ordenamiento jurídico, son:

La *Unidad*, y el modo en que lo conforman las normas jurídicas, es una cuestión básica de la *jerarquía de las normas*,

Permitiendo esta unidad del ordenamiento jurídico el que se pueda hablar que el mismo constituye un *sistema*, el que encuentra su cuestión básica en las *antinomias*;

Por lo cual al hablar que el derecho lo constituye un orden jurídico que tiene unidad, que lo dota de cierta tendencia por lo menos sistemática, es también *completo* o pretende al menos serlo, lo cual encuentra su cuestión básica en las *lagunas*.

3. La unidad del orden jurídico .- Forma en que las normas, al ocupar el lugar que a cada una les corresponden, le dan consistencia al ordenamiento jurídico, coexistiendo entre sí en forma coherente y ordenada, de acuerdo a la jerarquía de las mismas.

Esta unidad, la encontramos en la norma fundamental (Constitución), la cual es indispensable para establecer la conformación del orden jurídico, misma que le da el fundamento de validez a las normas que lo integran (orden normativo formal-dinámico).

Esto tiene lugar, por la obediencia al poder originario (conjunto de fuerzas políticas que en un determinado momento histórico, han logrado instaurar un orden jurídico), el cual exige que se respete el sistema normativo.

Por tanto, si bien es cierto que este poder constitucional tiene su fuente u origen en la fuerza, las más de las veces la fuerza armada, esta pasa a un segundo plano, como fuerza institucionalizada aplicable a la ejecución. Dicho en otras palabras *la fuerza es, instrumento necesario del poder, pero no su fundamento. En otros términos es necesario para ejercerlo no para justificarlo.*¹⁸

La fuerza es indispensable para la realización del derecho, pues sólo es derecho el que, en un momento último, puede hacerse valer por medio de ella. *Un orden jurídico, sólo existe en tanto en cuanto es eficaz*¹⁹. No debiéndose confundir a la fuerza de la que se auxilia el ordenamiento jurídico para hacer efectivas sus determinaciones, esto es eficaces, con el ordenamiento mismo, por esto la coactividad es la *posibilidad de cumplimiento no espontáneo y por ende, de imposición forzada*²⁰.

El orden jurídico concreto o real, dimana de la sumisión de la conducta de los destinatarios (gobernantes y gobernados), a los preceptos que socialmente se estiman valiosos de ser regulados jurídicamente conforme a la norma fundante y que se estatuyen por medio de un sistema.

Sólo en cuanto dichas normas son cumplidas o aplicadas, el orden jurídico se convierte en realidad, esto es *el logro de la conducta socialmente útil y la evitación de lo socialmente perjudicial son fines inmediatos del sistema, y que, relativamente a estos, los actos coactivos tiene el carácter de medios.*²¹

¹⁸ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 299.

¹⁹ Bobbio Norberto, citado por García Maynez, Eduardo. Ensayos Filosófico-Jurídico, pág. 299.

²⁰ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 300.

²¹ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 211.

No debiendo perderse de vista, que el estudio del orden jurídico concreto y real, de una sociedad no se debe limitar al examen y sistematización de los preceptos que el poder público considere obligatorios, ni a la comprobación de su eficacia; tendrá también, para ser exhaustivo y descubrir el espíritu del sistema, que tomar en cuenta las finalidades perseguidas por los creadores de esas normas, incitas en las normas mismas, y, por tanto, los valores que a través de estos últimos pretenden aquellos realizar²².

La unidad del orden jurídico, consiste substancialmente, en la posibilidad lógica jurídica, de fundar la validez de todas las normas que conforman un sistema, a una norma última o norma fundamental; de la cual en último momento depende la existencia de las otras, aquí se entiende por la existencia en cuanto a la validez, de tal forma que si la validez de todas ellas puede ser referida a una norma específica, si existe una norma de la cual dependa la validez de todas las demás normas.²³

Abundando en lo anterior, una norma aislada sólo es norma jurídica en cuanto pertenece a un determinado orden jurídico y pertenece a un determinado orden jurídico cuando su validez reposa en la norma fundante de ese orden.²⁴

De forma tal, que nos encontramos con normas que guardan entre sí relaciones de superioridad e inferioridad de carácter dinámico. Siendo las normas superiores normas aplicadoras o condicionantes (Mayor generalidad) mismas que determinan el proceso de creación de otras normas y determinan su contenido (fundamento de validez), y las normas inferiores o de aplicación normativa o condicionadas (mayor especificidad) aquellas que han sido creadas siguiendo el procedimiento establecido en la norma superior y tienen el contenido determinado por esta norma.

Por lo anterior, el orden jurídico, tienen una capacidad de autorregulación, en virtud de la cual la estructura misma, mediante un juego de anticipaciones y retroacciones (o reacciones), y gracias a instrumentos internos de control , no se limita a corregir los errores o desviaciones sino que opera también una precorrección.²⁵

La anterior nos presenta principalmente cuatro problemas:

a. **La Jerarquía.**- Forma en que son creados los preceptos o las normas, en quien o quienes recae la obligación de crearlos, los límites del contenido de dichas disposiciones, lo cual trae aparejado la clasificación de las fuentes y las reglas a que el proceso creador en cada caso se encuentra sujeto.

b. **La Estructura.**- Relaciones que median entre las normas que lo componen, donde se encuentra su fundamento y de que índole es.

c. **La Coherencia.**- Determinación de las consecuencias y principios que derivan para las normas que integran un sistema, de donde resulta principalmente la coherencia interna del sistema.

d. **La Plenitud.**- Consiste en establecer, si el sistema es completo o cerrado, si carece o no de lagunas, y si existen como se integran, esto es la existencia o inexistencia de la plenitud hermética de un sistema jurídico.

En este orden de ideas, la norma jurídica vale por que se crea conforme a lo establecido en el fundamento de validez en que se apoya y por que su contenido se encuentra soportado en la misma. Todas

²² García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 318.

²³ Schmill Ordóñez, Ulises. y Otros, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Orden Jurídico, pág. 2277.

²⁴ Kelsen Hans, Teoría Pura del Derecho, pág. 45.

²⁵ Lumia Giuseppe, Principios de Teoría e Ideología del Derecho, pág. 55.

las normas cuya validez pueda remitirse a una misma norma fundante y básica, constituyen un sistema de normas, un orden normativo. La norma fundante básica, establecida en y por la constitución, es la fuente común de la validez de todas las normas pertenecientes a uno y el mismo orden.²⁶

4. La norma fundante.- La norma suprema presupuesta, que dota de Unidad al orden y al sistema jurídico que lo conforman, se encuentra contenida en y por las constituciones de los Estados, de tal forma que esta norma suprema constitucional, ya se este escrito o consuetudinario, tendrá como una moneda dos aspectos.

Un aspecto constitucional formal y un derecho constitucional material. El primero se encuentra recogido en la norma suprema del Estado, cuando el derecho público del Estado se presenta escrito. El segundo ya no es por el lugar en que se encuentra, sino por lo que expresa (contenido). Así será derecho constitucional si el precepto, o norma se refiere: 1o. a la estructura del Estado; 2o. a la organización del gobierno; 3o. a los regímenes políticos; 4o. a los problemas de autoridad; 5o. a la división de poderes, y 6o. a las garantías individuales y sociales. Es decir, el derecho constitucional, deriva del vocablo Constitución mismo que se refiere a las instituciones políticas.²⁷

La trascendencia del adecuado reflejo de la norma presupuesta básica en la norma constitucional, se observa con mayor precisión, si nos percatamos que es la Constitución como contenido y continente de dichos actos objetivos, el regulador de la producción de normas generales que determinan también el contenido de las futuras leyes, y las constituciones positivas lo hacen no poco frecuentemente, al prescribir, o excluir ciertos contenidos.²⁸

Esto dicho con mayor precisión, la norma para ser estimada válida, requiere el cumplimiento de los requisitos de aquel proceso, lo que es condición necesaria más no suficiente, de validez. Para que en tales casos pueda hablarse de suficiencia es necesario que el contenido emanado de la fuente formal no se oponga al de otros de rango más alto, que en ocasiones son, además de los constitucionales, todos los que forman parte de un sistema parcial más amplio.²⁹

Sólo en la medida que un precepto jurídico, materialmente y formalmente hablando cumpla con las exigencias que le plantea el ordenamiento jurídico del cual forma parte, estaremos en presencia de una norma jurídica además de existente, y eficaz, válida por esto, cabe hablar de validez jurídica tanto en sentido formal como en sentido material.³⁰

Esta concordancia de las normas formalmente formuladas conforme al contenido de las normas superiores, no se refiere a la bondad intrínseca o justicia intrínseca de las mismas, ya que dicha validez en su aspecto objetivo obedece a aspectos externos a la misma, nos referimos a su compatibilidad o incompatibilidad de dichas normas con las superiores y otras del mismo orden del cual forman parte.

Robustece la doble exigencia de la validez formal y material de las normas jurídicas, el principio lógico jurídico de la razón suficiente, el cual establece substancialmente que toda norma de derecho, para ser válida, ha menester de un fundamento suficiente de validez mismo que no reside en la norma misma, sino en ese algo que con ella se relaciona y le sirve de base, un criterio que le da el mismo orden jurídico, el cual en nuestro sistema lo encontramos previsto y ordenado por el artículo 133 Constitucional.

²⁶ Kelsen Hans, Teoría Pura del Derecho, pág. 202.

²⁷ Amair Amigo, Aurora, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Constitución. pág. 659.

²⁸ Kelsen Hans, Op. Cit., pág. 234.

²⁹ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho., pág. 209.

³⁰ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 209.

1. La razón suficiente.- La ubicamos dentro del ámbito de técnica del derecho, aún cuando tiene una existencia propia, se encuentra en íntima relación con la interpretación y aplicación del derecho, así como de los métodos de los que estos se valen.

Observa el propósito ordenador del sistema jurídico, esto es, su unidad, tanto desde su aspecto formal como material, pero haciendo especial énfasis en este último.

Es una derivación de los principios de jerarquización, estructura, coherencia y plenitud del ordenamiento y sistema jurídico reflejados en las normas, así como en su aplicación a un caso concreto.

Permite que la aplicación de una norma jurídica a un caso concreto sea coherente y congruente con las causas que la originaron y que produzca los efectos que se buscan generar con su instauración.

Esto mediante la observación de la debida conexión y congruencia que debe existir entre el contenido de las normas condicionadas con las condicionantes, de forma tal que el contenido emanado de la fuente formal no se oponga con otros de rango superior.

La razón suficiente no se refiere a la bondad o a la justicia intrínseca de los contenidos a aplicar, sino que simplemente observa la compatibilidad de los contenidos de las diversas normas a aplicar con las normas fundantes de estas, consecuentemente el único efecto que produce es la autorización de su aplicación, o de su no aplicación, según sea el caso.

Consecuentemente, la razón suficiente es la exigencia lógica y jurídica de que una disposición debe prever un contenido compatible con las demás normas que integran una institución, así como con las normas superiores que le dieron existencia al sistema al cual pertenece, y además que los efectos que produzcan su aplicación a la realidad concreta sean compatibles y congruentes con los de dichas normas.

En suma, se trata de la exigencia de compatibilidad de una disposición jurídica con la norma fundante que le dio origen, esto es a priori a su aplicación, así como con los efectos buscados, esto es, a posteriori en su aplicación.

La razón suficiente armonizada con los medios de interpretación y aplicación del orden y del sistema jurídico busca producir los efectos buscados con la instauración de las disposiciones jurídicas, los cuales deben ser acordes con el sistema particular al cual pertenece y que no desarmonicen con los principios incitos en el sistema jurídico que conforma el orden jurídico total.

Por lo anterior, es necesario establecer que una norma jurídica sólo debe ser aplicada, si y sólo si, es coherente con el sistema al cual pertenece, esto es, si se encuentra suficientemente soportada su validez, en la norma fundante básica o condicionante, tanto en su aspecto formal como material.

La razón suficiente en la aplicación de una disposición normativa a un caso concreto que exige su aplicación, no se agota en la sola obtención del significado compatible de la misma, con su articulación del texto por el contexto, sino que además abarca el sentido que motivo la existencia de la misma en la realidad jurídica, con miras a provocar efectos compatibles con la norma fundante última.

2. El fundamento jurídico positivo de la razón suficiente en el ordenamiento mexicano.- Este lo encontramos en la Constitución Política Mexicana, lo anterior aún cuando puede resultar evidente, se debe a que todo el orden y el sistema jurídico que originan las diversas disposiciones jurídicas, tienen su piedra de toque en la Constitución Federal.

Toda norma jurídica vale, si y solo si, tiene como última base de soporte una disposición constitucional que la condiciona, tanto en su aspecto formal como material, y por ende dicha disposición comparte el sentido incito en los principios contenidos en las normas que le son superiores.

Es permitido hablar de que el fundamento de validez se encuentra en la Constitución Federal, en base a la supremacía constitucional.

Dicha frase, que integra las palabras la Supremacía Constitucional, es una *yuxtaposición de ambos vocablos "Supremacía" y "Constitucional"* que producen como resultado una frase de impacto inaudito para aludir a toda una pluralidad de normas jurídicas en las que la cumbre del valor se atribuye a las disposiciones contenidas en la Constitución. Lo cual significa que los órganos gubernamentales federales, estatales y municipales, así como las actividades que ellos realicen están subordinadas a los preceptos constitucionales de valor jerárquico superior.³¹

Dicho criterio y basamento, jurídico positivo, lo observamos claramente en el derecho mexicano, en la especie, en sus artículos: 133, 128, 15 y 1o., de la Constitución Federal.

Al respecto, el artículo 133 del ordenamiento en comento, en la parte conducente, establece que:

Art. 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados 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 arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados.

A su vez, el artículo 128 constitucional, en relación directa con el precepto anterior establece que:

Art. 128. Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen.

El artículo 15 constitucional, en la parte conducente, establece que:

Art. 15. No se autoriza la celebración de tratados para la extradición de reos políticos, ni para aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos; ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.

El artículo 1o. de la Constitución, establece que:

Art. 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y las condiciones que ella misma establece.

Observándose, que en nuestro país y de acuerdo con el orden jurídico que conforma nuestro sistema jurídico, la Constitución constituye la Ley Suprema de toda la Unión, por consecuencia todas las disposiciones que rijan en nuestro país, sean leyes constitucionales u ordinarias, tendrán como límites tanto en su contenido como en sus efectos que instauren en la realidad, lo establecido por la misma.

³¹ Arellano García, Carlos, 75 Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 7.

Por mayoría de razón la interpretación y aplicación de las disposiciones que conforman el orden y sistema jurídico mexicano se encuentra sujetas a la razón suficiente derivada de dicho fundamento de validez positivamente establecido en la Constitución Federal, en su aplicación, de lo cual no escapa la materia tributaria.

Lo anterior se observa con mayor plenitud de lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución antes transcrito, pues las leyes federales y los tratados internacionales, están subordinados a la misma, al tener como condición esencial y necesaria para ser considerados como leyes supremas, la necesidad de emanar de ella (formal) y que esbozado en forma negativa, que no contraríen el contenido de la misma, esto es, que estén de acuerdo con la significado, razón, sentido y efectos buscados por la misma (material). Consecuentemente si la contradicen, no son compatibles con ella, y aún cuando tengan existencia no deberán de ser aplicables.

Así mismo, también se observa que los funcionarios en ejercicio de sus funciones (aplicación), se encuentran obligados a conducirse su actuación conforme a lo previsto en la Ley Suprema; sin que sea obstáculo para ello, que los contenidos de las leyes ordinarias contengan preceptos en contrario, pues tienen la autorización y obligación expresa para no observarlos, esto es para no aplicarlos.

Lo antes mencionado, lo observamos en el siguiente criterio, sostenido por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis jurisprudencial que al rubro indica y que en la parte conducente a la letra dice:

CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Las constituciones particulares y las leyes de los Estados no podrán nunca contravenir las prescripciones de la Constitución Federal; esta 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,²² no pueden ser mermadas o desconocidas por las que pretendan arrogarse los Estados.

Semanario Judicial de la Federación, Jurisprudencia 1917-1988, Segunda Parte. Salas y Tesis Comunes, pág. 855.

Como acertadamente lo señala el Maestro Eduardo García Maynez, el artículo 133 Constitucional, lleva implícito dos principios lógico jurídicos, el primero consistente en el criterio de la razón suficiente (formal y materialmente) y el segundo, que complementa al primero, correspondiente a la contradicción, esto es que *dos normas de derecho que se oponen contradictoriamente no pueden ser válidas ambas*²³; y diríamos nosotros, como consecuencia dicho artículo en comento, contiene el criterio de la interpretación y aplicación adecuada de las normas que conforman el sistema jurídico mexicano, el cual es la razón suficiente.

En base a dicho soporte o fundamento de validez, se determina formal y materialmente, la producción de un acto legal; dicho en otras palabras, si una norma pertenecen o no a dicho sistema, si por su contenido y efectos es congruente y coherente con el mismo, por ende si es aplicable o no, por tanto si es o no obligatoria y vinculante para el comportamiento de sus destinatarios.

Dicha jerarquía establece, tanto el criterio formal de creación de los actos, como su materia y alcances de la mismas. Ya que, si sólo, previera el aspecto formal del acto respectivo, aún cuando el mismo fuera existente, carecería del soporte suficiente para que la misma fuera compatible con los contenidos

²² Nota del Sustentante.- Las negritas son del sustentante.

²³ García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 213.

establecidos, por el acto que lo origina, luego sería contrario o carecería del fundamento de validez que otorga la Constitución Federal.

Por esto, que la Constitución Federal, al ser el punto toral y de partida, de un sistema, al establecer los límites en la creación formal y material de todas las normas jurídicas que conforman el sistema, le da coherencia al mismo, luego compatibilidad y hasta cierto punto plenitud, pues posibilita la interpretación y aplicación del material propuesto al conocimiento jurídico, *como un todo dotado de sentido, lo que significa que puede ser descrito en oraciones que no se contradicen lógicamente entre sí*,³⁴ y que son aplicables en concordancia unas con las otras.

Al hablar de compatibilidad, se excluye la contradicción en el sentido de que dos normas jurídicas que pertenecen a un mismo sistema jurídico y que se contradicen no pueden ser ambas válidas.

Encontramos la contradicción de dos disposiciones jurídicas cuando sus contenidos se excluyen recíprocamente, esto es, dos normas pertenecientes a un mismo sistema, *se contradicen si y sólo si, conformarse a ambas a la vez es imposible*.³⁵

El derecho como una unidad dotada de significado y sentido, no tolera la incompatibilidad, pues sería un todo dotado sin sentido luego carecería de su razón de ser.

Por esto, algunos estudiosos del derecho, estiman a la contradicción de normas, como un defecto técnico, *cuya solución se produce (cuando se produce) en el proceso de aplicación del derecho. La solución de los conflictos de normas no busca superar contradicciones lógicas, se propone simplemente eliminar la incompatibilidad haciendo posible su aplicación*.³⁶

Las contradicciones o incoherencias que se presentan o que se pueden presentar en un sistema jurídico, pueden ser resueltas substancialmente mediante la aplicación de los siguientes lineamientos: 1) *el cronológico, según el cual lex posteriori derogat priori*; 2) *el de especialidad, en base al cual lex specialis derogat generalis*; 3) *el jerárquico, por el cual lex superior derogat inferior*, y 4) *el criterio de lex favorabilis, etc.*³⁷

Haciéndose notar, que la solución que se da, no implica la anulación de la otra norma, pues la razón suficiente lo único que autoriza, es la aplicación de una de las normas pero no la anulación de la otra.

Dicha anulación sólo puede obedecer a las facultades de que se encuentre investido un tribunal, *la anulación de una de las normas en conflicto no deriva de la solución dada al conflicto, depende de los poderes del tribunal (facultades especiales, como las de un tribunal constitucional), de la fuerza del precedente, etc. El juez (u órgano aplicador) en casos de conflicto, goza sólo de una facultad de no aplicación*.³⁸

En otro orden de ideas, al ser conformado el orden jurídico mexicano, en base a un criterio rector denominado sistema, este tiene la presunción de ser completo, esto es, que el mismo carece de lagunas, esto es, carencia o falta de disposición aplicable.

³⁴ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 217.

³⁵ Tamayo y Salmoran, Rolando, Op. Cit., Voz. Conflicto de Normas, pág. 617.

³⁶ Tamayo y Salmoran, Rolando, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Conflicto de Normas, pág. 618.

³⁷ Tamayo y Salmoran, Rolando, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Conflicto de Normas, pág. 619.

³⁸ Tamayo y Salmoran, Rolando Op. Cit., pág. 619.

Las lagunas, del sistema jurídico, se entienden como *la ausencia de una disposición establecida (legislativa, judicial o consuetudinaria) para resolver una cuestión jurídica propiamente planteada.*³⁹

De nueva cuenta, regresamos al momento de la aplicación, la cual a su vez presupone la interpretación de la misma, esto con objeto de constatar, si efectivamente se carece de disposición aplicable (expresa o tácita) al caso en conocimiento.

La completitud de un orden jurídico, al implicar la no carencia de disposición (expresa o tácita) aplicable al caso concreto, implica también la existencia de los métodos aplicables para la suplencia o integración, la cual puede ser: *heterointegración o autointegración, según que el órgano de aplicación este habilitado para buscar la solución fuera del orden jurídico o se mantenga dentro de los confines de este.*⁴⁰

En el orden jurídico positivo mexicano, se establece el método de la autointegración, ya que la Constitución Federal en su artículo 14, párrafo cuarto, establece la obligación de que a falta de texto expreso de la ley, se deberá resolver conforme a los principios generales del derecho.

3. La razón suficiente en la materia tributaria .- Lo anterior aplicado al campo de la materia tributaria, implica que:

○ En la materia financiera en su especie tributaria en México, al ser parte del orden jurídico positivo mexicano, tiene su último fundamento de validez, tanto formal como material, y por ende su obligatoriedad en la Constitución Federal.

Esto es, las leyes que conforman el sistema jurídico en materia tributaria, si y sólo si, son aplicables y obligatorias; si pertenecen formal y materialmente hablando a dicho sistema jurídico tributario; es decir si tienen su origen en una norma superior que determina su creación así como su contenido y alcances; y esta a su vez tiene su fundamento último de validez en la Constitución Federal, tanto en cuanto a su forma como a su contenido.

○ Dicha permanencia al orden jurídico, derivada de la observancia de la jerarquía en su estructuración da origen al sistema jurídico, mismo que en la especie, se encontrara constituido por las fuentes generales del orden jurídico con sus matices especiales de la materia tributaria, las cuales formal y materialmente se encuentran subordinadas a los principios básicos que la misma establece.

De forma tal, que la aplicación y por ende la interpretación de las mismas se encuentra subordinadas a los principios básicos (contenido o materia) que constituyen a la Constitución Federal.

○ Es por esto, que dicho sistema jurídico tributario encuentra su completitud, coherencia y congruencia a la luz de dicho precepto fundante. De forma tal que las mismas se encuentra inter relacionadas las unas con las otras, por tanto el sentido de su contenido y aplicación.

○ La razón suficiente, aplica a la materia tributaria con las peculiaridades propias de la materia, de forma tal que la aplicación de las normas tributarias deberá observar la exigencia de compatibilidad de contenidos y efectos previstos o limitados por la norma superior fundante.

4. El derecho tributario.- Siendo el tema del presente estudio: la razón suficiente en la interpretación tributaria, es necesario establecer que entendemos por el objeto de dicha interpretación.

Entendiendo al derecho público-administrativo, como *el conjunto de normas que regulan el ejercicio de la autoridad estatal, determinando y creando al órgano competente, para ejercitarla, el contenido*

³⁹ Tamayo y Salmeran, Rolando. Op. Cit, Voz. Lagunas del Derecho, pág. 1922.

⁴⁰ Tamayo y Salmeran, Rolando. Op. Cit, Voz. Lagunas del Derecho, pág. 1923.

posible de sus actos de autoridad estatal y el procedimiento mediante el cual dichos actos deberán realizarse.⁴¹

El Derecho Financiero del Estado, es aquella rama de la experiencia jurídica, en la especie del derecho público-administrativo, que tiene por objeto observar la forma (métodos y medios) en que se proporciona y provee el Estado de los medios estrictamente necesarios, para la consecución de la finalidades que la colectividad a asignado al Estado (servicios públicos), así como, la forma (métodos y medios) en que dichos ingresos deberán de ser aplicados.

Por lo anterior, *el derecho financiero aparece como una rama del derecho público administrativo que asegura la gestión financiera de la economía pública, al mismo tiempo que regula todos los aspectos de la economía nacional.*⁴²

Consecuentemente el derecho fiscal, es aquella rama del derecho financiero que tiene por objeto todas las actividades del Estado para la obtención de recursos por vías de derecho público y sus correspondientes leyes.⁴³

Y por derecho tributario, entendemos *el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.*⁴⁴

Esto es, la Constitución Federal, establece en su artículo 31 en su fracción IV, es obligación de los gobernados contribuir al gasto público, de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Haciéndose notar que mencionar *las finanzas públicas, como hablar del derecho fiscal, equivale a la síntesis inmanente, de complejos elementos sociales, recogidos en el sistema político del pueblo de un Estado, inmersos en sus instituciones orgánicas, en su manera y forma de captar los recursos nacionales, y de su aplicación y distribución de la renta nacional. Este último aspecto es tan importante que es el origen o acentuamiento de las diferencias en las clases sociales.*⁴⁵

⁴¹ Gaziola Morilla, Federico Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Derecho Privado y Derecho Público, pág. 1032.

⁴² Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 11.

⁴³ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo II, pág. 13.

⁴⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 26.

⁴⁵ Amaiz Amigo, Aurora. Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, Tomo V, pág. 17.

1. **Ubicación de la interpretación y la aplicación en el ámbito jurídico.**- Siendo que, la interpretación, en sentido amplio, es un medio o instrumento para la aplicación de la ley a la realidad que la exige, se encuentran dentro del mundo de las circunstancias concretas, son una técnica que nos dota de las principales reglas necesarias para la realización práctica del derecho.

Su objeto directo lo constituye la obtención del significado de las expresiones jurídicas, y el indirecto la exposición y realización del derecho al caso concreto. Sin perder de vista, que aún cuando su objeto directo, no es, la razón o sentido de las normas, requiere de observarlo y conocerlo.

El significado obtenido mediante la interpretación, en forma conjunta con la razón suficiente, busca desentrañar las causas y efectos buscados por la disposición jurídica para que su real sentido atemperado por las circunstancias en que sea formulado y/o aplicado.

Dicho en otras palabras, la interpretación, grosso modo, es el medio a través del cual, se busca desentrañar el significado expreso o tácito que contenga una expresión, y que el mismo articulado con la razón suficiente sea congruente con el sistema jurídico y el orden jurídico al cual pertenecen, para su aplicación a los esquemas jurídicos dotados de sentido en forma congruente al caso concreto.

La aplicación, es el aterrizaje dotado de sentido de ese significado desentrañado por la interpretación y tamizados por la razón suficiente de un sistema jurídico en el contexto del orden jurídico al caso concreto, permitiendo con ello la conformación de la norma perfecta, es decir, aquella que se refiere a derechos y obligaciones surgidas en un caso particular materializado.

Es por esto, que al igual que el maestro Eduardo García Maynez, estimamos que la interpretación armonizada con la razón suficiente y su respectiva aplicación consisten en *el adecuado manejo de los medios que permiten alcanzar los objetivos que el derecho persigue.*¹

2. **La aplicación de la ley.**- La interpretación, la razón suficiente y la aplicación de la ley son cuestiones que se complementan la una a la otra, pues para poder aplicar en forma adecuada una ley a un caso concreto se requiere como paso previo a la aplicación, conocer no sólo el significado, articulado con el de las demás normas que integran dicha institución y que sean de aplicación simultánea o conexa, sino también cuidando que su significado sea compatible con las normas superiores que le dieron origen y con las causas y los efectos buscados con su instauración, atemperados por las circunstancias que la reclaman, en suma el sentido de una disposición.

De forma tal, que podemos decir que la interpretación y su armonización con la razón suficiente es la fase previa a la aplicación, y que no podemos aplicar sin interpretar adecuadamente y sin establecer la razón suficiente.

Sin interpretación ni determinación de la razón suficiente no hay posibilidad de que exista de hecho ni funcione en la realidad en forma adecuada, ningún sistema ni ningún orden jurídico.

La aplicación, es el aterrizaje de esa interpretación armonizada con la razón suficiente, para crear una norma jurídica perfecta y completa, esto es, la real fijación y determinación de los hechos que son jurídicamente calificados.

¹García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, pág. 318

Por esto hacemos nuestra la definición que cita el maestro Eduardo García Maynes de Amadeo Comite, quien entiende *por aplicación, la imputación (realizada por el interprete-organo: juez o órgano administrativo) de las consecuencias jurídicas descritas por la apódisis (consecuencias de derecho o disposición normativa) de aquella, a una determinada relación (=comportamiento).*²

La aplicación, es la operación por la cual se actualiza jurídicamente algo previsto, esto es, la operación por la cual cierta instancia (en particular un tribunal) determina los hechos que el derecho define *in abstracta en normas generales e individualiza las consecuencias previstas (ordenando su ejecución).*³

Operación regular del orden jurídico, el cual a través de sus órganos aplicadores en ejercicio de sus facultades determinan que un cierto caso concreto se ha presentado y como consecuencia de aquello se efectúa un acto por el cual actualiza las consecuencias previstas imputándolas a un sujeto determinado.

Siendo la sentencia jurisdiccional, donde encontramos el acto de aplicación por excelencia, ya que en ella se aprecia y observa toda la complejidad del fenómeno aplicativo.

En la sentencia podemos distinguir tres elementos: 1) *Determinación del derecho aplicable a la controversia (quaestio iuris)*, 2) *Determinación de los hechos que condicionan la aplicación del derecho (quaestio facti)* y 3) *Actos de decisión por los cuales se ordena la ejecución de las consecuencias.*⁴

Esto es, la norma perfecta o completa, aquella que es *individualizada con la plenitud del sentido de la norma general con la realidad de la vida, que es siempre concreta y particular, en consecuencia es la única capaz de ser impuesta inexorablemente, ejecutada coercitivamente si fuere necesario.*⁵

3. El Razonamiento en la aplicación.- Para algunos estudiosos, este lo constituye, el silogismo jurídico, pero aplicado en forma razonable.

Tradicionalmente se ha pensado que el derecho para aplicarse, requiere de un simple ejercicio mental, que en lógica, se le designa de primer grado, como lo es un silogismo.

Esto se produce como una reminiscencia de explicar y entender el derecho en forma exclusiva y excluyente a partir de la norma individualizada y no como un orden jurídico total dotado de unidad y sentido que descansa en el sistema que lo estructura.

En la forma clásica se reduce la aplicación del derecho a un silogismo simple, en donde *la premisa mayor esta constituida por la norma jurídica, la menor por el juicio que declara realizado el supuesto de aquella, y la conclusión por el que imputa a los sujetos implicados en el caso las consecuencias de derecho*

²García Maynez, Eduardo. Ensayo Filosóficos-Jurídicos, pág. 258.

³Tamayo y Salmoran, Rolando, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Aplicación del Derecho, pág. 184.

⁴Tamayo y Salmoran, Rolando, Op. Cit., pág. 185.

⁵Recasens Siches, Luis. Op. Cit., pág. 208.

⁶ misma forma de aplicación que ha sido duramente criticado por los doctrinarios, entre nosotros, en forma especial por el maestro Luis Recasens Siches.

Dichas críticas obedecen a que la función de la aplicación del derecho no puede reducirse única y exclusivamente a una operación matemática, que pierde de vista las circunstancias concretas y que no considera que los hechos humanos poseen sentido, y se relacionan con las valoraciones incitas en los mismos, para lo cual es necesario observar la razón suficiente de las disposiciones, así como el empleo del método de la reconstrucción racional.

En el esquema clásico de la aplicación, al momento que se abstrae lo particular de lo general y se regresa de lo general al caso concreto, quedan inmersas en dicho ejercicio, apreciaciones que no son tomadas en consideración y que imposibilitan la aplicación adecuada de un derecho al caso concreto.

El maestro Luis Recasens Siches, haciendo suyo el pensamiento de José Ortega y Gasset, estima que *"todas las definiciones de la razón que hacen consistir lo esencial de ésta en ciertos modos particulares de operar con el intelecto, además de ser estrechas, la han esterilizado, amputándola y embotando su dimensión decisiva. Para mí es razón, en el verdadero y riguroso sentido, toda acción intelectual que nos pone en contacto con la realidad, por medio de la cual topamos con lo trascendente."*

Concluye diciendo, que *Ante cualquier caso, fácil o difícil, hay que proceder razonablemente, percatándonos de la realidad y del sentido de los hechos, comprendiendo las valoraciones en que se inspira el orden jurídico positivo, viendo el propósito de la norma en cuestión y apreciando las valoraciones complementarias que produce el juez en armonía con dicho orden jurídico positivo, y relacionando lo uno con lo otro y lo otro con lo uno. De ese modo se debe llegar a la solución satisfactoria.*⁷

Es por esto, que a nuestro leal saber y entender, estimamos que el razonamiento jurídico de aplicación, es algo más que una simple operación lógica matemática, por lo que optamos por un punto de vista ecléctico, es decir que sin perder de vista la seguridad que otorga el pensamiento de la lógica-matemática reconocemos que las disposiciones tienen un fundamento último de validez, tanto en su aspecto formal como material y que los hechos humanos que en ellas se encuentran contenidos están dotados de sentido y se relacionan íntimamente con valoraciones, consecuentemente no podemos dejar de observar las causas que la originaron y los efectos que la ley busca producir, al regular prohibiendo o permitiendo tal o cual hecho y los efectos que esto causa en una situación real y concreta que exige su aplicación.

En este orden de ideas, encontramos en el razonamiento suficiente de la ley, el mecanismo adecuado para poder obtener el sentido real de la norma, esto es, a la luz de las causas y efectos que se encuentran incitos en el contenido de la misma en relación con el contexto del sistema jurídico al cual pertenece y del orden jurídico del mismo atemperándolo con las circunstancias concretas que exigen su aplicación.

1. Principales Escuelas.- Son varias las escuelas que surgen con motivo de la interpretación, y aplicación del derecho, por lo cual nos abocaremos a indicar las principales tendencias al respecto.

⁶ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 320.

⁷ Recasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho, pág. 247.

Haciéndose notar, que éstas dependen de la ideología preponderante en el momento en que surgieron, entendiendo a la ideología como una posición de un grupo de personas ante una realidad determinada.

a. Escuela absolutista. - Es aquella que hace del texto de la ley un desmesurado culto, de forma tal que niega cualquier posibilidad de interpretación.

Exclusiva y excluyentemente reconoce como fuente del derecho a la ley. Identifica al derecho con la ley, de forma tal que sólo es derecho aquel que se encuentra contenido en el texto de una norma jurídica, por lo cual explican al derecho sólo como una norma jurídica.

Por esto, los únicos que pueden aclarar el sentido y alcance de una ley son los legisladores. Consecuentemente niegan cualquier posibilidad de valoración al aplicador, el cual en forma mecánica únicamente debe aplicarlas a la situación que las genera cuando ésta se encuentra contemplada exactamente en la misma.

b. Culto a los materiales o escuela exegética (culto al texto de la Ley). - El aspecto sustancial de esta escuela, estriba en que no se debe interpretar la ley, no obstante esto, la única interpretación que se acepta es la aclarativa.

Esto es, el único sentido y alcance que atribuye dicha escuela a las expresiones jurídicas es el que se encuentra, en la literalidad del texto jurídico, pero admite que este sentido pueden ser aclarado por medio de la voluntad del legislador.

De forma tal, que el aspecto sustancial o la literalidad de la ley descansa en la psicología de él o los legisladores que crearon dicha ley, por lo cual para obtener el sentido de la ley, se debe buscar en la voluntad oculta del legislador.

Por esto, para esta escuela el problema de la interpretación de la ley consiste en determinar lo que el legislador ha querido y lo que ha dicho a través de una determinada norma legal, es decir, en delimitar los casos regulados expresamente con esa determinada posición.⁸

Consecuentemente dicha escuela identifica a la voluntad del legislador con la razón de la ley, y a la ley con el derecho.

Este tipo de interpretación en realidad no constituye una auténtica interpretación, ya que lo que se busca con la exégesis al descubrir la intención de los legisladores, es únicamente la aclaración de los textos legales de conformidad con la voluntad de los legisladores.

c. Escuela objetivista (o voluntad de la ley). - Es una reacción contra las dos escuelas anteriores, esto es, contra la rigidez a la ley.

Dicha escuela, ante la disyuntiva de adecuar la realidad a la norma jurídica o adecuar la norma jurídica a la realidad, opta por lo último, es decir, por adecuar la norma jurídica a la realidad. De forma tal, que para esta escuela lo único importante es la realidad social, que exige ser regulada, y secundariamente se observa a la ley.

Para esta escuela, el texto legal, una vez que es creado, adquiere una dimensión propia diferente de la voluntad de los legisladores. Por lo que la ley adquiere vida y dimensión propia.

Esta escuela, observa a la ley en forma personalizada, y con una voluntad propia, misma que se adapta a la realidad social que esta regula y de conformidad con los cambios sociales, políticos, económicos y culturales que se van presentando.

Dicha escuela llevada al extremo, constituye una integración, lo que origina que algunos estudiosos la consideraran deformativa y otros estudiosos para evitar esta situación, la explicaran en base a que las fuentes del derecho, no sólo son la ley, vista desde su aspecto formal, sino también las fuentes materiales e históricas.

Esta escuela, comporta la posibilidad inmanente a toda norma jurídica, de que en el momento de su aplicación, el juez acuerde efectos jurídicos a una circunstancia de hecho a la cual la ley se los niega, o niegue efectos jurídicos a una circunstancia a la cual la ley se los acuerda.⁹

⁸ Derlieri, A, Citado por De la Garza, Francisco Sergio, Derecho Financiero Mexicano, págs. 61 y 62.

d. Escuela de la Interpretación libre.- Se estima, que el juzgador como miembro de la sociedad sea un receptáculo del sentir popular, al cual ante las imperfecciones de la ley se le autoriza a crear la norma adecuada al caso concreto.

Dicha escuela tiene su base en la teoría siguiente: *la admisión de la inadaptación de la ley a la realidad; el reconocimiento de la necesidad de alcanzar esa adaptación. Para ello, en primer lugar, será fundamental distinguir la Ley y el Derecho, de manera que sin negar a la ley el carácter de fuente de cognición, se negará, sí, que le corresponde esa función de monopolio. Se ampliarán, pues, las bases sobre las cuales, se asienta el derecho, una de las cuales, pero no la única, será la ley.*¹⁰

En esta escuela el jurista o aplicador del derecho, para llegar a la decisión más adecuada de un caso, no dispone sólo del texto legal, declarativo de la voluntad del legislador, sino que puede soportar su determinación en base a otras fuentes, como los son: los principios generales del derecho, la analogía y la equidad. Pues se estima que el Derecho está compuesto de esos elementos y no sólo del texto legal.

Esta escuela diferencia al Derecho de la Ley, de forma que no todo el derecho se manifiesta a través de la ley, y que la ley no contiene todo el derecho.

2. Las dos principales posiciones .- Existen varias formas de observar el problema, lo reduciremos a dos posturas. Advirtiendo que entre una y otra, hay actitudes intermedias, pero por estimar que son las más representativas nos limitaremos a la postura subjetiva y la objetiva.

a. Subjetiva.- Estima que el sentido y alcances de la ley, es el que le quisieron dar sus creadores llámense a estos legisladores o el Estado mismo.

Ven a la ley principalmente, a la razón de la misma, como la manifestación de un querer subjetivo y se basa en un análisis filológico-histórico para conocer el sentido y alcances de la ley.

Se busca ante todo, la intención significativa de los autores de la ley y no propiamente el sentido de la misma. De forma tal, que esta postura identifica el querer subjetivo con la razón de ser de la ley.

Se reduce a manifestar que la ley es lo que quiso el legislador o sea la voluntad de este último, por lo tanto la interpretación de las textos legales la reducen a la búsqueda del pensamiento de su autor.

Gustav Radbruch, citado por el maestro Eduardo García Maynez, señala que la interpretación filológica se dirige a la fijación de un hecho, a la determinación del sentido subjetivamente mentado del pensamiento efectivamente pensado por un hombre real.¹¹

b. Objetiva (ante el Derecho).- Esta tendencia lo que busca es la significación objetiva de la ley, ya sea verbal o real, en el contexto en que se dicta.

Dicho en otras palabras, buscan conocer, las causas que originaron la búsqueda de determinados efectos con la creación de la norma, esto es, ven a la ley como una norma de conducta, que participa de un orden total concebido como el Derecho, atemperándolos con las circunstancias concretas que exigen su aplicación.

Por lo tanto, busca esclarecer las razones fundamentales que han inspirado a una ley determinada en forma armónica con el orden jurídico al cual pertenece, y se basa en un análisis lógico-sistemático.

⁹Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Código Federal de Procedimientos Civiles, pág. 123.

¹⁰Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Código Federal de Procedimientos Civiles, pág. 124.

¹¹García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 294.

Por ratio juris (razón de la ley), entendemos substancialmente la causa final que genera la existencia de una norma jurídica, esto es, el propósito (fin) y el motivo práctico al cual responde su creación. Sin perder de vista, las valoraciones que real y efectivamente sirvieron de base para la elaboración de la ley en cuestión y aquellas que se encuentran incitas en el ordenamiento y sistema jurídico expresa o tácitamente y que se encuentra en vinculación con la norma a aplicar.

No debemos de olvidar que el derecho es circunstancial en una doble dimensión: primero, por que ha sido elaborada bajo unos particulares estímulos de determinada situación social; y, segundo, por que se encamina a producir en esa situación social unos determinados efectos que han sido precisamente concebidos como propósito o finalidades.¹²

3. Principales críticas a la escuela exegética.- No obstante que nuestro sistema jurídico positivo se encuentra sustentado en un orden jurídico de derecho; en nuestro país, las autoridades aplicadoras, por una excesiva veneración al texto escrito aunada a la excesiva carga de trabajo, tiene una gran reticencia a buscar el sentido de la norma jurídica más allá de su significado textual.

Lo anterior lo observamos en la siguiente tesis sostenida por el H. Poder Judicial de la Federación, que establece que:

INTERPRETACIONES DE LA LEY.- Cuando un precepto de ley es claro, no es jurídico buscar interpretaciones del mismo, por que su letra en sentido gramatical no da lugar a dudas.

Revisión Fiscal 207/50.- Cia. "Simons", S.A., 24 de agosto de 1955.- Unanimidad de cinco votos.- Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo CXXV, pág. 1669.¹³

En el mismo sentido encontramos la siguiente tesis, sostenida por H. Poder Judicial de la Federación, la cual al rubro indica:

LEYES, INTERPRETACIÓN DE LAS.- La interpretación de las leyes sólo tiene lugar cuando son imprecisas, de manera que su aplicación haga necesaria acudir a sus fuentes, a la finalidad que se propuso el legislador, y a otros medios legales que conduzcan a dilucidar cual fue la intención de este; pero cuando las leyes son claras y precisas y de su sola lectura es posible percatarse de los casos que comprenden, no amerita interpretación ninguna y deben aplicarse literalmente.

"Nipón Suisan Kabushiki Kaisha", 24 de abril de 1940.- 4 votos.- Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXIV, pág. 1450.¹⁴

¹²Recasens Siches, Luis. Op. Cit. pág. 232.

¹³Yañez Franco, Carlos. Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, Breves Comentarios sobre la Hermenéutica de las Leyes Fiscales, pág. 663.

¹⁴Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 664.

Y cuando no hay otra salida, los órganos aplicadores, buscan apoyar sus determinaciones en la voluntad del legislador.

○ La primera observación que se le ha realizado a la tendencia subjetivismo, es que, la norma expresada a través de un esquema jurídico, *no vale como manifestación de un querer subjetivo, sino como norma de conducta*¹⁵

Esto es, la voluntad de los legisladores rara vez es coincidente con la de los demás legisladores.

Difícilmente mediante un riguroso método científico es posible saber, realmente cuales eran las motivaciones psicológicas del legislador para votar en tal o cual forma una norma jurídica y aún cuando coincidiese es difícil saber si él legislador sabía y conocía lo que estaba legislando, y en que medida intervino en el proceso de creación de la misma, es decir, que efectos buscaban producir la norma *pues para que una iniciativa se transforme en ley basta la concurrencia de una serie de requisitos formales, señalados por determinadas normas; pero en modo alguno se exige que quienes aprueban el proyecto quieran realmente su contenido: lo único indispensable es que voten*.¹⁶

○ La segunda crítica, es que el legislador al legislar no crea un lenguaje propio de él, sino que por el contrario se sirve del lenguaje vulgar y del lenguaje técnico de la materia a legislar, las cuales poseen un significado propio independiente de la voluntad del legislador.

Ya que, si juzgamos las cosas por la superficie, es decir, por su envoltura, parece lógico que el significado de los textos sea lo que quiso decir quien de ellos se sirvió para expresar su pensamiento. *Pues si alguien recurre a una forma expresiva cualquiera, lo hace con el propósito de expresar algo: a no ser caso infrecuente- que su intención no consistió en transmitir, sino en velar lo que realmente ha pensado*.¹⁷

Así mismo, es necesario observar que *la precisión del sentido de los términos de que el legislador se sirve para expresar su mandatos, pues estos condicionan el significado de los últimos*.¹⁸

○ Como tercer crítica, se señala que una norma cuyo significado se busca esclarecer no existe aislada ni es única, sino que coexiste con otras normas que en algunos casos son de aplicación simultánea, esto es, dicha norma forma parte de un todo denominado orden y sistema jurídico, es por esto, que *las exigencias de unidad e interna congruencia, válidas para cualquier ordenamiento, reclaman una interpretación contextual, no puramente textual, de las interpretaciones jurídicas*.¹⁹

Esto es, las normas al no existir solas sino conformando un todo llamado orden jurídico, que se sustenta en un sistema, es en estos últimos donde se encuentra incitos las causas y efectos cardinales que los originan y que la sociedad en su conjunto estiman como valiosos.

Al tenor de estos principios cardinales es que se deben analizar los efectos que una norma determinada causa o causaría en el sistema del cual parte o tiene su origen.

¹⁵García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 294.

¹⁶García Maynez, Eduardo. *Op. Cit.*, pág. 295.

¹⁷García Maynez, Eduardo. *Ensayos Filosóficos-Jurídicos*, pág. 254.

¹⁸García Maynez, Eduardo. *Op. Cit.* pág. 256.

¹⁹García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 296.

O Como cuarta crítica, cabe mencionar que las normas no se pueden desvincular de las circunstancias objetivas que buscan regular, pues de otra forma no se entendería ni explicaría la razón de ser de dicha norma.

4. Principales Métodos.- En la faena interpretativa, no se utiliza un sólo método, sino que por el contrario se sirven de varios de ellos, según el significado de la disposición normativa sea accesible al conocimiento del interprete.

a. Método Exegético.- Es aquel que identifica a la ratio legis con la voluntad del legislador.

En este método lo que tiene preeminencia es la letra de las expresiones jurídicas, esto es, el sentido gramatical o literal del contenido de las normas jurídicas.

Es importante destacar, que en materia administrativa en base al principio de legalidad, adquiere una importancia relevante el texto expreso de la normas jurídicas. De lo anterior no escapa la materia tributaria, ya que no puede haber contribución sin ley, y que en la misma deben estar contenidos los elementos principales de la contribución, lo cual origina la debida seguridad y certeza del contribuyente en cuanto a la medida de su obligación tributaria, de forma tal que a la autoridad no le quede otra función que aplicarlos.

Al respecto es pertinente, indicar que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, establece que:

Art. 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales, se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De lo anterior observamos, que las normas tributarias por lo que toca a las que establezcan cargas (obligación principal de pago) a los particulares, así como las que establezcan excepciones a las mismas serán de interpretación estricta.

Esto es, los sujetos obligados, como el hecho generador del tributo y la medida patrimonial de dicha obligación, así como los supuestos que sea establecidos como exenciones, sanciones e infracciones; en primer lugar deberán encontrarse contenidos en una ley (formal y materia), y en segundo lugar la interpretación de dichos preceptos será con un sentido declarativo o aclarativo, esto es, dichos elementos no podrán ampliarse o restringirse a más supuestos que los establecidos en la ley.

El significado literal de una expresión, nos arroja varios escenarios posibles de aplicación, y que para la obtención adecuada del sentido de la norma a aplicar, se requiere de la utilización de varios de estos métodos que nos permitirán dilucidar con mayor certeza el sentido de la misma.

b. Método de la ratio legis.- Como se a mencionado, este método tiene por objeto encontrar la causa final de la ley, esto es, los motivos reales que originaron su creación. El cual, a dicho del autor Sergio Francisco de la Garza, se encuentra previsto por el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación de 1981 para aquellas disposiciones fiscales que no sea de aplicación estricta.

c. Método Histórico.- Este método, se vale para encontrar el sentido de los supuestos normativos, en los precedentes jurisdiccionales, en el derecho derogado, en el desarrollo de las instituciones jurídicas, en el derecho comparado, etc.

Mismo método, que al decir del autor Sergio Francisco de la Garza, el Tribunal Fiscal de la Federación a aceptado, en especial por lo que toca a la exposición de motivos de la ley, estimando que ésta procura elementos para una interpretación auténtica de la ley, al expresar la opinión de los legisladores, mismos que elaboraron el precepto normativo y no es posible desentenderse de la intención expresamente declarado por la autoridad legislativa, que recibió y admitió una iniciativa de ley y que en vista de ello dicto una disposición de carácter general.²⁰

d. Método Sistemático (contexto).- Este método consiste en establecer el sentido y alcance de las normas jurídicas que integran un sistema, armonizando las unas con las otras.

De forma tal, que los significados de las normas jurídicas se deben interpretar armónicamente, que no se contradigan.

e. Método de la lógica de lo razonable.- Dicho método, se basa, en el razonamiento que denomina de lo humano, esto es, en el proceder razonablemente ante las realidades y de conformidad con el significado de los hechos, comprendiendo las valoraciones en que se inspira el orden jurídico positivo, y el propósito de la norma en cuestión, apreciando las valoraciones complementarias que realiza el órgano jurisdiccional, en armonía con dicho orden jurídico positivo, relacionado lo uno con lo otro y lo otro con lo uno.

Dicho método es una reacción contra la desmesurada aplicación de la Ley en forma mecánica, sin considerar las causas y los efectos incitos en la disposiciones ni atemperarlas con las circunstancias concretas que exigen su aplicación.

f. Método de la reconstrucción racional.- Este método estima que en todo caso es necesaria la interpretación de la ley.

En primer lugar, busca obtener la significación lingüística, (interpretación en sentido estricto), del texto de la expresión jurídica, armonizando e integrando los significados de cada una de las acepciones de las palabras que la integran.

En segundo lugar, es necesario analizar si dicho significado lingüístico contextual, es lógicamente compatible con otras expresiones que integran el segmento jurídico de la cual forma parte ésta, y del orden jurídico del cual forma parte, y con las cuales deban aplicarse en forma simultánea o relacionada, así como su compatibilidad con el contenido de las normas superiores que le dan origen.

Haciéndose notar que la significación lingüística de una fórmula normativa es la misma, cualesquiera que sean las situaciones de hecho en que la norma debe tener aplicación, es posible obtener, mediante la interpretación en sentido estricto, una explicación abstracta de la disposición.²¹

La determinación de la significación lingüística contextual que se obtiene mediante los pasos anteriores, nos permiten conocer desde el punto de vista abstracto, esto es, en forma generalizada la explicación generalizada del texto de una disposición normativa.

Este método parte del principio de que el sentido normativo, difiere de cada situación que exige su aplicación y depende de ella. De forma tal, que el sentido normativo sólo es posible obtenerlo contraponiendo los motivos y efectos incitos en la disposición con la realidad que la exige y se encuentra vinculada mediante un lazo de necesidad a ella.

Por lo tanto, el sentido normativo sólo lo podemos conocer en forma posterior a la explicación normativa y de conformidad con el hecho o realidad que exige su aplicación.

En tercer lugar, propiamente la reconstrucción racional, consiste en observar de forma posterior a la realización de los hechos que la exigen la explicación normativa, esto es la aplicación del sentido real de la disposición normativa.

²⁰De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 64.

²¹Yañez Franco, Carlos. Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, Breves Comentarios sobre la Hermenéutica de las Leyes Fiscales, pág. 660.

Esto es, para obtener el sentido de una disposición normativa se requiere conocer y engarzar los hechos concretos con el significado de la disposición, dándole a sus términos el sentido y alcances que naturalmente tienen.

Lo anterior lo encontramos permitido en el siguiente criterio sostenido por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que al rubro indica:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY. - la interpretación literal de la ley, es la primera forma de la interpretación jurídica, siendo las de otro orden de carácter secundario, incluso las que pudieran llamarse de orden moral o filosófico.

"Huller de Sánchez, María Teresa y Coags." *Semanario Judicial de la Federación*, tomo XVIII, Primera Parte, pág. 894.²²

Esto es, el sentido de una disposición jurídica, sólo lo podemos encontrar de conformidad con la situación de hecho a la cual se va a aplicar, es por esto, que *el sentido normativo es distinto en cada diferente situación y dependiente de ella. Esto hace que dicho sentido no pueda ser precisado A PRIORI ni en forma abstracta. Para determinarlo se requiere conocer y engarzar los hechos concretos con el significado de la disposición.*²³

Por esto, entendemos a la reconstrucción racional, como el medio necesario para la obtención del sentido satisfactorio que contiene una norma, a la luz de su significado lingüístico y el contenido de la norma fundante, todo esto, de conformidad a las situaciones que la norma busca regular en concreto.

Esto es, el sentido de una norma jurídica, es el propósito que contiene la norma y que obtenemos de la elección del significado lingüístico más adecuado de conformidad a la realidad que se busca regular.

La reconstrucción racional, mira hacia los hechos que se encuentran regulados en las normas jurídicas, así como a las realidades que exijan su aplicación.

g. El método lógico-sistemático. - En realidad es un método ecléctico, los aspectos que abarca son en forma amplia, el Gramatical o verbal, el histórico, el lógico, el sistemático y axiológico o ideológico.

Haciendo notar que esto lo efectuamos con una intención explicativa, ya que no son distintos aspectos sino diversas faenas que se conjugan un sólo método.

Se trata de distintos momentos para la obtención de una meta, que es la búsqueda del sentido adecuado incito en las expresiones jurídicas, esto es, los efectos que se buscan producir con la aplicación de una norma determinada a luz de ciertos motivos, armonizados con las realidades que exigen su aplicación.

Por lo cual, al ser la norma una expresión prescriptiva jurídica que contiene en forma directa un significado o indirecta un significante y al manifestarse ésta a través de un conjunto de signos, es prudente que se comience por la oración gramatical, esto es, por los aspectos que aparecen ante nosotros como sensorialmente perceptibles, los cuales aún cuando en su mayoría convencionales, se rigen por las reglas que han sido mutuamente acordadas, las del lenguaje.

Por esto, *con el acto de la legislación- de acuerdo con los objetivistas- la ley se independiza de su autor y adquiere una existencia objetiva. El creador ha desempeñado ya su papel y pasa a ocupar un segundo plano, detrás de su obra. Esta es el texto legal ' la palabra convertida en voluntad legislativa', el 'contenido mental posible y real de las palabras de la ley'. Tal contenido mental y voltivo inmanente en la norma legal es en el futuro lo único determinante.*²⁴

²² Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 665.

²³ Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 661.

²⁴ García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 298.

Consecuentemente, es necesario conocer previa a la interpretación del lenguaje del cual se habla (lenguaje objeto) el sentido del lenguaje con que se habla, (meta lenguaje).

La interpretación presupone el conocimientos de éstas reglas y su empleo, por lo cual se acentúa la tarea en las definiciones de las cuales se vale el lenguaje jurídico, que aún cuando tienen una connotación propia en el lenguaje jurídico, las mismas se basa en el lenguaje vulgar y en el técnico de la materia que se regula.

Es aquí donde resalta la interpretación realizada por el juez a través de sus tesis y jurisprudencias pues *la jurisprudencia es justamente la actividad que consiste en encontrar y aplicar las reglas de interpretación del lenguaje del derecho. La lectura jurídica de un enunciado del derecho no puede hacerse sino con la ayuda de las reglas propias del meta lenguaje del derecho.*²³

El primer momento que se debe observar, es precisar el significado de las acepciones de las cuales, el legislador se vale para expresar la norma jurídica, el cual condiciona el significado de los mandatos, por lo que hay que descubrir el de las definiciones indirectas (condicionado por el de la proposición en que el termino se emplea) o encontrar el defintens de las directas (expresas o implícitas, nominales o reales) de los términos que forman aquellos preceptos.²⁴

Con lo cual, obtendremos el significado literal de la expresión jurídica, pero no la norma expresada o el significado incito en la misma. Pues, en no pocas ocasiones, el significado de la misma se encuentra oculto u hondo.

Esto se debe, a que las normas no existen solas e independientes las unas de las otras, esto es, convive con otras disposiciones de aplicación simultánea o relacionada, por lo tanto es necesario sujetar al examen del contexto del sistema jurídico, al cual pertenece la norma cuyo sentido literal se a encontrado.

Robustece lo anterior la tesis jurisprudencial sostenida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Lic. Abel Huitrón, Séptima época, Primera parte, Visible en el Volumen 38, página 33, A.R. 1189/71. Manufacturas Universo, S.A. y otros de fecha 15 de febrero de 1972. Unanimidad de votos, que al rubro dice:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY.- Los preceptos de un ordenamiento legal deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan; y para lograrlo a fin de establecer su verdadero sentido y alcance deben ser interpretadas en relación con los demás de la misma ley, armónicamente.

No obstante lo anterior, la faena interpretativa en un sentido amplio no ha culminado, pues la creación de la norma obedece a unos motivos o propósitos generados en la realidad, con el objeto de producir ciertos efectos y no otros.

Por lo cual, una vez, que se conoce el significado literal contextual de las expresiones jurídicas, es necesario, esclarecer el significado real de las mismas, el cual puede o no concordar con el primero, es por esto que el aspecto literal es un paso previo necesario para encontrar lo referido realmente en la norma jurídica.

Haciéndose notar que *toda ley tiene un alcance esencialmente limitado y objetivo, limitado, por que no comprende apesar de su formula abstracta, sino una categoria determinada de intereses. Objetiva, por que la ley una vez que ha sido dictada por el legislador, constituye un ordenamiento que vale por si mismo, tanto por su texto como por el fin social que le ha sido necesaria.*²⁷

²³Tamayo y Salmoran, Rolando, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Interpretación Jurídica, pág. 1796.

²⁴García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 297.

²⁷Bonnecase, Julian. Tratado Elemental de Derecho Civil, pág. 67.

Ahora bien, estos motivos o propósitos que las generaron aún cuando son dados en una circunstancia dada con el objeto de producir en una situación que el derecho determinada con ciertos efectos, no se agotan por la periodicidad en que fueron formulados ya que el contenido de la expresión jurídica, no es estático sino por el contrario vivo, mudable y susceptible de adaptación.

Esto es, la norma al ser parte de un orden jurídico, *participa de las transformaciones que el mismo sufre de tal forma que las disposiciones que se añaden irradian sobre las anteriores la fuerza de su sentido, y de este modo las modifican.*²⁸

No debemos de perder de vista, que al basarse las expresiones jurídicas en enunciados lingüales y tener un carácter general abstracto y universal, éstas tienen un margen de libertad para ser aplicadas, sin el cual ningún precepto podría aplicarse, esto es, el intérprete puede optar entre varias posibilidades de aplicación previstas o no expresamente en el sistema jurídico.

Este margen de libertad se encuentra limitado: en primer término por la determinación de el marco de las posibilidades permitidas por la ley, y en segundo término por la elección de alguna dentro del mismo marco que sea compatible y congruente con las que el orden y sistema jurídico determinen.

Dichas posibilidades antes mencionadas se encuentran condicionadas por los principios propios del sistema y orden jurídico, en especial por la jerarquía que existe en el sistema jurídico (Pirámide jerárquica de H. Kelsen) *pues todos los escalones de la pirámide asumen, como decla Merkl, una doble faz, ya que en relación con los superiores son actos de aplicación normativa y, relativamente a los de menor grado, normas condicionantes de ulteriores actos, ello claramente indica que, por grande que sea el margen discrecional de que los tribunales disfruten, su labor ésta siempre ligada a normas, y sólo pueden desenvolverse dentro de su ámbito, lo que a fin de cuentas comprueba que ha de sujetarse a ellas, aún cuando su interpretación y aplicación disten mucho de ser mecánicas.*²⁹

Es por esto, que aún cuando la ley otorga un margen de libertad para su interpretación la misma atendiendo al principio de la unidad, congruencia y coherencia del orden y sistema jurídico, esto es, de la razón suficiente, no puede ser contraria a los principios rectores del mismo, por su jerarquía que dependiendo de su naturaleza, serán normas de aplicación o normas condicionantes de ulteriores actos, por lo que una vez más el intérprete se encuentra sujeto al orden jurídico que pertenece.

Consecuentemente, el intérprete y aplicador debe optar por aquel sentido literal y real razonable, que dentro del contexto del sistema sea el más perfecto para cada situación.

Lo anterior, nos descubre tres exigencias, una de naturaleza lógica que sería la interpretación del significado contextual sistemático, de conformidad con los principios rectores del sistema al cual pertenece y del orden jurídico que lo conforma; otra de carácter axiológica o valorativa que consistiría en descubrir los principios inspiradores al cual pertenece una disposición determinada y por último otro proyectivo que sería la confrontación de sus efectos con el propósito que inspiró a la norma rectora.

Pues hay que recordar, que *no hay norma jurídica que no deba su origen a una finalidad a un propósito y que no responda a un motivo práctico. El criterio de medida que sirve para juzgar el derecho no es un criterio absoluto de verdad, sino que es un criterio relativo de finalidad.*³⁰

h. Método evolutivo.- Por la trascendencia que la Constitución tiene en el orden y en el sistema jurídico en general y en especial en el Derecho Tributario, trataremos someramente lo relativo al método de interpretación constitucional.

²⁸García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 298.

²⁹García Maynez, Eduardo. *Op. Cit.* pág. 303.

³⁰Recasens Siches, Luis. *Op. Cit.* pág. 220.

Es pertinente señalar que la Constitución por su naturaleza, al ser la norma de normas tiene una fisonomía propia. Por lo tanto siguiendo los principios básicos de la metodología en general se le da un matiz acorde a la esencia de la norma suprema.

La interpretación constitucional, no se reduce a tener en cuenta el orden jurídico que ésta conforma (contexto normativo), sino que también y además de esto, hay que tener como punto de partida los factores políticos, económicos, históricos y sociales que lo dieron origen y sentido.

Es aquí, donde resalta con mayor brillantez, la doble faz circunstancial de toda norma, ya que como antes sea mencionado ésta obedece a un aspecto circunstancial por los motivos y propósitos que la generaron, así como por los efectos que se busca establecer en un estado determinado.

Además hay que destacar, que a diferencia del derecho privado que busca una justicia distributiva, el derecho constitucional tiene como objeto primordial establecer las relaciones entre las diversas facetas del poder y las relaciones del poder en su conjunto con los gobernados.

Así mismo, los principios constitucionales antes de ser principios jurídicos fueron principios políticos. Por esto, *la finalidad última de la interpretación constitucional debe ser proteger y defender lo más valioso que existe para cualquier hombre: su libertad y su dignidad.*³¹

Consecuentemente, el método al que se sujeta la interpretación constitucional es el evolutivo, que en la realidad *no es sino el método histórico aplicado a la actividad variable de los factores, económicos, sociales, políticos, etc., Más para el constitucionalista este método es llave maestra para el método de interpretación.*³²

Entendiendo por escuela o método histórico, a aquel que surge en contraposición al método Exegético al que considera como la rigidez y el dogmatismo de la ley.

Dicho método evolutivo, se basa principalmente en que el sentido de la ley se observa: de las relaciones de hecho que el legislador ha querido regular, las circunstancias que la determinan, las exigencias morales, políticas, sociales a las que el precepto tiende a satisfacer o sea la ratio legis que origina a la norma, esto sin perder de vista la *ocasio legis*, es decir la ocasión en que se dictó el precepto.

*Esto es, se requiere acudir a la historia del derecho y del derecho comparado con objeto de poner en claro la génesis del principio político, a la política para individualizar su contenido, a la historia política y a la orientación política del país si se quiere captar la evolución y el estado actual de aquel principio.*³³

Haciéndose notar, que respaldece la importancia de la interpretación que jurídicamente se haga de la constitución pues a través de la precisión que se haga de sus términos (signos) y de la dimensión que se le da al significado que se observe en ellos (referencia), se fijara el alcance y dimensión del orden y sistema jurídico que emana, esto es, afectará a las demás normas constitucionales derivadas, ordinarias o reglamentarias.

Esto lo observamos, con mayor precisión en la misma Constitución Federal, en su artículo 94, párrafo cuarto, que a la letra dice: *La ley fijara los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.*

Mismo artículo, que se encuentra desarrollado en los numerales del 192 al 194 de la Ley Reglamentaria del artículo 103 Constitucional, (Ley de amparo).

Robustece lo anterior, la tesis jurisprudencial, sostenida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Lic. Birch Cohen, Sexta época, Segunda parte, Visible en el Volumen 49, página 58, A.D. 2349/61. Miguel Yates, Unanimidad de 4 votos, misma que al rubro dice:

³¹Carpizo Jorge, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Interpretación Constitucional, pág. 1791.

³²Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, pág. 84.

³³Tena Ramírez Felipe, Op. Cit., pág. 85.

INTERPRETACIÓN Y JURISPRUDENCIA.- Interpretar la ley es desentrañar su sentido y por ello la jurisprudencia es una forma de interpretación judicial, la de mayor importancia, que tiene fuerza obligatoria según lo determinan los artículos 193 y 193 bis de la ley de Amparo reformada en vigor, según se trate de jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia funcionando en pleno o a través de sus salas. En síntesis: la jurisprudencia es la obligatoria interpretación y determinación del sentido de la ley, debiendo acatarse, la que se encuentre vigente en el momento de aplicarse aquella a los casos concretos, resulta absurdo pretender que en el periodo de validez de una cierta jurisprudencia se juzguen algunos casos con interpretaciones ya superados y modificados por ella que es la única aplicable.

5. Métodos anómalos o especiales de aplicación a la materia tributaria.- Surgen con motivo de la aplicación anómala de las disposiciones normativas generalmente por parte de los contribuyentes.

Es principio generalmente aceptado que el contribuyente tiene el derecho de escoger o optar por la forma legal, expresa o tácita, que las leyes fiscales establecen como la opción más favorable para él, lo que le permita un ahorro fiscal.

Se entiende que es lícito para el contribuyente escoger la forma que la misma normatividad fiscal establezca en forma directa o indirecta, para el efecto de que la operación escogida le permita el mayor ahorro fiscal.

Dichos métodos aceptan y parten del supuesto de la diferenciación de la legalidad formal de la legitimidad sustancial o sustantiva de las disposiciones tributarias.

La elección elegida por el contribuyente para ser estimada lícita, debe ser, conforme a la significación lingüística y a la causa final de la expresión normativa.

Consecuentemente, *la planeación sería ilegítima si atenta contra el fin o la veracidad previstos por el ordenamiento jurídico tributario, apesar de su amañado o aparente respeto de las leyes tributarias.*³⁴

Busca evitar, que mediante simulaciones legales o abusos del texto legal, se desvirtúe el fin, motivo o propósito que inspiró la creación de las disposiciones jurídicas tributarias, por la instauración de formas especiales de interpretación y aplicación.

Reiterando éstas formas de interpretación y aplicación surgen como reacción de la elección de formas impropias que buscan evitar ciertas consecuencias fiscales que de realizarse en la forma adecuada conforme a la realidad que contienen produciría efectos diferentes, generalmente de una mayor carga impositiva.

En forma amplia entenderemos que éstas formas impropias, son los negocios anómalos, y se encuentran integrados por los negocios simulados (ostensible u oculto), los fraudulentos, los propiamente indirectos y los fiduciarios. *La anomalía debe buscarse en su causa, entendiéndose ésta como la intención práctica típica - la Empirische Partelabsicht de los alemanes - o función económica típica del negocio que,*

³⁴ Cotifas-Pelaez, León. Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, De la Planeación Tributaria y del Abuso del Derecho, pág. 125.

como lo veremos, aparece de un modo u otro desviado al servicio de los concretos intereses subjetivos determinantes de la voluntad de sus otorgantes.³³

Esto, aplicado a la materia tributaria, lo podemos observar como: *el acto anormal de gestión, que pone un gasto o una pérdida a cargo de la empresa, o la priva de un ingreso, sin que ello este justificado por los intereses de la explotación comercial.*³⁴

Sin perder de vista las evidentes susceptibilidades que dicho concepto genera entenderemos por causa *la representación mental de circunstancias que pueden reputarse base de la voluntad negocial, es decir, su fundamento, su razón de ser, su causa en suma.*³⁵

Como reacción contra dichas situaciones anómalas, es que han surgido diversos métodos de interpretación y aplicación de las normas tributarias, entre éstas, observamos principalmente las siguientes:

a. Método realista.- Este método, consiste en hacer prevalecer los hechos sobre la forma que estos revistan, el prevalecimiento de la sustancia sobre la forma.

En base a ésta teoría, *una corte puede haciendo prevalecer sustancia sobre forma, al determinar en el tratamiento fiscal que se le debe dar a una transacción, no aceptar la forma en que el contribuyente realizó esa transacción, y en su lugar, examinarla según la sustancia o su efecto económico neto. En suma, aquellas transacciones que sean realizadas con una finalidad comercial no serán fiscalmente gravables; lo que no sucederá en el caso de que la finalidad, por la que se realizó una transacción, sea la de eludir impuestos. En este último caso, la transacción será fiscalmente gravable.*³⁶

De forma tal, que lo que se observa como determinante es la finalidad por la cual se realizó un determinada operación.

Esta a su vez, tiene dos vertientes principales, que son: el rechazo a la regularidad aparente que encubre actos de evasión, y el predominio de los objetivos reales respecto del contenido aparente.

◆ Entendiéndose por el rechazo a la regularidad aparente que encubre actos de evasión, aquella tendencia que entiende como lícita la optimización fiscal, pero no la evasión fiscal entendida ésta como un exceso de la habilidad fiscal.

Esto es, dicha tendencia observa al detalle los medios utilizados para la minimización de la carga tributaria y desconoce por completo las transacciones que tienden al ocultamiento de beneficios, envueltos por actos aparentemente legales.

Así mismo, observa el objetivo que persigue la ley con la conducta que realiza el contribuyente, de forma tal que debe haber concordancia entre una u otra.

◆ El predominio de los objetivos reales respecto del contenido aparente, busca armonizar la libertad formal que tiene el contribuyente con la plenitud de las disposiciones fiscales.

Consecuentemente, debe existir coherencia y congruencia entre la forma elegida por el contribuyente y los objetivos realmente buscados por los mismos.

³³ A. Zamoni, Eduardo. Ineficacia y Nulidad de los actos Jurídicos, pág. 351.

³⁴ Cotiñas-Pelaez, León. Op. Cit., pág. 181.

³⁵ A. Zamoni, Eduardo. Ineficacia y Nulidad de los actos Jurídicos, pág. 47.

³⁶ Cotiñas-Pelaez, León. Op. Cit., pág. 172.

b. Método de la Significación Económica.- *Da una importancia singular al aspecto económico que lleva consigo toda transacción, ya que su identificación resulta ser de gran ayuda para poder deducir el propósito que persiguió el contribuyente al realizarla.*³⁹

Dentro de ésta corriente encontramos las siguientes vertientes: La falta de correspondencia entre realidad económica y combinación jurídica; La interpretación económica; El enfoque económico; La transacción artificial o repulsiva para la vida económica; La prueba del propósito comercial; El principio de la transacción simulada; El criterio de la transacción por etapas; Negocio progresivo pero integral; El criterio de las transacciones incompletas; La doctrina de la asignación del ingreso; La doctrina de la asignación del balance.

◆ La falta de correspondencia entre realidad económica y combinación jurídica, distingue entre simulación y búsqueda del ahorro fiscal. No estima a las disposiciones jurídicas como un ente anquilosado, rígido, ajeno de finalidades.

*El Fisco puede hacer abstracción de la forma dada por el contribuyente dada a su operación, y por el contrario, considerar los móviles de ésta o el fin perseguido por el contribuyente. Inclusive ésta tendencia estima que hay simulación no solamente cuando hay divergencias entre los actos aparentes y los actos que realmente gobiernan la operación, sino también cuando la combinación jurídica empleada no corresponde a la realidad económica, misma que estos contribuyentes aceptarían sin reserva alguna con las consecuencias civiles de los actos que suscribieron.*⁴⁰

De lo anterior, observamos que dicha tendencia, por encima de las fórmulas legales, observa como elemento esencial de la determinación tributaria, los móviles o fines perseguidos por el contribuyente, sea que estos se manifiesten ostensiblemente o en forma oculta.

Consocuentemente lo trascendente para la determinación tributaria lo constituye la causa económica que determinó al contribuyente a realizar un acto jurídico y no la envoltura con que se envuelva dicho acto.

◆ La interpretación económica, estima que las leyes tributarias por su naturaleza y con base en sus propósitos debe ser interpretada de conformidad a sus efectos fiscales.

Esta escuela difiere del criterio tradicional de que los actos independientemente de la forma aparente o en su conjunto no correspondan a la naturaleza intrínseca y efectos de los hechos, estos deben ser considerados conforme a estos últimos pero en su sentido legal.

Para ésta teoría los actos deben ser estimados a la luz de su naturaleza intrínseca y efectos de los hechos pero desde su aspecto económico.

Por esto, lo que se debe observar es la intención económica del contribuyente en la realización de actos individuales a la luz de su conexión subjetiva y temporal.

◆ El enfoque económico o de la consideración económica. Postura que duramente sea abierto camino en aquellos ordenes jurídicos en que las llamadas lagunas jurídicas se integran en base a los principios generales del derecho.

Para ésta postura, aún cuando una transacción se encuentra revestida por una forma legal, la misma será calificada de artificial, si el un acto jurídico no se hubiera realizado en la forma que se hizo, si ésta no hubiera representado un beneficio fiscal.

◆ Transacción artificial o repulsiva de la vida económica. Se entiende en su sentido amplio, esto es un acto que no es necesariamente ficticio o simulado.

³⁹ Cotiñas-Pelaez, León. Op. Cit., pág. 175.

⁴⁰ Cotiñas-Pelaez, León. Op. Cit., pág. 176.

Consecuentemente entiende por transacción artificial aquella que resulta disconforme con las normas aceptadas de la vida económica, ya que se desvía de los criterios adoptados habitualmente por las personas que buscan obtener un cierto fin económico.

◆ La prueba del propósito comercial. Esta tendencia, establece que en aquellas operaciones que falte el propósito comercial de buena fe, se entenderá que dicha operación es simulada. Consecuentemente le corresponderá al contribuyente la carga de la prueba para demostrar que dicha operación se realizó con un criterio comercial de buena fe.

Esta tendencia entiende a la simulación, en forma amplia, esto es como actos, hechos o documentos que son legalizados por las partes para dar la apariencia a terceras personas de la existencia de derechos y obligaciones diferentes de las realmente realizadas entre las partes que intervienen en una operación.

◆ La transacción por etapas. Esta escuela habilita al fisco para observar una operación a la luz de otras que la conforman, en forma individual o bien armonizar todas, con el objeto de descubrir la intención del contribuyente y establecer si la misma es coherente y congruente con los fines económicos establecidos por las disposiciones tributarias.

◆ El negocio progresivo pero integral. Este tipo de interpretación tiene por objeto analizar una serie de operaciones o actos formalmente separados, tratándolos en forma conjunta, como una operación única o integrada, si y sólo si, estos actos u operaciones son interdependientes y ésta encaminados al mismo fin.

◆ Las transacciones incompletas. Este criterio representa una variante del criterio antes indicado, consiste en analizar cada una de las etapas o pasos para completar una transacción que se estima como íntegra.

◆ La asignación del ingreso. A la luz de dicho criterio se analizara cada operación que integra una operación para determinar el trabajo o capital que generaron un ingreso, ésto con el objeto de atribuir los efectos fiscales al contribuyente apropiado.

Haciéndose notar, que en el derecho positivo mexicano, se encuentra preceptuado el uso de figuras anómalas, en especial en nuestro Código Civil para el Distrito Federal en asuntos del orden común y para toda la República en asuntos del orden federal, de aplicación supletoria a la materia tributaria, en lo que no se oponga a la naturaleza de esta, en la especie en sus artículos 16, 840 y 912.

6. Por sus resultados.- Conforme a sus resultados la interpretación puede ser: Extensiva, restrictiva y declarativa.

a. Extensiva.- Es semejante al vacío legislativo, y se le identifica con el principio por mayoría de razón de la ley.

Entendiendo por principio de mayoría de razón de la ley, cuando un caso concreto revela los atributos de los factores de motivación y de teleología de una ley, genéricamente considerados, con mayores proporciones o mayor magnitud. Entonces, tomando en cuenta la causalidad final de la norma jurídica con vistas a tales atributos y a la presencia de estos en el caso concreto, la regulación legal puede imputarse a este, lo que implica una aplicación por mayoría de razón.⁴¹

En este orden de ideas, observamos, que la interpretación extensiva, como su nombre lo indica, extiende o amplía la esfera (sentido y alcances) de aplicación de una disposición jurídica, a hechos

⁴¹ Burgos Orihuela Ignacio, Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, Voz. Aplicación analógica y por mayoría de razón de la ley, pág. 52.

que son abarcados por el sentido de la disposición, aún cuando estos no hayan sido regulados expresamente por el legislador.

b. Restrictiva.- Es aquella que atribuye a las palabras que conforman un texto legal, un sentido y un alcance más reducido o limitado que el que resulta a simple vista de la significación lingüística.

Parte del principio, que la significación lingüística tiene un sentido y alcance superior, a la voluntad de los legisladores. Esto es, el texto gramatical dice más que lo que el legislador quiso decir.

Consecuentemente, mediante este tipo de interpretación, se le da a la disposición jurídica un sentido y alcances restringido en relación con la significación lingüística del texto de dicha disposición jurídica.

c. Declarativo o estricto.- Es aquella que simplemente declara o aclara el sentido y alcances de una disposición jurídica, sin ampliarla ni restringirla.

Es el criterio que tiene preeminencia en la materia tributaria por lo que toca a las normas tributarias que establezcan cargas a los particulares, según se desprende del párrafo primero, del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

Haciéndose notar, que el párrafo segundo del artículo antes citado, admite que las normas tributarias que no establezcan cargas a los particulares podrán ser interpretadas mediante cualquier otro método jurídico y a falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza de las disposiciones fiscales.

Al igual que el autor, León Cotiñas Pelaez, estimamos que la redacción original, del párrafo segundo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981, resulta más clara y cierta, la cual en su versión no modificada en el año de 1982, en la parte conducente establecía que:

Art. 5o.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran de acuerdo con los fines para las cuales fueron establecidas, pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este artículo.

7. Principales problemas a los que se enfrentan.- Como se ha observado en el Capítulo I, del presente trabajo surgen como problemas relacionados con la aplicación de las expresiones jurídicas: la determinación de la vigencia de las leyes, las antinomias y el de las lagunas, mismas que se encuentran en relación directa con el proceso hermenéutico de la ley.

Ahora bien, la faena interpretativa en sentido estricto, observa lo relativo a los problemas: gramaticales y como consecuencia los lógicos.

Dentro de los primeros encontramos la anfibología o los equívocos y los conceptos indeterminados (conceptos jurídicos indeterminados, los conceptos normativos, los conceptos de libre interpretación y las cláusulas generales). En los segundos encontramos la incompletividad, la redundancia y las oposiciones.

a. Anfibología o equívocos.- Entendemos una expresión con doble significación⁴², de forma tal, que como lo menciona doctrina, más que una labor de conocimiento del interprete, esto requiere un acto de elección entre un significado u otro.

⁴² Yañez Franco, Carlos. Op. Cit, pág. 666.

b. **Conceptos indeterminados.**- Son aquellos en los que el interprete está llamado a formular valoraciones independientemente, y de esta manera a decidir o actuar como si fueran legisladores...partiendo del supuesto que existe un relajamiento de los tribunales y de las autoridades administrativas a la ley...encontramos hoy diferentes formas de expresión legal, las cuales tienen como consecuencia que quien aplica la ley adquiere mayor independencia frente a ella. Distinguimos como formas de este tipo: los conceptos jurídicos indeterminados, los conceptos normativos, los conceptos de libre interpretación y las cláusulas generales.⁴³

◆ Los conceptos jurídicos indeterminados, son aquellos que están abiertos en su contenido y alcances, dejan amplia discrecionalidad al órgano de aplicación para decidir cuando y como se debe de actuar. Por ejemplo en materia tributaria, observamos lo establecido por el párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 44, en la parte conducente establece que:

Art. 44. ...

Y.....

II.....

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Como se observa en el apartado en comento, no existen elementos para precisar "cuando se entiende que existe peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras tendientes para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia", y lo que resulta más interesante no se establece la graduación de dicho peligro, ni los hechos, actos u operaciones que se estiman como peligrosas.

◆ Los conceptos de libre interpretación, son aquellos que dejan amplia discrecionalidad al órgano de aplicación para decidir cuando y como se debe de actuar.⁴⁴

Esta expresión jurídica la podemos observar en el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que:

Art. 154. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

En el artículo antes citado observamos, que el fisco federal, conforme a una expresión jurídica indeterminada como lo es "cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales", ya que del texto de dicho artículo no se establece cuando ni como se podrá determinar que los bienes embargados han resultado insuficientes para cubrir el crédito fiscal, ni en que grado resultan insuficientes. Así mismo encontramos la libre interpretación por lo que toca a que el embargo podrá ampliarse "en cualquier momento" del procedimiento administrativo de ejecución.

◆ Los conceptos normativos, son aquellos que necesitan una valoración por parte del interprete para poderlos definir, son indefinidos en lo abstracto y sólo adquieren sentido previa valoración al aplicarlos al caso concreto.⁴⁵

⁴³ English Karl, Introducción al Pensamiento Jurídico, pp 137 y 139, citado por, Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 667.

⁴⁴ Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., págs. 667 y 668.

establece que: El artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II,

Art. 52

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como el resultado del mismo.

De dicho artículo observamos que se requiere de una valoración aplicada al caso concreto para determinar lo respectivo a la "capacidad, independencia e imparcialidad". Esto es, son cuestiones que sólo en forma posterior a un hecho se pueden determinar.

◆ Las cláusulas generales o indefinidas son aquellas en que la norma general se abarca un número indeterminado de hipótesis, ante la imposibilidad de determinarlas en forma casuística, se presenta cada vez que el legislador emplea expresiones vagas en las que pueden haber hipótesis ilimitadas, ..., la hipótesis es abierta y no se puede definir sus confines.⁴⁵

c. Los problemas lógicos.- Se presentan cuando para entender y obtener el sentido y alcances de una disposición, se deben observar dos o más disposiciones, incompatibles entre sí, por incompletividad, redundancia u oposición abierta.

Nos limitaremos a indicarlas, puesto que dicho tema a sido tratado en el Capítulo I., por lo cual nos limitaremos a indicar que se entiende por cada uno de dichas manifestaciones.

◆ Incompletividad, cuando nos encontramos frente a normas imperfectas, entendiendo por éstas, cuando una norma que establece la hipótesis normativa o hecho generador de la obligación nos remite a otra norma para la determinación de las consecuencias de dicha actualización, la cual no a sido emitida.

◆ Por redundancia, cuando dos o más normas regula situaciones similares o iguales.

◆ Incompatibilidad, cuando dos o más normas contienen normas disposiciones contrarias entre sí, de forma tal que una prohíbe y otra permiten la misma conducta.

8. Clasificación por los Sujetos.- Según el sujeto que la realizada ésta puede ser:

- Por los órganos que crean la Ley (auténtica),
- Por las autoridades competentes para la aplicación de la misma (administrativa),
- Por los órganos jurisdiccionales y/o judiciales (judicial),
- Por los particulares.

a. Auténtica.- La que es efectuada por los mismos órganos legislativos que crean la Ley interpretada, esto lo observamos en nuestra Constitución Federal, en la especie, en su artículo 72, letra F, el

⁴⁵ Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 668

⁴⁶ Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 668.

cual substancialmente manifiesta que: en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observaran los mismos tramites establecidos para su formación.

Este tipo de interpretación, para los doctrinarios, no constituye verdadera interpretación jurídica, ya que mencionan que en ejercicio de esta facultad, el legislador puede imponer o precisar un sentido determinado a la ley por medio de otra posterior, misma que sólo constituye una nueva ley, pues no es, la esencia de dicha ley, ya que la ley posterior no constituye la aplicación a un caso concreto, luego entonces no fija el sentido de la misma a la realidad que se debe aplicar, pues dentro de las facultades del legislador no se encuentra el fijar el sentido de la ley para resolver una controversia particular.

b. Administrativa.- Es pública y se le estima como oficial, si es la realizada por la autoridad competente para ello, y constituye la *expresión oficial del derecho*, siendo ésta última la interpretación propiamente dicha, ya que es la declaración o reconocimiento que liga a las partes, esto es, las vincula en las *consecuencias que derivan de la realización de una hipótesis normativa, con vistas a la ejecución o cumplimiento de tales o cuales consecuencias.*⁴⁷

En materia tributaria, el órgano encargado de realizar este tipo de interpretación obligatoria para las unidades administrativas que forman parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo encontramos depositado en el Procurador Fiscal de la Federación (fracción X, del artículo 10 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público- Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 24 de febrero de 1992-), la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta (fracción VIII, del artículo 89 del Reglamento Interior, en cita) y a la Dirección de Consulta (fracción II, del artículo 91 del Reglamento Interior, en comentario).

Esto es, dichas autoridades, substancialmente, son las encargadas de: Proponer medidas para la mejor aplicación de las disposiciones legales de la materia competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y para la pronta y expedita administración de justicia en materia hacendaria.

Así mismo, cabe destacar, que el Código Fiscal de la Federación, prevé dos tipos de interpretación, la cual puede ser de carácter general o individual.

Dicha interpretación de carácter general, será mencionado y observado, en el Capítulo III, al tratar lo relativo a los acuerdos y a las circulares, por lo cual en lo conducente, nos remitimos a dichos numerales.

Dicha facultad la encontramos prevista en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, el cual, sucintamente establece que: las 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 para ello nazcan obligaciones para los particulares" y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

En este orden de ideas, el párrafo segundo, del artículo 36 del Código en comentario, establece que, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, éstas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Ahora bien, por lo que toca a la interpretación individual, realizado por las autoridades hacendarias, cabe mencionar que conforme a lo dispuesto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, y de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que las consultas se hayan referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Así mismo, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio iniciado por la autoridad hacendaria.

⁴⁷ García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 322.

Dicha interpretación se encuentra ligada al derecho público subjetivo de petición, encuadrado en el artículo 8o. de la Constitución Federal, mismo que sucintamente establece que, a toda petición hecha por escrito en forma pacífica y respetuosa por el gobernado, le deberá recaer en breve término un acuerdo de la autoridad requerida.

c. Jurisdiccional.- Por lo que toca a la interpretación que realicen los órganos jurisdiccionales y judiciales, cabe mencionar que estos lo realizan a través de las consideraciones de sus resoluciones, por virtud de la cual se resuelve una controversia determinada, de conformidad con los procedimientos y mecanismos establecidos en la ley, fijando el sentido de las leyes al caso concreto.

Mismas resoluciones, que las leyes establecen los medios y mecanismos para la generación de la jurisprudencia, así como la observancia obligatoria de la misma.

d. Doctrinal.- Interpretación que realizan los particulares, cuando es efectuada por los estudiosos de la materia, se le denomina doctrinal.

Haciéndose notar, que ésta, al no ser realizada por la autoridad competente para ello no es oficial y por tanto no es vinculante para las partes.

No obstante lo anterior, la regla general es que en materia tributaria, la leyes que la integran son autoaplicativas.

Lo anterior, lo observamos en el párrafo primero y tercero, del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, el cual, en la parte conducente, establece que:

Art. 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

9. Trascendencia de la interpretación en materia tributaria.- De lo anterior claramente observamos, la trascendencia que en materia tributaria, tiene la interpretación y la razón suficiente de determinar el sentido y alcances de las disposiciones tributarias mediante su adecuada interpretación y aplicación, máxime que como hemos mencionado, las mismas generalmente son autoaplicativas.

Al ser las normas tributarias autoaplicativas, corresponde a los contribuyentes desentrañar el determinar si las disposiciones son o no compatibles con las normas fundamentales que las originaron y con las otras normas del sistema que son de aplicación simultánea o conexa, en suma el sentido y alcances de dichas disposiciones y aplicarlas a la situación concreta que se presenta y que las reclama.

Como se observara a continuación desentrañar el significado de una expresión, fijando su sentido y alcances, en la especie, del discurso jurídico, no es sencillo, pues en un primer plano nos enfrentamos al problema de la conformación del lenguaje; en segundo lugar observamos que en la materia tributaria, este es excesivamente técnico; y si logramos sortear lo antes mencionado, nos encontramos que éstas expresiones generalmente admite varios significados, y para conocer cual es el sentido y efecto adecuado se requiere de conocer el contexto del sistema el cual se ésta observando; y si esto fuera poco nos encontramos que dichas normas no siempre se encuentran sujetas al orden jurídico plasmado en nuestra Constitución Federal.

Lo anterior dicho con mayor precisión, implica que *cada quien debe saber cuando le son aplicables las leyes: en que casos un órgano de gobierno (autoridad administrativa o judicial) puede, de acuerdo con ellas, emitir un acto que determine su situación jurídica individual, así como la conducta que se le exige, se le prohíbe o se le permite. Resulta indispensable, por tanto, para poder obedecerlas conocer el significado y alcances de las leyes.*⁴⁸

Todo lo anterior, origina que contrariamente a lo que se busca mediante el lenguaje que es el comunicar, y en la especie al discurso jurídico, que es el comunicar una obligación de hacer, de no hacer, o de tolerar, en forma cierta, sin lugar a dudas, en materia tributaria, esto resulte sumamente complicado para un gobernado, que se encuentra obligado a contribuir al sostenimiento del Estado y de los fines del mismo, mediante su aportación a la integración del gasto público. Sin perder de vista que dicha "contribución" se debe establecer y ejecutar de conformidad con un Estado de Derecho y no conforme a un derecho del Estado.

Y si a esto le aunamos, las características propias de la materia tributaria, y el hecho de que las autoridades hacendarias confunden la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, con la sanción, a diestra y siniestra, a cualquier costo, obtenemos una situación de verdadero caos para el contribuyente, con el correspondiente menoscabo en sus prerrogativas y derechos.

1. El Lenguaje.- El ser humano para darse a entender requiere de comunicarse, es decir, transmitir sus ideas, para lo cual se sirve de expresiones, con las que busca darle significación a sus ideas, esto es, manifestar sus ideas por conducto de signos. Por esto, en forma amplia, podemos decir que ésta instrumentalización de la significación por los signos se llama lenguaje.

En este orden de ideas, asumimos el concepto clásico del lenguaje que ya lo observaba Aristóteles quien al respecto manifestaba que *"El hombre es una voz semántica según convención", entendiendo por convención "que ninguna de los nombres es tal por naturaleza, sino sólo cuando ha resultado de un símbolo", sin embargo, se refieren a las "afecciones del alma que son las mismas para todos y que constituyen imágenes de objetos que son los mismos para todos"*⁴⁹

Si los objetos son los mismos para todos, las representaciones como imágenes de esos objetos designados son también iguales, o deben ser iguales, lo que es convencional son los signos que utilizamos para expresar ésta representación que pueden ser o no conforme a la naturaleza de las cosas, pero que se convienen por lo menos entre el que envía el mensaje y el que lo recibe, ya que de otra forma no puede haber comunicación.

Por lenguaje entendemos: *En general, el uso de los signos intersubjetivos. Por intersubjetivos se entienden los signos que hacen posible la comunicación. Por uso se entiende: 1) La posibilidad de elección (institución, mutación, corrección) de los signos; 2) La posibilidad de combinación de tales signos en modos limitados y receptibles (posibilidades de combinaciones que el lenguaje delimita). Este segundo aspecto, se refiere a las estructuras sintácticas del lenguaje, en tanto que el primero se refiere al diccionario del lenguaje mismo.*⁵⁰

⁴⁸ Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 645.

⁴⁹ Abbagnano Nicola, Diccionario de Filosofía, Voz. Lenguaje, pág. 723.

⁵⁰ Abbagnano Nicola, Op. Cit., pág. 722.

El pensar y el expresar la significación de lo pensado por medio del lenguaje, constituyen dos momentos diferenciados. Los que aún cuando se encuentran en relación, se rigen por reglas diferentes.

Una vez que se da vida externa al pensamiento por el lenguaje, cobra vida propia y autónoma, es decir se desliga el uno del otro pero manteniendo una fina relación.

Dicho con mayor precisión, *el Lenguaje piensa y rima por nosotros, es decir, cuando yo hablo y pienso, introduzco mis pensamientos en un mundo de pensamientos que tiene su propia y singular legislación lo que expreso lo pongo bajo las leyes propias del mundo conceptual en que me muevo, es decir, uno a toda expresión ciertas relaciones conceptuales de las que no me ésta permitido alejarme.*⁵¹

Todo lo anterior, no escapa del mundo jurídico, pues observamos al *texto como envoltura gramatical de las normas jurídicas e instrumento empleado para comunicarlás, es el primer aspecto que debe ser considerado por el interprete.*⁵²

Consecuentemente, con la comunicación jurídica, lo que se busca con el lenguaje, es que los destinatarios de las normas pueden entender y comprender la disposición expresada lingüísticamente, esto es, que los destinatarios de la norma jurídica sepan con la mayor certeza posible que se encuentran vinculados a la misma, a que se encuentran obligados, y la medida de dicha obligación.

De lo anterior, observamos que el lenguaje en general y en especial el lenguaje jurídico, es una forma de comunicación significativa.

Entendemos por significación, la referencia que una cosa hace de otra a la que apunta. Las cosas que además de su existencia hacen referencia a otra se les designa como signos. Consecuentemente a la referencia que surge del signo se le denomina significación, y a la cosa referida o a la que apunta se le denomina objeto o significado.

La comunicación significativa requiere de los siguientes elementos: a) un signo o cosa con significación; b) un objeto o significado (lo que el signo apunta o hace referencia); c) la significación o vínculo entre el signo y el significado; d) un sujeto transmisor, que se vale del signo como medio de expresión; e) un destinatario o receptor, que utiliza el signo como medio de conocimiento.⁵³

Cabe destacar, que la significación puede ser propia del signo, (vínculo real entre ésta y la cosa), o como convención establecida expresamente, por lo menos, entre el transmisor y el receptor. (relación entre el signo y la cosa). En el primer caso es conocida por los sujetos, y en el segundo es aceptada o presupuesta o sobreentendida, por los mismos.

La significación no puede ser creada por el destinatario de dicha comunicación, pues en este caso no habría comunicación sino autocreación de diversos significados, esto es, *la significación no puede ser creada por el destinatario, no depende de sus sentimientos, opiniones o convicciones, si así fuera, no habría comunicación, sino creación autónoma de un sujeto que ya no sería receptor.*⁵⁴

⁵¹García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho. pág. 328

⁵²Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 653.

⁵³Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 654.

⁵⁴Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 654.

El signo, surge o tiene un doble aspecto, el convencional y el real. La convención es sobre la relación de designación del signo lingüístico respecto del objeto al cual apunta, esto es, el signo convencional es un acuerdo de voluntades, entre el transmisor y el receptor, para determinar que tal o cual signo se identificara con tal o cual representación, es decir con las intersubjetividades de los signos. Y la relación real se dan, cuando el signo por sí, por la naturaleza de este, constituye una relación de designación respecto de cierto objeto al cual apunta, es decir, en cuanto a la naturaleza de la cosa representada o designada.

Ahora bien, cuando la relación entre el signo y el significado es impropia o convencional, aquel recibe el nombre de símbolo⁵⁵, de formal tal que el lenguaje es un sistema de símbolos, conformado por fórmulas lingüísticas, que se integran por palabras agrupadas conforme a ciertas reglas gramaticales (sintácticas).

Consecuentemente, las fórmulas lingüísticas son el atributo de unidad de la comunicación gramatical, pero aún cuando las palabras tengan significados individuales, este sentido es vago, insuficiente e incompleto para comunicar ideas completas y transmitir conceptos. Esto es debido a que el significado de las palabras tomadas aisladamente, varía del significado que obtenemos del conjunto de las palabras.

La expresión de lo pensado, no depende exclusivamente de las palabras y de la estructura de la expresión, ya que *las estructuras sintácticas no garantizan la comunicación, pues las significaciones de las palabras que las forman- aún que incompletas en lo individual- pueden ser incompatibles entre sí y anularse recíprocamente*⁵⁶.

La formulación, es un auxiliar necesario en la significación pero de ésta no surge la significación.

Dicho en otras palabras, el significado general, no proviene sólo de la ordenación de las palabras, sino del significado en conjunto de cada una de las palabras aisladas, de conformidad con los sistemas en que se encuentran y a las circunstancias que las originan y a las que se aplican.

Consecuentemente, el significado de las palabras observado en forma aislada es vago, ya que ésta depende del campo de referencia que no es único. La experiencia en el uso de cada palabra nos indica varios de sus distintos significados (diccionarios).

El significado de las palabras en unos casos es más cierto que en otros, lo cual depende de la frecuencia con que a un significado le es atribuido una palabra determinada en un contexto específico, por lo cual a menor uso de una palabra determinada con una significación específica, menor certeza de su significado, consecuentemente su significado depende más del contexto.

El significado de las palabras en su conjunto se auxilia de su ordenación y se observa substancialmente del significado global en el contexto que se utiliza; de forma tal, que si su uso en un contexto determinado es frecuente obtendremos con mayor certeza el significado de una palabra, a menor uso, menor certeza y mayor vinculación del significado de las palabras de acuerdo al campo de referencia.

De lo anterior se sigue, que las palabras aisladas tienen una significación cambiante e incierta que se determina por su ubicación en el campo de referencia.⁵⁷

⁵⁵Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 655.

⁵⁶Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 656.

2. El campo de referencia. - Dicho campo de referencia, como se ha dejado entre ver en el numeral que antecede, puede ser de dos tipos:

a. Por el contexto de la fórmula lingüística. - Cuyo significado es distinto a la suma de los significados individuales, como los significados individuales de cada palabra son varios, su combinación supone la selección de los compatibles entre sí, así como la ordenación sintáctica adecuada de las palabras.⁵⁸

b. Por la situación fáctica. - Las circunstancias reales y concretas en que se a de aplicar la fórmula lingüística. La situación fáctica determina la significación de las fórmulas lingüísticas en mayor medida que el contexto gramatical.⁵⁹

3. El lenguaje jurídico. - Ahora bien, no debemos perder de vista, que el lenguaje jurídico se formula por medio de esquemas jurídicos propios, llamados normas jurídicas, que de acuerdo a la estructura lógica-lingüística, la norma se presenta como una *proposición* es decir como una *secuencia de palabras dotadas de significado*⁶⁰ (discurso-jurídico), la cual se diferencia de los enunciados entendiendo estos últimos como el *conjunto léxico-sintáctico de los signos lingüísticos con los que se expresa la p:posición*.⁶¹

Una misma proposición se puede expresar con diferentes enunciados, ya que como se ha mencionado estos son convencionales y basta que los mismos expresen o refieran la designación al mismo objeto o proposición.

Las normas jurídicas son proposiciones que de acuerdo con su función son *Preceptivas o Prescriptivas o Imperativas*, es decir, se encuentran dirigidas a influir en el comportamiento de otros para afectarlo con carácter vinculante. Dicho en otras palabras las disposiciones jurídicas, generan obligaciones y derechos al destinatario, permitiendo, prohibiendo o condicionando un hacer, un no hacer o un tolerar.

Las cuales, por la naturaleza de las relaciones que regulan, esto es, la conducta humana, pueden ser válidas o inválidas (dependiendo que del sujeto de que emanan este previsto o no de autoridad); legales o ilegales (si las mismas se ajustan o no al contenido, sustancia de las normas que les dan origen); eficaz o ineficaz (Se adecua o no el contenido del precepto al comportamiento de los destinatarios); e injusto o justo (de acuerdo al valor intrínseco del contenido que se atribuye al precepto)

Por lo anterior, aún cuando el lenguaje jurídico tiene un lenguaje especializado con un significado propio del mundo jurídico y limitado por el tipo de relaciones que regula, este se nutre en un primer momento por el lenguaje común, es decir de la acepción general que se da a una palabra y de otros lenguajes especializados de los cuales se auxilia de acuerdo al segmento de la realidad que busca contener, *sin*

⁵⁷Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 657.

⁵⁸Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 657.

⁵⁹Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 657.

⁶⁰Lumia Giuseppe, Principios de la Teoría e Ideología del Derecho, pág. 28

⁶¹Lumia Giuseppe, Op. Cit., pág. 28

*embargo el jurista no pierde el derecho de precisar y aún de modificar el sentido de las expresiones y de las fórmulas legadas por el lenguaje vulgar y por otros lenguajes técnicos.*⁶²

El derecho crea y recrea sus propios signos y reconoce sus propios significados, pero estos se nutre del lenguaje común, del lenguaje técnico cuyo segmento de la realidad observa, al sistema y orden jurídico al cual pertenece, y de la sustancia que regula, *esto es responde a la realidad, la cual dicta los cauces por donde la conducta debe proyectarse*⁶³

Por lo anterior, el lenguaje jurídico debe buscar ser: claro, esto es, accesible en cuanto a su significado a la mayoría de sus destinatarios; uniforme (sin la mayor variación posible en el sentido de sus palabras, fórmulas y giros) - principio de certidumbre jurídica -; preciso, evitando el uso analógico de un mismo signo; y congruente el significado de las expresiones con la naturaleza del segmento que busca regular, así como con las causas que lo producen y con los efectos que busca producir.

4. La sustancia.- En este orden de ideas, entendemos por sentido *la significación, que en una determinada situación fáctica, tiene una fórmula lingüística.*⁶⁴

Recapitulando lo anterior, la palabra observada aisladamente nos representa un significado vago e indefinido; el significado de la mayoría de las palabras es ambiguo; consecuentemente, para poder precisar el significado de una palabra debe atenderse y entenderse como parte integrante de una expresión.

De forma tal, que el significado de una expresión, así como de las palabras aisladas que la conforman, se obtienen con mayor certeza cuando observamos la conexión en que ésta es formulada; ésta conexión puede ser lingüística (fórmula sintáctica) y no lingüística (situación).

*El significado de una palabra es una función de la conexión -expresión, contexto, situación- en que la palabra aparece...el papel desempeñado por las conexiones en la determinación del significado, consiste en que aquellas constituyen un fundamento para decidir, sobre la base de ciertas hipótesis, cual de las varias interpretaciones - cada una de ellas válidas si sólo se toma en cuenta el uso lingüístico- es la más probable. La interpretación por conexión no se basa en el uso lingüístico y no utiliza como herramientas las palabras empleadas, sino otros datos. Ella trabaja con todos los hechos, hipótesis y experiencias, que puedan arrojar luz sobre lo que una persona intento comunicar ...hay que decidir que puede ser aceptado de acuerdo con las circunstancias, como contexto y situación*⁶⁵

1. La Interpretación en General.- Se ha mencionado en los numerales del apartado anterior, que se interpretan todas las manifestaciones (conjunto de signos), es decir, todas aquellas que encierran una significación, esto es, lo que se busca con la interpretación es desentrañar el significado que se imprimió en una expresión.

⁶²Villoro Toranzo Luis, Introducción al Estudio del Derecho, pág. 251.

⁶³Villoro Toranzo Luis, Teoría General del Derecho. pág. 111.

⁶⁴Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 658.

⁶⁵Ross Alf, Sobre el Derecho y la Justicia, pp. 112-113, citado por Yañez Franco, Carlos. Op. Cit. pág. 659.

No debemos perder de vista, que el hombre al manifestarse a través de la expresión, no se limita a comunicarse, sino que ésta lo cumple y lo perfecciona, la expresión no se agota en el valor instrumental de la comunicación es termino, cumplimiento final.

Consecuentemente, no sólo se interpreta el discurso o la expresión, sino también los componentes de un lenguaje, esto es el lenguaje interpretado. (Lenguaje con el cual se habla).

Por esto, manifestamos que la interpretación de un lenguaje es por tanto, la significación que se incorpora a los componentes de un lenguaje. (meta lenguaje o lenguaje con que se habla). El lenguaje interpretado (lenguaje objeto) puede ser simbólico, ideográfico, alegórico o idiomático, verbal o escrito.⁶⁶

La interpretación es la posibilidad de referir un signo a su designado, o también la operación mediante la cual un sujeto refiere un signo a un objeto⁶⁷. Dicho en otras palabras, es la operación mental por la cual el interprete busca explicar, descifrar, desentrañar, traducir, comentar, glosar, parafrasear, o instrumentar la referencia a una cosa (significado) de un enunciado lógico, factual o expresivo.

Todo enunciado (conjunto de signos) es susceptible de ser interpretado, en un doble aspecto, como lenguaje y que lo que persigue el interprete es conocer el significado del enunciado que se refiere a un objeto o a un hecho, que es lo que se dice y con referencia a lo que se dice, en esta dirección la interpretación es penetrar en el sentido de aquello que sirve de instrumento para expresar una idea o concepto, un sentimiento o un estado de ánimo⁶⁸.

La interpretación es la asignación del significado por parte del interprete, esto es 'interpretar' consiste en dotar de significado, mediante un lenguaje significativo, a ciertos objetos (signos, fórmulas o textos); el interprete determina su sentido y alcance.⁶⁹

Ahora bien, apoyando lo manifestado en el apartado anterior en su numeral 1, al igual que el maestro Eduardo García Maynez quien se apoya en Edmundo Husserl en la primera de sus Investigaciones Lógicas, reiteramos que en toda expresión hay que distinguir

- 1) El aspecto físico de la misma, esto es la materialidad de los signos, lo sensorialmente perceptible.
- 2) La significación, el significado de cada expresión, lo expresado o significado. (la referencia)
- 3) El objeto, aquello a lo que la significación se refiere.⁷⁰

Subrayándose, que el problema estriba en diferenciar con pulcritud la significación, el nexo de la significación y el objeto, ya que ellos pueden fácilmente confundirse, para lo cual nosotros entenderemos por

⁶⁶Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Interpretación Jurídica, pág. 1794.

⁶⁷Abbagnano Nicola, Op. Cit., Voz. Interpretación, pág. 696.

⁶⁸Galindo Garfias, Derecho Civil, pág. 180.

⁶⁹Tamayo y Salmoran, Rolando, Op. Cit., pág. 1794.

⁷⁰García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 289.

la significación la referencia que un signo hace de un hecho o de una cosa, por nexo, el marco de referencia en que se dice.

Por objeto entenderemos, lo referido, es decir aquello sobre de lo cual se dice algo en un contexto determinado, manifestándolo en los términos de Edmund Husserl es la *situación Objetiva*.

Haciendo notar, que en ambos casos, esto es, tanto en lo relativo a la referencia como en cuanto a lo referido o situación objetiva, hablamos que se deben entender vinculándolas con el contexto en que se encuentra, es decir no sólo en relación con el texto y contexto de los signos y significados que se desprendan, sino también en contacto con las circunstancias y propósitos que las motivaron, y con los efectos que se buscan crear con ellas (proposiciones prescriptivas).

Lo anterior, con el objeto de obtener con la mayor fidelidad posible, cual es el significado que el enunciado expresa, ya que como toda situación convencional como lo es los signos o su conjunto, se puede obtener de ellos varios sentidos determinados, pero a la luz de las causas y propósitos que las motivaron y de los efectos que se busca producir con ellas a un caso concreto y que causan, es como, lograremos observar el auténtico sentido que la misma expresa.

Cuando logramos desentrañar el significado de una expresión, por el significado del texto con el contexto, así como con las circunstancias y propósitos que lo originaron y en consecuencia con la sustancia que regula, es cuando nos encontramos frente al real sentido de las proposiciones normativas.

Consecuentemente estimamos que saber interpretar, en el mundo jurídico, es saber conocer las normas previstas en las expresiones jurídicas, *precisar su alcance y no darle una fuerza de expansión indefinida*.⁷¹

Todo lo anterior, tiene gran trascendencia a la materia impositiva en especial a la tributaria, ya que no debemos perder de vista que las normas tributarias por regla general son autoaplicativas y que por lo que toca a las que establecen los elementos esenciales de la tributación son de interpretación estricta.

Esto es, ni los contribuyentes ni las autoridades fiscalizadoras deben ni pueden darle un alcance ni efectos diferentes a los establecidos en las disposiciones que las contienen, ya que en otra forma dichas aplicaciones no son legales.

Consecuentemente, para una adecuada aplicación de las disposiciones tributarias, no se debe atender sólo al texto literal de las disposiciones respectivas, sino que también es necesario observar el contexto circunstancial en que las mismas serán aplicadas a la luz de los efectos que se busco producir con su instauración.

2. Interpretación de la Ley.- La interpretación de la ley al igual que la interpretación en general, es en un sentido amplio, el descubrimiento de los elementos integrantes de las expresiones jurídicas (proposiciones prescriptivas), buscando esclarecer o descubrir el significado que las mismas tienen por el texto de la disposición, en armonía con el contexto del cual forman parte (sistema y orden jurídico). Consecuentemente es un acto de dotarla de significación.

Pero también, previo a lo anterior, es el acto mediante el cual, se dota de significación a los componentes del lenguaje jurídico (lenguaje en que se habla), esto es del lenguaje propio del derecho (metalenguaje).

⁷¹Boncase Julian, Tratado Elemental del Derecho Civil, pág. 65

Este dotar de significación, puede ser tanto *la adscripción de un significado jurídico a ciertos hechos, signos, acontecimientos o comportamientos (objetos significados)*, los cuales se constituyen en objetos jurídicos en atención de que son jurídicamente considerados o mejor jurídicamente interpretados y también *la adscripción de un cierto significado al discurso jurídico, esto es, leyes, constituciones, tratados, etc.*⁷²

Esto es, al dotar de significado al discurso jurídico, es lo que se nos busca transmitir mediante las disposiciones jurídicas, de forma tal los destinatarios de dicha disposición normativa, conozcan, si son o no destinatarios, que características o peculiaridades los hacen sujetos de dicha disposición jurídica; cual es el tipo de obligación a la cual se encuentran sujetos; cual es el contenido de dicha obligación.

Es prudente diferenciar a la interpretación jurídica, esto es la actividad para desentrañar los aspectos relevantes de las expresiones normativas lingüísticas, del razonamiento jurídico.

Por razonamiento jurídico, entendemos en forma amplia, *la actividad que busca, en los precedentes, los aspectos relevantes, que constituyen reglas obligatorias, esta actividad es necesaria para precisar el sentido y alcance de las normas no escritas,*⁷³ y añadimos nosotros que también es necesario para confirmar el de las escritas por muy evidentes que nos parezcan.

3. La Interpretación, en sentido estricto.- De lo anterior, observamos que la hermenéutica o interpretación conceptual, tiene dos aspectos: en un primer termino la determinación del significado de una formula lingüística, la cual se obtiene mediante la significación que resulta de la combinación semántica de las palabras que conforman una estructura sintáctica, en conexión lógica de dicha estructura con otras del mismo texto o de otras relacionadas (interpretación en sentido estricto). Y en un segundo termino, la obtención, en forma posterior, del sentido que dicha significación adquiere al aplicarse a una situación concreta (reconstrucción racional o interpretación por referencia).

Por lo anterior, observamos que para obtener la interpretación, en sentido estricto, de un texto jurídico, es decir del discurso jurídico incito en una norma jurídica, es necesario, observar: en primer termino las acepciones de las palabras que integran una expresión jurídica; en segundo lugar, determinar cual de las diversas acepciones que permite o admite, cada palabra es la adecuada, siendo el criterio general el aceptar aquella acepción que permita la armonización de cada una de dichas palabras con las otras, eliminando la acepción o acepciones que anulen a las demás palabras; en tercer lugar, es estudiar la formula sintáctica para poder obtener un concepto semántico, reordenando la estructura sintáctica para observar si al reestructurarla o reordenarla en una forma diversa originaria algún concepto semántico diferente; y por último es analizar la compatibilidad de dicho concepto semántico con el contenido en otras fórmulas sintácticas de aplicación simultánea o de aplicación relacionada con el concepto semántico obtenido.

La interpretación estricto sensu, nos da una explicación del significado de la norma en abstracto, esto es a nivel doctrinal, que no nos permite observar la riqueza de las significaciones aplicadas a la realidad. La cual sólo nos permite obtener el significado de una norma, pero no del sentido de dicha norma con respecto de la realidad a la cual se va a aplicar.

En este orden de ideas, observamos que el sentido de una norma no lo podemos observar o derivar en forma exclusiva y excluyentemente del significado del contenido lingüístico del texto por el contexto. Ya que es necesario establecer cuales fueron las causas y propósitos que motivaron la creación de una norma

⁷²Tamsyo y Salmoran, Rolando. Op. Cit., pág. 1795.

⁷³Yañez Franco, Carlos. Op. Cit., pág. 647.

determinada, así como los efectos que se buscan crear con la misma y su armonización con la realidad que busca regular.

Aquí es, donde entran los diversos métodos que se han apuntado en el apartado B) en su numeral respectivo, de forma tal que de conformidad con la ideología - entendiendo ésta, como nuestra posición ante la realidad -, del interprete o aplicador, de la naturaleza del material a interpretar y de los efectos que se buscan producir es como se deberá elegir el método adecuado para obtener el sentido autentico de una disposición normativa.

La labor del interprete es desentrañar el significado de una expresión, esto es, asignarle su significación y no crearla. El interprete debe obtener mediante un ejercicio intelectual el significado de una disposición y en armonía con sus elementos reales dotarla de su verdadero sentido y alcances.

El interprete, ajeno a sus anhelos y mediante los instrumentos adecuados debe buscar el verdadero sentido y alcances de una disposición normativa, para lo cual se puede valer de uno o varios o de todos los métodos antes mencionados.

Nosotros estimamos que cualquiera que sea el método de aplicación elegido, deberá observar el principio de la razón suficiente y requerirá de auxiliarse del método de la reconstrucción racional, si en verdad se quiere obtener su verdadero y autentico sentido legal, mismo que se encuentra en íntima relación con el nexo significativo del discurso jurídico.

4. La interpretación tributaria.- La materia tributaria al ser parte del sistema jurídico del Derecho Público Financiero, participa de los atributos del Derecho en general, pero con sus matices propios. Por lo cual, en su interpretación se deberá observar lo antes mencionado pero con los matices propios de la materia, como en la especie lo es su aspecto y campo de referencia fuertemente económico.

Esto es, la interpretación en materia tributaria, se encuentra sujeta a lo establecido en los apartados antes mencionados, pero no escapa del aspecto sustancial constitucional (razón suficiente) que le da origen y sus causa y propósitos fuertemente económicos que la originan.

En este orden de ideas, observamos que en materia tributaria por lo que toca a las normas que establecen cargas a los contribuyentes son de interpretación estricta, esto es, aquellas normas que establezcan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como sanciones y excepciones serán de interpretación estricta, esto lo observamos del párrafo primero del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Y en general dichas normas son autoaplicativas, esto es, que los sujetos que actualizan con sus conductas los hechos generadores tienen la obligación de aplicárselas.

Consecuentemente se entiende que las normas que establezcan los elementos de la obligación tributaria serán de interpretación estricta, misma que por sus resultados se estima como declarativa o aclarativa, esto es, aquella interpretación que se limita a dar conocer el significado de los elementos de la misma, sin ampliarlo o restringirlo.

Por lo anterior, el método que se requiere para obtener el sentido y alcances de dicho significado, debe ser también la razón suficiente y la reconstrucción racional desde un punto de vista declarativo, esto es dando a conocer el sentido y sus alcances, sin restringirlos o dotarlos de un sentido que no tienen.

Esto es, desentrañar el sentido y alcances de una disposición en base a los motivos que originaron su instauración, así como a los efectos buscados con la misma, atemperándolos a las circunstancias concretas que exigen su aplicación.

De forma tal, que el gobernado, sepa sin lugar a dudas, si: El estado tiene la potestad y facultad legal de hacer exigible la tributación (Sujeto activo de la obligación tributaria); si el gobernado legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto (Sujeto pasivo de la obligación tributaria); si se adecua su situación

al hecho u acto que la ley establece como hecho generador del crédito fiscal (Objeto del Impuesto); sobre que cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc. sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el calculo correspondiente en cada caso concreto (Unidad fiscal o unidad del impuesto); que cantidad en dinero o en especie se percibe por unidad tributaria (Cuota del Impuesto); sobre que cuantía se determina el tributo a cargo del sujeto (Base del Impuesto); o sobre que lista de unidades y de cuotas correspondientes a un determinado objeto tributario (Tarifas).

Reiterando que, por tratarse de una materia jurídica con matices íntimamente económicos no podemos perder de vista las causas y propósitos que la motivaron, tanto en su aspecto Constitucional-legal como económico, y de los efectos que se busca producir en una realidad determinada, para poder obtener su sentido y alcances, pero estos siempre desde un aspecto declarativo, esto es, sin ampliarlos ni restringirlos a casos similares o parecidos.

En otro orden de ideas, por lo que toca a la disposiciones tributarias que no impongan cargas a los particulares, podrán ser interpretadas conforme a cualquier método de interpretación jurídica. Y a falta norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Esto tal y como se observa del segundo párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior observamos, que aquellas disposiciones jurídicas tributarias, que no establezcan cargas a los particulares, es decir, que no fijen el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, ni las sanciones ni excepciones, se podrán interpretar conforme a cualquier método de interpretación jurídica y no solamente al que por sus resultados sea declarativo, esto es admite el extensivo y el restringido.

Así mismo, se establece que a falta de disposición expresa en la materia tributaria, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Aquí surge una duda, de lo que deberemos entender por naturaleza propia del derecho fiscal, sin abundar en la misma diremos, que es aquella que deriva de la potestad de imperio del Estado para allegarse de ingresos para su supervivencia y el cumplimiento de los fines que le son propios al mismo, y la correlativa obligación de los gobernados de contribuir al gasto público del la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las Leyes; lo cual, prácticamente se traduce, en que no se contraría el sentido y alcances de las disposiciones que integran el sistema al cual pertenece la materia tributaria.

Haciéndose notar, que aún cuando por lo menos en teoría el estado admite el ahorro fiscal del contribuyente, existen hechos o actos anómalos, que tienden a vulnerar el sentido y alcances de las disposiciones tributarias, por lo cual en estos casos específicos es necesaria la aplicación de la ley mediante un método especial que pueden ser: el Método económico, y la supremacía de la sustancia sobre al forma.

Como se ha mencionado son métodos especiales, por que se encuentran originados por situaciones anormales, como lo es, el eludir y/o evadir la generación y pago de una contribución mediante artificialidad normativas, por lo tanto sólo se deben aplicar a dichos casos.

Aún, no es un criterio generalmente aceptado la utilización de los métodos antes mencionados, pero creemos que con el transcurso del tiempo la aplicación de dichos métodos aumentaran, en los que aún cuando en los mismos, el campo de la valoración es más amplio para la autoridad aplicadora, los mismos no están exentos de la debida fundamentación y motivación.

Lo antes mencionado, lo podemos observar, en el siguiente criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, que al rubro indica:

LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE. - En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandono el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del Código anterior, y actualmente el interprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tercera parte: Vol. 76, pág. 39, R.F. 9/74, Cia. Universal de Industrias, S.A.; Vol. 78, pág. 49, R.F. 5/71 Parafinas Nacionales, S.A.; Vol. 82, pág. 31, A.R. 4895/74, Almacenes Magic Chef, S.A.

1. La supletoriedad en el derecho es general y en la materia tributaria. Como observamos en el apartado anterior, en el numeral 4, en la materia tributaria, en defecto de una norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De lo anteriormente se observa que en derecho fiscal no se admite la integración originaria, sino la integración derivada o aplicación supletoria, esto es, que para que pueda operar la misma es requisito indispensable que la institución se encuentre prevista, esto es que exista en la órbita tributaria, aún cuando sea en forma insuficiente.

En segundo término, observaremos que el requisito de procedibilidad de dicha supletoriedad es que la disposición aplicada no vaya en contra de la naturaleza de las disposiciones fiscales.

Así mismo cabe observar, que por lo que toca a las disposiciones que establezcan los elementos esenciales de las contribuciones, estos no admitirán integración originaria ni aplicación supletoria, por lo que toca al establecimiento de los mismos, pero si nos podremos auxiliar de las disposiciones previstas en otros segmentos de la realidad jurídica para determinar con precisión el significado de las mismas.

Ahora bien, por lo que toca a las instituciones fiscales que no establezcan cargas a los contribuyentes, si admite la aplicación supletoria por lo que toca a su desarrollo, pero respetando siempre la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por lo anterior observaremos de una forma general la supletoriedad, haciendo las acotaciones pertinentes para la materia tributaria.

2. Las Lagunas de la Ley.- La palabra laguna nos denota la idea de insuficiencia, la falta de suficiencia explícita o implícita de algo. Lo cual aplicándolo al campo del derecho identificándolo como sistema jurídico, implica que un ordenamiento jurídico determinado no contempla en forma expresa una cuestión (supuesto y/o disposición) aplicable a una circunstancia estimada como jurídicamente relevantemente, ya que dicha cuestión se encuentra prevista en forma tácita.

Es decir, el ordenamiento jurídico no prevé en forma expresa una cuestión y/o la forma de resolución pero las circunstancias concretas exigen una solución jurídica (respuesta); ya sea por que la respuesta no ha surgido de la propia realidad (costumbre) o ésta no ha surgido o no fue propiamente planteada (jurisprudencia).

Esta respuesta supletoria a la cuestión no prevista expresamente deberá ser colmada de acuerdo con las reglas de aplicación previstas en el mismo ordenamiento jurídico positivo, o aquellas que se encuentran incitas en el mismo por la tradición o por la práctica profesional.

Esto es, dichas insuficiencias deberán de ser colmadas, de acuerdo con el empleo de procedimientos hemerúcticos adecuados destinadas a eliminar las insuficiencias en un orden jurídico "reglas de aplicación", es decir del conjunto de reglas (meta reglas, principios, máximas, etc.) destinadas a eliminar las cuestiones no previstas expresamente en un ordenamiento jurídico determinado.

Por lo cual al prever y proveer el propio sistema jurídico que compone el ordenamiento, normas para suplir sus deficiencias, en la especie insuficiencias de una disposición expresa, a través de reglas adecuadas en relación con las implícitas en el ordenamiento, observamos un sistema cerrado pero con cierto grado de permeabilidad que provee sus propios mecanismos de creación, recreación y aplicación.

Esto es, no podemos hablar propiamente de lagunas, pues éstas son colmadas a través de los mecanismos que el mismo sistema establece.

Por eso sostenemos que de lagunas o insuficiencias sólo puede hablarse "en relación con las normas que proceden de las fuentes formales"⁷⁴

Ahora bien, dogmáticamente a la laguna del derecho, se le asigna el significado de ausencia expresa de disposición establecida para resolver una cuestión. Dicho en otras palabras la laguna es la ausencia expresa de una disposición establecida (legislativa, judicial o consuetudinaria) para resolver una cuestión jurídica propiamente planteada.⁷⁵

La laguna del derecho, denota la ausencia expresa de una disposición y no de las reglas de Integración o suplencia, esto con base en el dogma de la completitud de un ordenamiento jurídico determinado por virtud del cual se sostiene que existe una solución para todo problema jurídico.

El cual se expresa en los siguientes términos: 'N' significa 'S', toda vez que, de otra manera, existiría una laguna. Con frecuencia es una mera extensión del significado de los términos de N. Esta función creativa del órgano aplicador (i.e., del juez) no se presenta abiertamente como tal, según los dogmas de la función judicial, en una forma disimulada o más modesta: como latente en el lenguaje del legislador (R. Guastini.)⁷⁶

Es por esto, que de los principios generales de la materia en cuestión se asciende y desciende para conocer la solución de las cuestiones particulares no previstas expresamente. No encontrándose respuestas adecuadas en éstas, esto es en las reglas especiales de la materia se recurre a otra rama también en sentido ascendente, es decir de lo particular a lo general (inductivamente). No habiendo solución en la ley general se observaría el argumento *similibus ad similia*.

Hay casos específicos en que el derecho expresamente nos reenvía a otros patrones. Los métodos para colmar lagunas se dividen según F. Carnelutti en *métodos de heterointegración y de autointegración, según que el órgano de aplicación este habilitado para buscar la solución fuera del orden jurídico o se mantenga*

⁷⁴García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 304.

⁷⁵Tamayo y Salmoran, Rolando. *Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Lagunas del Derecho*, pág. 1922.

⁷⁶Tamayo y Salmoran, Rolando. *Op. Cit.*, pág. 1923.

dentro de los confines de este. El ejemplo más claro de heterocomposición es la decisión *ad bonum et aequum*, i.e., la habilitación para que el juez decida según los méritos del caso.⁷⁷

En derecho positivo mexicano encontramos que se acoge a los métodos de autointegración, tal y como lo observamos en los párrafos tercero y cuarto de el artículo 14 de la Constitución Federal, mismos que en la parte conducente establecen que:

Art. 14. ...

...

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

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

Los métodos antes señalados, aún cuando en apariencia son diametralmente opuestos, en la práctica no lo son tanto, ya que la facultad discrecional de que cuenta el órgano aplicador para suplir no es una facultad absoluta, sino que la misma se encuentra sujeta y limitada por parámetros, que son las reglas de la interpretación recibidas por la dogmática jurídica (meta lenguaje) y por la práctica profesional recibida.

Ahora bien, por lo que toca a la materia tributaria como se ha indicado en los numerales que anteceden, sólo podemos hablar de supletoriedad derivada, esto es, que la institución jurídica exista en la órbita jurídica tributaria contemplada en una forma insuficiente, y además que la disposición que sea aplicada en forma supletoria no se oponga a la naturaleza de la materia tributaria, haciéndose notar que aún cuando es lógico que dicha determinación en cuanto a la oposición o no, sólo la podemos observar en cada caso concreto con posterioridad al surgimiento de la necesidad de la aplicación supletoria, sería deseable y prudente que mediante jurisprudencia se determinaran los elementos esenciales o las características relevantes que nos colocaran frente a los casos de franca oposición a la naturaleza fiscal.

En otro orden de ideas, la palabra laguna, desde un punto de vista ideológico, en el mundo del derecho también nos puede denotar como la falta de una disposición adecuada (lagunas propiamente hablando).

Esto se presenta cuando aún cuando el supuesto haya sido o no previsto falta una disposición adecuada (correcta, apropiada, justa) en el orden jurídico. Es decir aún cuando encontremos una norma formalmente aplicable, ésta resulta inapropiada con la razón de la ley por obsoleta, errónea, insatisfactoria o injusta.

Aquí la falta de disposición se identifica con la norma imperfecta, por lo que éstas lagunas resultan de la confrontación del orden jurídico en cuestión con otro considerado más satisfactorio o con un orden jurídico ideal. La diferencia entre las lagunas ideológicas y las lagunas *strictu sensu* consiste en que las primeras son de *lege ferenda* y las segundas de *lege lata*. De ésta diferencia depende el modo (normal) de ponerles remedio. A las primeras provee el legislador; a las segundas, el juez (N. Bobbio).⁷⁸

⁷⁷Tamayo y Salmoran, Rolando. Op. Cit., pág. 1923.

⁷⁸Tamayo y Salmoran, Rolando. Op. Cit., pág. 1924.

Así mismo, la expresión laguna también puede tener la acepción de delegación, esto es, el silencio o vacío de una disposición jurídica, ésta "laguna" *intra legem*, no es propiamente laguna sino una forma de delegación.⁷⁹

Lo cual, lo podemos observar en la materia tributaria, en la especie, en el párrafo segundo, del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, del cual observamos expresamente, que en aquellos casos que el legislador no estimó necesario legislar el desarrollo completo de una institución jurídica en la materia tributaria, nos remite expresamente al derecho federal común en lo que no se oponga a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Se le llama laguna técnica, por que aún cuando nos encontramos frente al silencio o vacío de una disposición, ésta es, al propósito con el objeto de que el aplicador tenga un espacio amplio o discrecional de su ejercicio.

Esta laguna técnica denota, no la ausencia expresa de regulación sino del desarrollo completo de una institución, sino la posibilidad abierta delegada de regulación de varios modos por parte del sujeto encargado de aplicarla sujetándose siempre al aspecto general de dicha institución. Dicho en otras palabras estos espacios abiertos intencionalmente creados, son con el objeto de aumentar el margen discrecional en el aplicador de la reglamentación específica.

3. El Razonamiento Analógico.-(*Argumentum a simile ad simile*). La palabra analogía denota semejanza, congruencia, concordancia, conformidad, unanimidad y coincidencia; por analogía entendemos en un sentido amplio, la relación de semejanza que existe entre cosas distintas.

Conforme a la filosofía la analogía se entiende como *el sentido de extensión probable del conocimiento, mediante el uso de semejanzas genéricas que se pueden aducir entre diferentes situaciones.*⁸⁰

Esto es, mediante el razonamiento analógico, se le atribuye una extensión de conocimiento o validez de una proposición que expresa una determinada situación a otra proposición que expresa una situación genéricamente similar.

*La analogía es la relación de semejanza que se establece entre elementos de cosas diferentes, la cual permite extender a una los predicados de la otra.*⁸¹

Ahora bien aplicando lo anterior al campo del derecho por analogía se entiende una semejanza entre hechos o situaciones que se encuentran en la base de la interpretación analógica (*Extensión analógica o razonamiento analógico*).⁸²

Esto es, por el razonamiento analógico se aplica a casos no previstos expresamente, las disposiciones jurídicas destinadas a regir casos similares. El aplicador se encuentra ante dos situaciones: una no prevista y otra prevista y lo que busca decidir es la primera, es decir, hallar una disposición que contenga

⁷⁹Tamayo y Salmoran, Rolando. Op. Cit., pág. 1924.

⁸⁰Abbagnano Nicola, Diccionario de Filosofía, Voz. Analogía, pág. 67.

⁸¹Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Analogía Jurídica, pág. 161.

⁸²Tamayo y Salmoran, Rolando. Op. Cit., pág. 161.

la misma razón jurídica para que ésta le sea aplicable. Una vez que el órgano aplicador observa que una ley establece una disposición a un hecho jurídico con una parcial identidad (participación de elementos comunes), y encuentra la misma razón jurídica para la disposición, se autoriza la igualdad de soluciones.

Consecuentemente la analogía es un procedimiento de supletoriedad para colmar las insuficiencias o deficiencias del orden jurídico, diríamos nosotros del sistema jurídico, mediante la extensión de una disposición jurídica sobre la base de la similitud al haber igualdad de relaciones por lo que toca a la razón jurídica.

Lo que permite y justifica la aplicación de la disposición prevista por virtud del razonamiento analógico a la situación no prevista, son las características jurídicamente relevantes a situaciones parcialmente iguales (semejantes), esto es, la ratio legis.

Esta característica jurídicamente relevante la constituye la razón de la ley, dicho en otras palabras aquella causa y propósito que motivan la existencia de una norma jurídica, aquello por lo cual la ley es establecida, sin lo cual no lo hubiera existido, sin lo cual no tendría razón de ser. Por lo cual a razones semejantes corresponden disposiciones semejantes. Esto es, donde hay la misma razón debe haber el mismo derecho.

Por el procedimiento analógico, se formula una nueva norma cuyo supuesto expresa las características del caso no previsto y le atribuye las consecuencias del caso previsto (semejante), lo cual equivale a formular una nueva norma cuyo supuesto expresa en abstracto las características del caso no previsto, y atribuir a este las consecuencias que produciría la realización del previsto... La conclusión que de lo anterior se infiere es que no debe hablarse de aplicación analógica de un precepto a un caso no previsto sino de creación o formulación analógica de una nueva norma, cuya disposición es idéntica a la de aquel precepto, pero cuyos supuestos sólo son semejantes.⁸³

La base del razonamiento analógico, lo encontramos en la relación relevante que surge de la razón jurídica que permite en ambos casos, el previsto y el no previsto, aplicar la misma disposición. De lo que observamos que el fundamento de la analogía, es el principio de igualdad jurídica en virtud del cual exige que casos semejantes sean disciplinados por disposiciones también semejantes.

Ahora bien, para llegar a conocer el razonamiento que dota de sentido a la aplicación analógica, esto es la igualdad jurídicamente esencial, de ambos casos el previsto y el no previsto, requerimos del apoyarnos de la axiológica ya que este razonamiento esencial supone un juicio de valor sobre el caso no previsto y el previsto.

Dicho razonamiento analógico, puede ser: aplicado a la ley o al ordenamiento jurídico. En el primero se parte de una norma jurídica singularmente determinada para aplicarlo a un supuesto semejante, que coincide con la razón legal que lo motiva. Y en el segundo no se toma como punto de partida una norma singularmente determinada, sino el conjunto o grupo de normas que se refieren a una institución para obtener de ellas, por inducción y generalización, el principio rector que a determinado lo que ellas disponen y aplicar dicho principio al caso no previsto en cada una de sus disposiciones.

4. Argumento a miene ad minus.- Razonamiento por virtud del cual, se tiene por prohibido o permitido, en forma implícita la realización de un hacer, no hacer o tolerar inferior de lo que ésta ordenado o permitido en forma expresa.

⁸³García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 369.

La esencia del argumento, reside en reconocer o declarar que *lo que vale de manera general vale también para los casos singulares, si en relación con estos no se ha establecido excepción ninguna.*⁴⁴

El problema de este argumento reside en determinar si el precepto jurídico elegido como premisa mayor frente a un caso concreto es el juicio universal subalterante, válido para ambos casos tanto para el previsto como para el no previsto.

Se diferencia del razonamiento analógico, en que las razones jurídicas no son iguales, una tiene más y la otra menos pesos, y por encima de ambas hay una válida para los dos casos que justifica la igualdad de tratamiento.

5. Argumentum a maiori ad maius.- Razonamiento por virtud del cual se obtiene de una prohibición menos importante (expresa) otra más importante (implícita). El que no puede lo más, no puede lo menos.

6. Principios Generales del Derecho.- Por principio, entendemos en un sentido amplio, el primer instante del ser de una cosa; esto es, la palabra principio nos denota: el comienzo, el inicio, génesis, origen, y fuente; principalmente referidos a una cosa, entendida como un objeto real o ideal determinado.

Por esto, aplicando la palabra principio al derecho, entenderemos aquellos criterios o entes de razón, que en forma general, expresan un juicio acerca de los conceptos, hechos o circunstancias jurídicamente relevantes que se deben observar en ciertas situaciones.

Por lo anterior, en el derecho encontramos dos clases de principios:

a. Construcciones racionales.- El primero que constituyen construcciones doctrinales, es decir, juicios enunciativos, que son principios sobre el ser del derecho, y que son los lógicos-jurídicos (por virtud de los cuales se expresan conexiones esenciales de índole formal entre los preceptos del derecho), y los ontológicos-jurídicos (que establecen las modalidades de lo permitido, lo prohibido, lo ordenado y lo potestativo).

b. Norma.- Y la segunda clase que constituyen normas, es decir, juicios imputativos, esto es, están referidos al deber ser de la conducta prevista, y en consecuencia son axiológicos (Aquellos que deben ser respetados por ser necesarios para la convivencia humana).

Estos últimos, constituyen propiamente los principios generales del derecho (contenido), son los que le dan sentido a la razón de ser del derecho; y los primeros son los propios de la estructura jurídica (continente), son los que le dan unidad y coherencia a un ordenamiento jurídico determinado a través de su sistema propio.

De lo anterior, se observa, que la fuente material de los principios generales del derecho son los datos reales del contenido de los principios, es decir, la naturaleza humana racional, social y libre. *Ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano. Así el principio de 'de dar a cada quien lo suyo' indica el comportamiento que el hombre debe tener con otros hombres a fin de mantener la convivencia social.*⁴⁵

⁴⁴García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág 307.

⁴⁵Adame Goddard, Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Principios Generales del Derecho, pág. 2542.

Ante los principios generales del derecho, se ha sostenido principalmente dos posturas, ya sea que amplíen o limiten su ámbito de validez. Para algunos los principios generales del derecho constituyen *verdades supremas del derecho in genere, o sea aquellos elementos lógicos y éticos del derecho que por ser racionales y humanos son virtualmente comunes a todos los pueblos*⁶⁶; y otra que estima a los principios generales del derecho como normas no expresadas a las que se llega por generalizaciones sucesivas a partir de los preceptos del sistema en vigor, por lo cual estos principios tienen un ámbito de validez particular determinado por el ordenamiento jurídico del cual se inferen.

En este orden de ideas, hay quienes dotan a los principios generales del derecho de una obligatoriedad universal independientemente de que estén o no prevista su delegación a ellos en forma expresa en el orden jurídico positivo de un ordenamiento, o de que estén previstos implícitamente en el ordenamiento jurídico que se han de aplicar.

Siendo la postura más aceptada, la de considerar que únicamente se puede recurrir a ellos (principios generales del derecho), cuando la ley expresamente los delega , pues mencionan que cuando no hay delegación expresa no es sostenible admitir la validez simultánea para el órgano aplicador de los principios incitos en el derecho estatal y menos los ajenos a este, pues de acuerdo con el principio de la unidad del supremo criterio de validez jurídica no podrían obligar al órgano aplicador, ni servirle de fundamento a sus resoluciones.

Como termino medio, de las posturas antes mencionadas, encontramos que todo orden jurídico se origina en contenidos que tienen una mayor o menor universalidad pero que ambos casos tienen por objeto procurar la convivencia social en armonía y justicia.

Esto es, el derecho positivo se basa y tiene su punto de toque en estos principios, luego entonces aún cuando dichos ordenamientos jurídicos no nos remitan expresamente a estos principios, los mismos se encuentran incitos en el mismo ordenamiento, por lo cual es permitido remitirnos a ellos en aquellos casos en que encontremos una insuficiencia o una oscuridad.

Por lo anterior, conforme al principio de unidad, coherencia y congruencia de todo orden y sistema jurídico, es válido ocurrir a ellos con la única limitación de que ésta interpretación o integración no se contraponga a los principios expresa o implícitamente regulados en el ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, aún cuando no exista ésta delegación expresa en un ordenamiento jurídico para recurrir a los principios generales del derecho en caso de insuficiencia de la ley, nosotros estimamos que si es válido recurrir a ellos, ya que son la fuente de la fuente que origina y da consistencia a un ordenamiento jurídico. Con la única salvedad que los mismos no deben oponerse a lo establecidos expresamente por ese ordenamiento jurídico, esto último en aras de la seguridad jurídica y la certeza.

Es por esto, que nosotros entendemos por los principios generales del derecho, *aquellos principios del derecho natural incorporados en la legislación positiva, es decir, las ideas directrices fundamentales, inspiradoras, que ha tomado en cuenta el legislador, para establecer los preceptos que constituyen la ley dictada por él: principios que dan a todo el sistema coherencia, conexión interna, armonía, disposición y congruencia, hacia la realización del principio de justicia. A falta de una disposición formalmente válida, en concordancia con el sistema el juzgador debe formular un principio con validez intrínseca, generalizando las disposiciones particulares, hasta llegar por inducción a dichos principios.*⁶⁷

⁶⁶Del Vecchio Jorge, citado por García Maynez Eduardo, *Filosofía del Derecho*, p. 315.

⁶⁷Galindo Garfias Ignacio, *Derecho Civil*, págs. 194 y 195.

Ahora bien, en nuestro derecho positivo (ordenamiento jurídico), existe una delegación expresa para los órganos aplicadores del derecho en favor de los principios generales del derecho tal y como se observa del artículo 14 constitucional en su párrafo cuarto a la letra dice: *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.*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejecutoria dictada el 15 de marzo de 1938, determino en un amparo promovido por Catalina Meza de Díaz y cóagraviados (tomo LV, página 2641 del Semanario Judicial de la Federación), que los principios generales del derecho son *verdades jurídicas notorias, indiscutibles, de carácter general, que como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso: siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas o omisiones han de llenar.*

7. La equidad.- Hacemos notar, que el concepto de equidad que en el presente numeral observaremos, no es el que como especie del mismo, se observa en la materia tributaria, mismo que se encuentra establecido en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal, sino el aspecto general de la misma.

Conforme a la concepción Aristotélica, la equidad es una variante de la justicia, más no la única. Justicia es el concepto genérico, la equidad es la noción específica (justicia al caso concreto).

De lo anterior, observamos que todo lo equitativo es justo pero no todo lo justo es equitativo, ya que se entiende a la equidad como la prudente adaptación de lo general a fin de aplicarla a un caso concreto.

Esto es, la equidad es el correctivo, el temperamento, la rectificación de lo justo legal, la cual tiene la función que la justicia legal no perdiese su fin auténtico.

Es la atemperación de la ley abstracta, general y universal, al caso concreto. Esto es, de acuerdo a las circunstancias reales que se presentan exigiendo una solución de acuerdo con las características propias de la misma. Por esto la equidad es la justicia que se ciñe o ajusta a las peculiaridades de una situación concreta.

Consecuentemente *lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo ambos buenos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad ésta en que lo equitativo siendo justo, no es lo justo legal, sino una graciosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de ésta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales.*⁵⁵

⁵⁵García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho., pág. 373.

CAPÍTULO III
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

1. **Introducción.**- Las fuentes en el derecho tributario no son una especie diferente de las que encontramos en otras ramas del derecho; por la naturaleza propia del ámbito tributario, se encuentran trasminadas del matiz propio de lo tributario.

Encontramos que las fuentes que afectan a esta rama del derecho, tienen su base y sustento principal en la Ley, en su sentido materia y formal.

En el mundo del derecho, se utiliza generalmente la expresión fuente del derecho, para designar el origen o causas generadoras de las normas jurídicas y su fundamento de validez.

La expresión, "fuente", es ambigua y tradicionalmente equivoca, ya que se utiliza en forma metafórica para designar los *orígenes mismos de donde nace el derecho*, las causas dan origen a un derecho determinado, *así como hay que remontar la corriente de un río hasta llegar a las fuentes de donde brotan sus aguas.*¹

2. **Acepciones de la palabra fuente.**- Tiene principalmente tres:

- fuentes formales,
- fuentes materiales, también denominadas reales, racionales u originarias y,
- las fuentes históricas,

3. **Delimitación de las fuentes.**- Entendiendo por formales, *a los procesos formalmente regulados, que condicionan la producción de normas de derecho*,² y en forma amplia a las manifestaciones de dichos procesos; por fuentes materiales o reales *a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas*; y por fuentes históricas *aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.) que encierran el texto de una Ley o conjunto de leyes*,³ la fuente histórica se refiere a la evidencia histórica, al antecedente inmediato que permite el conocimiento de un derecho determinado, o bien a los actos que le dieron origen al mismo en una circunstancias concretas que pueden ser parecidas a lo que en otras circunstancias se pretende legialar.

Dos son las principales causas u orígenes del derecho, a saber: *los hechos, doctrina e ideologías que en modalidades diversas influyen sobre las instancias creadoras del derecho, y en segunda lugar técnicamente hablando de fuentes se encuentran aquellos hechos o actos de los cuales el ordenamiento jurídico hace depender la producción de normas jurídicas.*⁴

Por fuentes materiales entendemos: *el aspecto sustancial del origen de las normas pues es todo el conjunto de fenómenos sociales que hacen brotar la regla jurídica, que dan origen a su establecimiento, que originan su aparición.*⁵ A la cual en forma directa se encuentra relacionada el sentido de lo que se busca normar, es decir lo normado y por ende un aspecto de la razón suficiente de la misma.

¹ Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, pág. 155.

² García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho, pág. 187.

³ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, pág. 51.

⁴ Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Fuentes del Derecho, pág. 1478.

⁵ Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, pág. 44.

4. Las Fuentes Formales en el Derecho en General.- Conjunto de procesos formalmente regulados, que condicionan la producción de normas de derecho, así como las manifestaciones que de estos procesos resultan.

En estricto sentido por fuente formal entendemos, el agotamiento de aquel conjunto de pasos previamente establecidos a su creación, mediante la adecuación que los órganos encargados de la creación, recreación y modificación a dichos procesos, esto es del continente del contenido aportado por las fuentes materiales, mismas que generalmente se encuentran contenidas en la norma condicionante.

De lo anterior, se colige, que las verdaderas fuentes las constituyen la serie de pasos preexistentes que en cada caso se establece, mismos que no deben ser confundidos con el producto que se obtiene con el seguimiento y acatamiento de los mismos.

Dicho con mayor precisión, *suele decirse que la Ley es una de las fuentes formales del derecho, pero bien vistas las cosas, aquella no es fuente sino producto de la actividad legislativa. El proceso, formalmente regulado, que culmina en la creación de preceptos legales, es la fuente de los últimos⁶ y no viceversa.*

En forma estricta, al referirnos a las fuentes formales del derecho se trata aquellos actos u hechos que al actualizarse engendran las disposiciones normativas; esto es de los *supuestos de cuya realización se hace depender el nacimiento de normas jurídicas de índole general.*⁷

No obstante lo anterior, para el estudio del presente capítulo entenderemos por fuentes a las disposiciones producto y resultado de este proceso, y no al proceso que le da origen no obstante que se hará referencia al mismo.

De lo anterior resulta, que sólo cuando dichos pasos preestablecidos en cada uno de los procesos han sido observados y agotados en la elaboración de dichas fuentes, sea un proceso legislativo originario o derivado, así como delegado, o sea consuetudinario o jurisprudencial se obtiene la validez de dichos productos.

Observándose que se trata de procesos preexistentes, esto es, que existen con anterioridad a la elaboración de dichas disposiciones, consecuentemente tienen su origen en otra norma jerárquicamente superior que las origina, condiciona, soporta y fundamenta, hasta llegar a la norma última que es presupuesta y que se encuentra contenida, en y por la constitución, la cual las dota de su pertenencia al sistema, así como de su último soporte de validez y fundamento de legitimidad.

Es por esto, que *la validez de las normas emanadas de las fuentes que el legislador originario instituye sólo puede tener su fundamento en otras normas de grado superior, afortiori preexistentes.*⁸

5. Trascendencia de las fuentes en la determinación de la razón suficiente y en la interpretación.- Las fuentes son necesarias de ser observadas en el presente trabajo, por virtud de en ellas se refleja con mayor intensidad los principios de unidad, jerarquía, estructura, coherencia y plenitud del ordenamiento jurídico, tanto en su aspecto formal como material, por lo cual son indispensables para poder determinar la razón suficiente de las disposiciones a aplicar.

⁶ García Maynez, Eduardo. *Filosofía del Derecho*, pág. 191.

⁷ García Maynez, Eduardo. *Op. Cit.*, pág. 188.

⁸ García Maynez, Eduardo. *Op. Cit.*, pág. 188.

Por lo anterior, al reflejarnos la estructura jeraquizada en que se configura el ordenamiento positivo mexicano, nos denota la priorización de sus contenidos y continentes, en especial el tributario, lo cual nos establece las limitaciones propias del sistema y nos auxilia en la determinación del significado y sentido de las disposiciones tributarias a aplicar del texto por el contexto.

Esto es, las fuentes son necesarias de ser observadas en la determinación de la razón suficiente, ya que las mismas determinan a las normas condicionadas en su respectiva esfera de acción.

Esto es, al ser el orden jurídico un todo dotado de la unidad que dimana del precepto ordenador se observa una estructura jerarquizada en el sistema jurídico, que lo determina tanto en su aspecto formal como material lo cual le da sentido.

Lo anterior, es importante para la determinación de la razón suficiente en la interpretación tributaria, en base a que las características de la norma superior o superiores condicionan a las de jerarquía inferior, limitándolas tanto en su aspecto formal como material.

Para poder determinar si una disposición jurídica es o no aplicable a un caso concreto, es necesario que la misma se ajuste al aspecto formal material, que requiere toda disposición, que la cadena de disposiciones que le dan origen también lo sean, que en dicha secuencia de producción se respete su fundamento último de validez, así como las limitaciones que esta le imponen, y que los efectos que esta disposición terminal produzcan en la realidad sean acordes, coherentes y congruentes con dicho sistema así como con la norma fundante última que le dio origen.

1. Clasificación de las fuentes en el derecho tributario.- Dentro del sistema normativo financiero, en la especie el tributario, encontramos como principales fuentes positivas las siguientes:

- la Constitución,
- la Ley,
- los Tratados Internacionales,
- el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado,
- el Reglamento,
- las Circulares,
- la Jurisprudencia ,

Mismas que brevemente serán tratadas en el presente trabajo, esto, en atención, a que a nuestro leal saber y entender, estimamos a dichas fuentes como las que en una mayor incidencia afectan a la materia Tributaria, así como por la importancia que tienen en un orden jurídico escrito como el nuestro.

2. La Constitución.- La Constitución, constituye la norma jurídica básica en sentido jurídico-positivo, misma que establece el modo y con sujeción a que requisitos los órganos facultados para producir, reformar o interpretar las normas jurídicas genéricas, deben de actuar y lo más importante limita los contenidos de las normas condicionadas.

Resaltando que, la Constitución, constituye la norma jurídica básica en cuanto al contenido de las normas a las que origina, ya que establece los parámetros substanciales o materiales, que en forma positiva o negativa deberán ser observados

Dichas normas, de acuerdo a la calidad de las personas u órganos cuya conducta regulan, entre otros significados, se les estima como: *normas de comportamiento si se dirigen a los particulares y las otras normas de competencia o de estructura.*⁹

Al tratarse de procesos preestablecidos que prevén las facultades para producir o reformar las disposiciones que determinan los procedimientos de creación de otras nuevas, se presupone la existencia y legitimidad de los órganos legislativos que las creó, esto es su organización y competencia; por esto a lado de las primeras (originarias) encontramos otras subordinadas (derivadas).

En dicha fuente originaria, tiene su sustento o soporte y fundamento, las demás normas que conforman el sistema, misma que las contiene, de ahí la importancia que esta tiene pues no sólo funda la validez formal de las derivadas, sino también su validez material, al no poder contrariar las derivadas a las originarias.

La fuerza obligatoria de la norma suprema radica o dimana de tres aspectos fundamentales, que según la óptica que se observe son: *a) desde un punto de vista axiológico-material en los valores que a través del cumplimiento de esa norma y de las que de ella proceden resulten, en mayor o menor medida, realizados por sus destinatarios; b) desde un punto de vista formal, en una norma básica no positiva que nos permita entender por una parte, las facultades del poder constituyente y, por otra, la obligación de los particulares y de los órganos del Estado de cumplir los preceptos que directa o indirectamente emanen del ejercicio de la mencionada facultad; c) desde un punto de vista sociológico-jurídico, en la existencia del poder constituyente, cuando este dispone de fuerza bastante para asegurar el funcionamiento de la organización política y normal eficacia de las normas en vigor.*¹⁰

Las fuentes derivadas, encuentran su validez subordinada tanto formal como materialmente hablando en la fuente originaria, que se coloca en el vértice de las mismas, a fin de que las derivadas sea referidas a esta y en consecuencia al sistema que esta conforma, dicha con mayor precisión, *la norma fundamental constituye una convención, o si se quiere, una proposición evidente que se coloca en el vértice del sistema, a fin de que las demás normas del mismo puedan ser referidas a ella.*¹¹

La Constitución y los Poderes Constituidos, son cosas diferentes, ya que la Constitución es rígida y estricta, y de esta última los órganos del poder reciben su investidura y facultades *esto quiere decir que el autor de la constitución debe ser distinto y estar por encima de la voluntad particular de los órganos.*¹²

Por Constitución, entenderemos, en una forma amplia, *al principio organizativo de la división de los poderes, admitiendo entre las limitaciones del poder ejecutivo monárquico ciertas formas de participación de la cámara electiva a la par que tiende a garantizar los derechos públicos subjetivos asegurándole la tutela jurisdiccional.*¹³

Cuestión que aplicada a nuestro país, implica que: *decir que es un orden jurídico, es enunciar cuales son sus decisiones fundamentales. Para conocer que es la Constitución Mexicana de 1917, hay que analizar sus decisiones fundamentales. Analizamos nuestras decisiones fundamentales en el orden siguiente: 1) Los derechos humanos, 2) La soberanía, 3) La división de poderes, 4) El sistema representativo, 5) El sistema federal, 6) La supremacía del Estado sobre la Iglesia, y 7) El juicio de amparo.*¹⁴

⁹ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 188.

¹⁰ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 189.

¹¹ García Maynez, Eduardo. Op. Cit., pág. 191.

¹² Tena Ramírez, Felipe., Derecho Constitucional Mexicano, pág. 12.

¹³ De Vergotini, Giuseppe. Diccionario de Política, Voz. Constitucionalismo. pág. 389.

¹⁴ Carpizo, Jorge. La Constitución Mexicana de 1917, pág. 135.

Entre las principales limitaciones de la Constitución que se autoimpone, es la creación de un orden jurídico, y no la anarquía y el absolutismo, pues de otra forma se condenaría a sí misma a la negación y como consecuencia al suicidio de dicho orden.

Existe el derecho constitucional formal y material, el primero es el que constituye el vértice de la pirámide que conforma el sistema jurídico, y cuando el sistema jurídico es escrito, se encuentra recogido en la Norma Suprema del Estado; el segundo se le caracteriza, no por el lugar en que se encuentra, sino que pertenece al ámbito del derecho constitucional material por su contenido, esto es por lo que expresa, *así será derecho constitucional si el precepto o norma, se refiere: 1o. a la estructura del Estado; 2o. a la organización del gobierno; 3o. a los regímenes políticos; 4o. a los problemas de autoridad; 5o. a la división de poderes; y 6o. a las garantías individuales y sociales. Es decir, el derecho constitucional, derivado del vocablo Constitución se refiere substancialmente a las instituciones políticas.*¹⁵

La materia tributaria, aún cuando tiene una naturaleza especial, no debe ser de hecho y no puede ser por derecho, la excepción a este principio, aún cuando contengan un matiz propio; si bien es cierto, que las contribuciones son una de las formas importantes en que el Estado se allega de recursos para el cumplimiento de los fines que la misma sociedad por medio de la Constitución le ha estatuido, esto obedece a la búsqueda del bien social, también lo es que dichos recursos tienen su fuente en los patrimonios de los gobernados y que los mismos tienen derechos y prerrogativas establecidos en la Constitución misma.

El Estado, en la fijación de dichas contribuciones, en el establecimiento de las contribuciones, de los métodos de recaudación, así como en la recaudación misma no se encuentra por encima de la Constitución, cuestión que lamentablemente en algunos casos se olvida en nuestra realidad nacional.

Robustece lo anterior lo establecido por los artículos 1o., 15 in fine, 128 y 133 de la Constitución Federal vigente, mismos que respectivamente en forma sustancial, establecen que: todo funcionario público sin excepción alguna guardarán la Constitución y las leyes que de ella emanen; así mismo, la Constitución, las leyes del Congreso que emanen de ellas y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de Toda la Unión.

3. La Ley.- Institución íntimamente ligado al principio jurídico de legalidad, en forma amplia, se entiende por Ley, evidentemente jurídica; a un juicio o enunciado que impone una conducta como debida.

Dicho principio de legalidad, lato sensu, establece que la autoridad sólo podrá realizar aquello que dentro de su capacidad por estar expresamente facultada para ello (competencia) se encuentra autorizada a hacer, no hacer o tolerar, en la forma predeterminada o discrecional.

Lo cual, implica que *ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme una disposición legal anteriormente dictada. Es decir, la legalidad significa, como lo dice Vedel, "Conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica".*¹⁶

La Ley posee dos facetas una desde el punto de vista formal y otra desde el punto de vista de su contenido. En el primer caso, el punto relevante, lo constituye, que dicho enunciado o juicio, sea dictado por el órgano encargado para ello conforme al procedimiento establecido por las leyes dictadas con antelación; y en el segundo caso, el aspecto diferenciado lo constituye las características propias del enunciado.

¹⁵ Arnáiz Amigo, Aurora., Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Constitución, pág. 661.

¹⁶ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, pág. 99.

Por esto, la *Ley en sentido formal*, atiende al *órgano y al procedimiento seguido para su creación y la Ley en sentido material*, que se refiere a las características propias de la Ley sin importar el órgano que la hubiera elaborado ni el procedimiento seguido para su creación.¹⁷

En materia tributaria, al referirnos a la Ley, se entiende que esta debe reunir las dos características, esto es, cubrir el aspecto formal y materialmente hablando. Esto dicho con mayor precisión implica que por Ley se debe entender al acto emanado del poder Legislativo que crea situaciones generales (Indeterminación Subjetiva), abstractas (Indeterminación Objetiva).

Abundando en lo anterior, en la materia tributaria conforme a los mandatos constitucionales y las limitaciones constitucionales, sólo mediante Leyes, formal y materialmente hablando, que guarden los extremos de proporcionalidad y equidad, y que sean dictadas con anterioridad al hecho, es como se puede compeir a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que se residan los contribuyentes.

Dichas Leyes deben contener los elementos esenciales de la contribución, esto es, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, las exenciones, las multas, y la forma de pago, de tal forma que el contribuyente sepa con certeza la contribución generada a su cargo y que a la autoridad exactora no le quede más que aplicar la Ley al recaudarlo.

Lo anterior, implica que *en virtud del principio de legalidad antes examinado, en el Derecho tributario sustantivo, y en lo relativo a la creación de hechos imponibles y a todos los elementos y características de la obligación tributaria, es de afirmarse que la única fuente del derecho es la Ley.*¹⁸

Respecto a la jerarquía de las Leyes, se reitera que en la cúspide de la pirámide del sistema jurídico Mexicano se encuentran la Constitución, en lo que no se opongan a ella, las leyes constitucionales emanadas de ella (orgánicas- regulan la estructura o el funcionamiento de alguno de los órganos del Estado- o reglamentarias- desarrollan en detalle algún precepto contenido en la Constitución-), los Tratados Internacionales que se firmen y que sean firmados por el Titular del Ejecutivo con la aprobación del Senado, y las leyes ordinarias que son simple resultado de una actividad del Congreso autorizada por la Constitución.¹⁹

Por lo anterior, observamos que la materia tributaria adquiere una dimensión especial el principio de legalidad incito en el orden jurídico, pues como observamos del artículo 1o. in fine del Código Fiscal de la Federación, en relación directa con lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, sólo mediante una Ley formalmente y materialmente hablando, se puede obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos.

Lo cual, armonizado con lo dispuesto con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, se dispone que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que indican excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Lo anterior, a llevado a los estudiosos del derecho tributario, a adoptar el principio del derecho penal, que no existe tributo sin Ley, esto es, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sólo puede ser obligado mediante una Ley formal y materialmente hablando.

Como bagaje de la escuela liberal que buscaba impedir las limitaciones a las libertades del individuo se estableció dicho principio de superioridad de la Ley.

¹⁷ Gaxiola Morala, Federico Jorge., Diccionario Jurídico Mexicano. Voz. Lex Rei Sitae. pág. 1964.

¹⁸ De la Garza, Sergio Francisco., Derecho Financiero Mexicano, pág. 41.

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco., Derecho Financiero Mexicano, pág. 40.

De forma tal, que dicha superioridad jurídica de la Ley, descansa esencialmente en cuatro principios básicos:

- *Ciertas materias están reservadas a la Ley.*
- *Únicamente el Poder legislativo es un poder espontáneo, primario con vocación general, que puede tomar iniciativas en otras materias, sin habilitación especial previa. Lo anterior evidentemente sujeto a la división de poderes, a su ámbito de aplicación conforme a la organización política.*
- *El Poder Ejecutivo no puede ir en contra de disposiciones formales o de espíritu de la Ley.*
- *El Poder Ejecutivo no puede impedir el aplazamiento sistemático de la ejecución de una Ley.*²⁰

Cabe destacar, que en cuanto a que las Leyes establecen los elementos esenciales de las tribuciones, esto es las leyes sustantivas, estas se encuentran principalmente reguladas en las leyes respectivas de cada tributación, en su defecto se aplicara supletoriamente lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, (párrafo primero del artículo 1ero. del Código Fiscal de la Federación) y en defecto de la ley especial y del Código Fiscal de la Federación, se aplicara supletoriamente el derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho tributario (párrafo segundo, in fine, del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y artículo 1ero. del Código Civil para el Distrito Federal en asuntos del orden común y para toda la república en asuntos del orden federal).

Por lo que toca al Derecho Tributario Formal (esto es, dicho en forma amplia, la suma de extremos que debe revestir el acto de autoridad para estimarse legítimo) se encuentra contenido principalmente en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 33 a 60 y 116 a 196, en defecto del cual sólo será aplicable el Código Federal de Procedimientos Civiles. (párrafo segundo, in fine, del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación), cuando la institución se encuentre prevista aunque sea en forma defectuosa.

Y por lo que toca, al Derecho Tributario Procesal (Contencioso Fiscal) lo encontramos regido en el Código Fiscal de Federación en sus artículos 197 a 261, siendo de aplicación supletoria lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles. (párrafo primero del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación), cuando la institución se encuentre prevista aunque sea en forma defectuosa.

4. Los Tratados Internacionales.- Conforme a lo dispuesto por el multicitado artículo 133 de la Constitución Federal, los Tratados Internacionales que estén de acuerdo con la misma Constitución, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán junto con la Constitución Federal y con las leyes que de ella emanen la Ley Suprema de toda la Unión.

Sin entrar al detalle, mencionaremos que por tratado, entenderemos en forma amplia a *el acto jurídico regido por el derecho internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etc. derechos y obligaciones.*²¹

Lo anterior, es así ya que no entendemos que la Constitución Federal se haya referido, en forma exclusiva y excluyentemente, a los actos jurídicos denominados tratados, sino a todo acto del derecho internacional que crea, modifica o extingue derechos y obligaciones. Pero el mismo debe cumplir con dos extremos o exigencias de índole positivo-material, uno que podemos denominar de procedimiento que sería el que sea celebrado por el Presidente de la República y que además sea aprobado por el Senado; y otro de fondo que establece que para ser estimados leyes fundamentales los Tratados Internacionales deben estar de acuerdo con la misma Constitución, esto es, no contrariar los principios fundamentales incitados en la misma.

²⁰ M. Waline, citado por Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo Tomo I, pág. 174.

²¹ Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Público, pág. 620.

De lo anterior, claramente observamos el principio jurídico inserto en nuestra Constitución, estima que el derecho internacional no es un derecho supranacional sino que para ser válidos en la República Federal es requisito indispensable que además de ser realizados por el Titular del Ejecutivo, con la aprobación del Senado de la República, estén de acuerdo con los principios incitados en la misma Constitución Federal, para poder formar parte del derecho interno.

De lo previsto en nuestra carta magna, se observa que no existe diferencia de grado entre las leyes Federales que emanan de la Constitución, con los Tratados que observen los extremos constitucionales, de forma tal, que no existe una observancia preferente de los tratados sobre las leyes ni viceversa.

En materia tributaria, los tratados que principalmente se han celebrado, son de intercambio de información y para evitar la doble tributación.

Ahora bien por lo que toca a los tratados encontramos que los mismos han sido celebrados con los países siguientes:

○ Canadá (Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta- entrada en vigor, 1 de enero de 1991-),

○ Estados Unidos de América (Convenio sobre la exención del Impuesto Sobre la Renta a las Utilidades derivadas de la Operación del Tráfico Internacional de Barcos y Aeronaves- entrada en vigor, 7 de agosto de 1989-; Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, para el intercambio de información tributaria, - entrada en vigor, 18 de enero de 1990-),

○ Francia (Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta- entrada en vigor, 1 de enero de 1993-),

○ Los Países Bajos (Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición sobre los ingresos obtenidos en las operaciones de Barco en tráfico Internacional- entrada en vigor, 1 de agosto de 1985-), y

○ Suecia (Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Suecia para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta,- 1 de enero de 1993-).

5. El Decreto-Ley y el Decreto-Delegado. El artículo 70 de la Constitución Federal, en su párrafo primero, establece medularmente que toda resolución del Congreso de la Unión, tendrá el carácter de Ley o Decreto. A esta clase de decretos se les denomina como decretos legislativos. Conforme a lo dispuesto por el artículo 92 de la Constitución en cita el Ejecutivo de la Unión, también tiene la facultad de emitir esta clase de disposiciones, y a los mismos se le denomina Decretos-Delegados.

Haciéndose notar, que la diferencia que existe entre la institución jurídica denominada Ley y los decretos, radica en que el decreto *concreta, particulariza o individualiza el campo de su aplicación, en tanto que la Ley extiende o aumenta el campo de su aplicación.*²¹ Ambos tienen las peculiaridades de ser Abstractos y Universales, pero los decretos por lo común obedecen a una situación extraordinaria misma que busca regular, en forma general podemos decir que el decreto obedecen a cuestiones más concretas que los regulados por la Ley.

A juicio de los tratadistas la existencia de los decretos-delegados obedece a que la actividad del Estado crea situaciones jurídicas complejas y de urgente atención, mismas que, por poseer el Titular del

²¹ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 176.

Ejecutivo de mejores medios para conocerlos, es más conveniente que el los encauce, para lo cual se requiere de instrumentos jurídicos flexibles que permitan la realización de las medidas administrativas inmediatas.²³

Lo anterior, no implica un desconocimiento del principio de división de poderes consagrado en nuestra Constitución Federal en su artículo 49, sino que obedece a el atemperamento para la atención de las medidas urgentes de pronta aplicación.

Los Decretos-Ley, son las disposiciones dictadas por el Ejecutivo en el ámbito de las materias reservadas a la Ley, con fuerza de Ley, cuya justificación reside en una situación de urgencia, y la necesidad de una pronta y adecuada resolución de la misma. Lo cual, dicho en otra forma, el Decreto-Ley, son normas de la misma fuerza y proyección de la Ley. Es la propia Constitución la que directamente asigna al Poder Ejecutivo de la Facultad de legislar en determinadas materias, sin necesidad de una delegación de facultades del Poder legislativo.²⁴

Cabe resaltar, que los Decretos-Ley, son aquellos casos en que la propia Constitución Federal, establece la facultad especial de legislar del Ejecutivo, pudiendo clasificarlas en aquellos casos que no encuentra limitación alguna en cuanto a la materia como lo es el supuesto previsto en el artículo 29 de la Constitución Federal, mismo artículo que prevé los supuestos y extremos que deberán de ser observados; y aquellos casos en que la Constitución Federal autoriza al ejecutivo a ejercitar la facultad legislativa en forma restringida a ciertas materias, como es el caso previsto por el párrafo segundo del artículo 131 de la Constitución en cita, lo dispuesto por el artículo 73 en su fracción XVI in fine, en especial lo previsto en sus apartados 1a., 2a. y 4a.

Ahora bien, el Decreto-Delegado, se produce cuando dicha delegación de legislar en favor del ejecutivo, no proviene directamente de la Constitución Federal, sino que esta le es transmitida por el propio poder legislativo, esto dicho con mayor precisión, se da cuando el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades que le corresponden,²⁵ al primero.

6. El Reglamento.- Conforme a lo previsto por la fracción I, del artículo 89, de la Constitución Federal, corresponde al Titular del Ejecutivo de la Unión: Promulgar y Ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

De lo anterior, observamos que la facultad reglamentaria, es una facultad propia, per se, del Ejecutivo de la Unión; y que el reglamento constituye, la concreción y el desarrollo de las normas previstas en y por las leyes, esto es, mediante un acto formalmente administrativo, pues emana del Ejecutivo de la Unión, se dictan disposiciones generales abstractas y universales, disposiciones materialmente legislativas.

Dicho con mayor propiedad, el reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.²⁶

De lo anterior, observamos, que los caracteres propios de la facultad reglamentaria lo constituyen:

○ Que es una facultad propia, e incita, del Titular del Ejecutivo de la Unión, el reglamento es un acto administrativo que emana unilateralmente del Poder Ejecutivo, en ejercicio de la facultad discrecional que le confiere el artículo en cita, misma facultad que desde luego se encuentra sujeta al principio de legalidad que debe estar incito en todo acto de autoridad.

²³ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 176.

²⁴ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 178.

²⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 43.

²⁶ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, pág. 104.

De lo anterior se observa claramente que es una facultad del Titular del Ejecutivo de la Unión, no delegable. Así mismo que esta se debe ejercitar en relación con las leyes que tiene la obligación de aplicar.

Es importante destacar que la facultad reglamentaria en nuestro sistema constitucional, compete exclusivamente al Titular del Poder Ejecutivo de la Federación y de los Estados.

○ Que la facultad reglamentaria, tiene por objeto el proveer la exacta observancia de las disposiciones legales cuya obligación de publicar y aplicar tiene el Poder Ejecutivo. *En nuestro país todos los reglamentos son aquellos que la doctrina administrativa denominan reglamentos ejecutivos, que desarrollan los propósitos contenidos en la Ley, aunque algunas leyes administrativas, sobre organismos públicos, emplean nuevas denominaciones.*²⁷

○ El reglamento materialmente hablando, debe participar de los atributos de generalidad y abstracción que es propia de la Ley.

○ El titular del Ejecutivo en ejercicio de la facultad reglamentaria, no puede invadir el dominio reservado por la Constitución Federal a la Ley, esto es, con base en el principio de reserva de Ley, el ejercicio de la facultad reglamentaria, sólo se puede desarrollar una Ley preexistente al mismo, y en ejercicio de dicha facultad no se puede invadir materias reservadas al Poder Legislativo. Ya que la función del reglamento en esencia es el desarrollar los principios establecidos por la Ley.

○ Tiene como límite el principio de Supremacía de la Ley, que como se a mencionado, obedece a que esta, es la razón y justificación de los reglamentos, cuyo objeto se debe limitar al desarrollo y concreción de la misma.

De forma tal, que la Ley es lo que permite el ejercicio de dicha facultad reglamentaria, misma que se encuentra limitada por la Constitución. Esto, implica que el reglamento *esta subordinado a la Ley, en ningún caso puede prevalecer sobre aquella. Es una norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria de la Ley.*²⁸

○ El reglamento debe ser refrendado por el Secretario o Secretarios de Despacho o Jefe del Departamento, a cuyo despacho corresponda y sin este requisito no deberán ser obedecidos.

Haciéndose notar, que la obligación del refrendo, conforme a lo dispuesto por la jurisprudencia del H. Poder Judicial de la Federación, en su tesis no. 45, Apéndice 1917-1975, Primera Parte, página 213, es necesaria en aquellos casos en que el ramo de la Secretaría de Estado o el Departamento se ve afectado, pero esto, no se debe llevar al extremo de exigir el refrendo de un decreto por parte del Secretario de Estado del ramo, sólo cuando se toque de manera incidental o accesorio una materia. Es importante destacar, que se entiende por incidental o accesorio, mismo sentido que hasta el día de hoy no ha sido delimitado.

○ Como consecuencia de lo anterior, el reglamento, debe ser publicado y promulgado para que tenga fuerza legal obligatoria.

○ El reglamento, debe respetar el principio de, primacía de la Ley, so pretexto de detallar y complementar la Ley para su aplicación, el reglamento no debe contener otras cargas o limitaciones o restricciones o modalidades que las expresamente establecidas en la Ley. Dicho en otras palabras, *hay una diferencia sustancial entre la Ley y el reglamento, el campo de acción del legislador es libre e incondicionado, sujeto a la Constitución; el ejercicio de la facultad reglamentaria es todo lo contrario: limitado por la Ley y condicionado a sus términos.*²⁹

²⁷ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 190.

²⁸ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 191.

²⁹ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 192.

○ Los reglamentos conforme a la Constitución, sólo pueden emanar o proceder del órgano expresamente facultado para ello en la Constitución.

En nuestra legislación, existen fundamentalmente tres clases de reglamentos, los primeros llamados ejecutivos que son los que tienen por objeto el desarrollar los principios establecidos por la Ley; los segundos que son de carácter gubernativo y de policía; y por último los reglamentos llamados autónomos, *llamados también autonómico, o de autonomía es aquella disposición creadora de una situación jurídica general, que se expide directamente por el ejecutivo sin subordinación o fundarla en una Ley formal, ya que se supone que su apoyo radica en un mandato constitucional que elimina el requisito formal.*³⁰

7. El Acuerdo.- Conforme a la doctrina, el acuerdo, es la disposición mediante la cual se alude a la terminación, decisión u orden de autoridad.

Lo cual, dicho con mayor precisión, los acuerdos en materia administrativa es una *resolución unilateral, decisión de carácter ejecutivo unipersonal, pluripersonal o un acto de naturaleza reglamentaria.*³¹

En sentido estricto, el acuerdo, *puede revestir aspectos formales, en cuanto a que constituye el acto mediante el cual, el titular de un órgano de jerarquía superior conoce de un asunto, cuya resolución le compete y le ha sido sometido a consideración por el titular de un órgano de grado inferior.*³²

Haciéndose notar, que como se observa, es una institución jurídica, que no se encuentra muy abordada y explicada por la doctrina, pero que tiene su rasgo característico en que se refiere a los principios y normas jurídicas que le son aplicables a las facultades y estructura que conforman el Poder Ejecutivo Federal, en relación con los órganos inferiores que lo conforman, integrando la estructura y auxiliando al primero en el ejercicio de sus facultades.

En este orden de ideas, observamos, que los acuerdos esencialmente regulan las relaciones ínternas, del Poder Ejecutivo Federal, con los órganos inferiores de los que se sirve el mismo para el mejor ejercicio de sus facultades; esto es, como mecanismo o canal legal, a través del cual se establecen los lineamientos a que se encuentran sujetos los órganos inferiores, que integran y auxilian al Poder Ejecutivo Federal, en el ejercicio de sus funciones.

El acuerdo, puede revestir la forma de: delegatorio de funciones o de firma; de conocimiento, en aquellos casos en que los órganos inferiores ponen del conocimiento del órgano superior jerárquico alguna situación para su resolución definitiva; como medio de creación de órganos que se integran a la estructura jurídica; y como medio de concentración de programas sectoriales.

En materia tributaria la encontramos principalmente enfocados a:

○ La delegación de facultades (Acuerdo por el que se Delegan Facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se indican - Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 9 de marzo de 1989, y Modificado por Acuerdos publicados en los siguientes Diarios Oficiales de la Federación: 15 de marzo de 1993 y fe de erratas en el de 6 de abril de 1993; 14 de febrero de 1994; y 24 de octubre de 1994);

³⁰ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 203.

³¹ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 209.

³² Hernández Espindola, Olga. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Acuerdo Administrativo. pág. 92.

○ Adscripción de unidades administrativas (Acuerdo por el que se Adscriben Orgánicamente las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público- Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de enero de 1993, 101-010-);

○ La competencia territorial de las Unidades Administrativas (Acuerdo por el que se señala el número, sede, y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan - Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 de enero de 1993, Fe de Erratas publicada en el del 8 de marzo de 1993, y Modificado en el del 15 de marzo de 1993, 13 de octubre de 1993, 29 de junio de 1994 y 7 de diciembre de 1994.)

8. Las circulares. - Figura que contiene una amplia gama de aplicaciones, en esencia, su función es fijar criterios de la autoridad superior que deben ser acatadas por las autoridades inferiores, que generalmente sólo crean obligaciones a las autoridades, en las que se establece el funcionamiento interior de las oficinas, de su funcionamiento ante los gobernados y de "aclaraciones" para el debido entendimiento de la Ley.

En materia tributaria, reviste una importancia trascendental, cuando dan a conocer y fijan el criterio de las autoridades fiscales superiores a sus subordinados sobre la interpretación de algún artículo de la Ley, ya que mediante ellas las autoridades tributarias, en unos casos apegados a derecho, y en otros mediante un acto de autoridad de dudosa legalidad, establecen la interpretación que la autoridad aplicadora debe dar a las disposiciones fiscales.

Antes de entrar a materia cabe decir, que las características o requisitos, mencionadas para los reglamentos deben ser también observados por las disposiciones denominadas como circulares, mismos que en esencia consisten en la primacía de la Ley y el principio de reserva de la Ley, consecuentemente en lo que sea aplicable, nos remitimos al numeral en cuestión.

En forma amplia, las circulares constituyen, el medio idóneo por el cual el Superior Jerárquico mediante disposiciones de carácter general e impersonal da a conocer a sus subordinados y fija los criterios aplicables, para que estos actúen en sus términos. Mediante las circulares la administración busca *uniformar, regular o establecer modalidades en la marcha de la administración pública o aspectos generales externos, no comprendidos en los reglamentos interiores del trabajo y se limitan al mero ámbito doméstico de sus titulares.*³³

Con mayor precisión, se entiende por circulares, a las *comunicaciones internas de la administración pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores, instrucciones, ordenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales.*³⁴

Esto es, son actos tendientes a *cumplimentar la Ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos; ..o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones y a existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones.*³⁵

Es importante destacar que en teoría, dichas disposiciones conocidas como circulares, no son consideradas por la doctrina como una forma especial de las fuentes del derecho, ya que participa de la misma naturaleza de los reglamentos, con una diferencia de forma en cuanto al órgano que las expide, abundando en esto, nosotros no consideramos que la circular sea una fuente especial, por que, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción en cuanto a la forma, pero no en cuanto a la esencia del acto, y por tanto no es una fuente

³³ Serrá Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 210.

³⁴ Ramírez Gutiérrez, Othon José. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Circulares. pág. 461.

³⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 47.

*distinta del propio reglamento o bien la circular no contiene sino simples explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.*³⁶

Las circulares tienen una gran trascendencia para el mundo jurídico, en especial para el tributario, pues de entrada son obligatorias para la autoridades que las expiden y a las que se dirigen, consecuentemente son aplicadas por estos a los gobernados.

Ahora bien, por lo que toca a los gobernados, las circulares siempre que procedan de la autoridad competente para ello y estén debidamente publicadas, serán obligatorias para estos cuando se sujeten a ellas o cuando se encuentren ajustadas a la Ley e interpreten un precepto legal adecuadamente, sin lesionar los derechos e intereses de los gobernados.

Es importante mencionar, que las circulares no son estimadas como Ley, esto es las circulares no pueden ni deben ser consideradas como legislación autónoma, ya que los actos de autoridad que se funden exclusivamente en ellas resulta contraria a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

En consecuencia, las circulares no pueden modificar o alterar la Ley, por tanto la autoridad deberá hacer un uso adecuado de las circulares, de forma tal que no puede alterar la letra de los textos legales ampliándolos o restringiéndolos, ni su interpretación y aplicación, y menos las disposiciones constitucionales.

En el supuesto, que la circular contrarie las disposiciones legales o constitucionales o un acto de aplicación derivados de ellos, el gobernado puede impugnarlos a través de los recursos administrativos o por los órganos jurisdiccionales o judiciales competentes

En la especie, en la materia tributaria, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, sucintamente establece: que los funcionarios fiscales facultados debidamente para ello, 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 ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Se observa de estas disposiciones, que son los medios adecuados por los cuales las autoridades superiores facultadas para ello, dan a conocer y fijan a sus subordinados los criterios "oficiales", o mejor dicho la interpretación "oficial" conforme a la cual se deben aplicar las leyes, mismas que conforme al artículo antes mencionado "no obligan a los gobernados y sólo nacen derechos a favor de los gobernados" cuando son publicados el Diario Oficial de la Federación.

Haciéndose notar, que por lo que toca, la aplicación de las mismas a los gobernados, que las circulares por si misma no pueden imponer obligaciones a los gobernados, estas obligaciones son ineficaces cuando provienen exclusivamente de las mismas, *no pueden desconocer derechos derivados directamente de una Ley o reglamento.*³⁷

Respecto a las circulares, resulta demostrativo lo expresado por el estudioso de la materia Lic. Ivan Rueda Hedum en su texto *la Legalidad Impositiva Sustancial*, visible en la publicación conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación, en su Tomo V, Ensayos I, páginas 523 a la 533.

³⁶ Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, pág. 114.

³⁷ Tesis sostenida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Visible en el Informe de 1981, Tercera Parte, Tesis 6, pág. 31; Citada por Ramírez Gutiérrez, José Othon. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Voz. Circulares. pág. 462.

De dicho estudio, resaltamos que, como lo menciona el autor citado, que de que sirve, que las cargas fiscales deban estar fijado en las leyes con todos sus elementos básicos y que a esto se le haya otorgado el carácter de garantía individual, si de todas maneras el particular queda expuesto, apesar de que se pretenda respetar esas formalidades, al criterio de las autoridades administrativas.

Lo anterior, a criterio del autor en cita, obedece a diversas causas entre ellas:

En un primer punto, a que en la medida en que la Ley tributaria es imprecisa, incompleta u oscura, en lo cual influye enormemente el uso de terminología elitista o de tecnicismos de alta escuela, se abren lógicamente variadas posibilidades, mismas que la autoridad hacendaria maneja mediante interpretaciones y criterios ocasionalmente desfavorables al contribuyente, y no precisamente conforme al sentido de la Ley.

Continua comentado el autor en cita, que otro factor que siembra semejantes confusiones, en detrimento del principio de certidumbre, esta constituido por el empleo de técnicas y procedimientos legislativos de escasa ortodoxia, como es el caso de la expedición de un sólo decreto que acertadamente se a bautizado como "misceláneo o popurrí", para establecer, reformar o adicionar las disposiciones fiscales (en alguna ocasión incluyo hasta algunas mercantiles) contenidas en diversas leyes, con toda la problemática que ello entraña en cuanto al manejo de normas principales, transitorias y de vigencia anual. También se a puesto en boga reformar o adicionar con un año de anticipación las leyes tributarias, e inclusive se a llegado al extremo de decretar reformas durante la vacatio legis, es decir antes de que las normas respectivas hayan cobrado vigencia.

Y por último, comenta el autor en cita, que fuera de todo orden constitucional, en los últimos años, se ha vuelto costumbre remitir textualmente la aplicación de las disposiciones impositivas a las "Reglas Generales" que expida la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, cuestión que amerita diversos comentarios, entre otros; a) Esa remisión que hace el legislador entraña en primer lugar: falta de madurez en la concepción de las nuevas medidas, adiciones o reformas decretadas, y también imprevisión, pues lo deseable sería que en la propia norma de derecho quedaran plasmados, por razones de certidumbre, todos los supuestos y requisitos de aplicación; b) En segundo lugar debe mencionarse, que la facultad reglamentaria en los términos de la fracción I, del artículo 89 constitucional, corresponde exclusiva y excluyentemente al Titular del Poder Ejecutivo, y no así a los Secretarios de Estado; c) Finalmente, por lo que a este tema se relaciona, es conveniente comentar que la propia Secretaria de Hacienda puede nulificar totalmente la aplicación de la norma jurídica, cuando esta se remita a las aludidas "Reglas Generales", con el simple hecho de no expedirlas.

Abunda en lo anterior, el autor en cita, menciona que en nuestro medio es del todo común que por medio de circulares, reglas generales, instructivos y formas oficiales, las autoridades Hacendarias Federales y las del Distrito Federal impongan verdaderas obligaciones formales, informativas o de control, a ciencia y paciencia de los sectores de contribuyentes afectados, que no recurren a los medios defensivos a su alcance a pesar de que los tribunales competentes tienen bien definido su criterio en cuanto a que las dependencias del Ejecutivo no están en posibilidad de implantar dichas obligaciones. Pero lo que más descontrol siembra, es el hecho de que esas mismas autoridades hacendarias, empleando impropriamente los medios administrativos en cuestión, de plano modifican, restringen o amplían a su criterio las disposiciones jurídicas decretadas por el Congreso de la Unión, invadiendo evidentemente la esfera de sus facultades que para ese efecto en forma exclusiva le asigna la Constitución Federal al Congreso de la Unión.

9. La Jurisprudencia.- Palabra que etimológicamente viene del *latin jurisprudentia*, compuesta por los vocablos *juris* que significa derecho y *prudencia* que quiere decir conocimiento, ciencia.³⁸ Conforme a las raíces etimológicas de la palabra jurisprudencia observamos que esta se refiere al conocimiento y ciencia del derecho en forma general.

³⁸ Guerrero Lara, Ezequiel. Diccinario Jurídico Mexicano, Voz. Jurisprudencia Judicial. pág. 1891.

La jurisprudencia presenta significaciones diversas y se emplea en unos casos como sinónimo de la Ciencia del Derecho y en otros como la interpretación habitual y uniforme del Derecho Positivo.

La jurisprudencia como ciencia del derecho, se entiende en su aspecto general, esto es, abarca todo el conocimiento de lo jurídico, dicho con mayor precisión como ciencia del derecho en general, ó sea, *a la de reputar a la mencionada idea como un conjunto de conocimientos científicos sobre todos los posibles aspectos de lo jurídico.*³⁹

Ahora bien, en su aspecto positivo-jurisdiccional, la jurisprudencia se entiende cuando en el aspecto considerativo de una resolución, en la especie de una sentencia, en la que se presume la interpretación y aplicación al caso concreto a resolver, de los conocimientos jurídicos que hace la autoridad jurisdiccional encargada de dictarla, *esta formulada en un sentido uniforme e ininterrumpida en varios casos especiales y particulares interpretando una disposición legal determinada o haciendo una estimación lógica concreta respecto de cierto punto de derecho, entonces se dice que hay jurisprudencia.*⁴⁰

Es pertinente indicar que no es un criterio definido si la jurisprudencia es o no fuente del derecho, e incluso existe discrepancias entre diversas tesis sostenidas por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Siendo interesante destacar, que no obstante que se le equipare a la jurisprudencia con la Ley, la primera participa del aspecto material de la Ley, esto es de su generalidad, abstracción, impersonalidad y obligatoriedad, es por esto que se le a estimado como una fuente del derecho, con sus matices propios. No puede haber jurisprudencia sin una Ley preexistente, lo anterior dicho con mayor precisión implica que la jurisprudencia es fuente del derecho, *no en cuanto acto creador normativo, sino como acto de interpretación legal obligatoria, debiendo fungir únicamente como elemento accesorio utilísimo para la eficacia de la regulación establecida por la Ley en su carácter constitucional formal. De ello se infiere que la jurisprudencia no es autónoma, es decir, no tiene existencia, per se, sino que su validez en un régimen jurídico escrito, como es el nuestro, depende de que positivamente sea un medio interpretativo e integrativo de normas legales preestablecidas.*⁴¹

No obstante lo anterior, se destaca que la jurisprudencia, independientemente de que se estime como fuente directa o no del derecho, es aceptada como la interpretación de la voluntad de la Ley, fijando el contenido y el alcance de la ya existente. Y si esto fuera poco, otra función de suma importancia, es que ante la omisión e imprevisión de la Ley, la jurisprudencia *integra el orden jurídico positivo mediante la elaboración de reglas generales abstractas e impersonales.*⁴²

En lo que no hay duda, esto es, en lo que no existe discrepancia, es en cuanto a la importancia y trascendencia de la misma en el mundo del derecho, como medio de interpretación de la Ley, en especial en lo que respecta a la materia tributaria.

Lo anterior, resulta más claro, si concebimos que la teleología de la jurisprudencia como fijadora del sentido de una norma o en defecto o ausencia de una norma como integradora del orden jurídico, obedece primordialmente mediante la indagación de la causa final de cualquier ordenamiento normativo, entendiendo por esta causa final, el conjunto de motivos o fines a que la norma responde o persegue, misma que se encuentra o ubica en los diferentes ámbitos de la vida social de un país.

³⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, pág. 258.

⁴⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, pág. 258.

⁴¹ Burgoa Orihuela, Ignacio. El Juicio de Amparo, pág. 824.

⁴² Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, pág. 258.

En este orden de ideas, hacemos notar el carácter obligatorio de dichos criterios firmes y reiterados definidos por la Ley como jurisprudencia, deviene de la misma Ley, la cual también establece para que autoridades es obligatoria.

En el derecho positivo mexicano, entendemos a la jurisprudencia, como: *la interpretación de la Ley, firme, reiterada y de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias pronunciadas* ⁴³ por el órgano competente para hacerlo, conforme a la Ley.

Entendiendo por firmeza el principio de razón suficiente que debe contener las ejecutorias y de la fuerza de cosa juzgada que a ellas corresponde, vinculándolo con una votación mínima de 14, si la resolución pertenece al Pleno, de 4, cuando menos, si de las Salas se trata y de unanimidad de los magistrados (3) en el caso de los Tribunales Colegiados de Circuito. ⁴⁴

Esto es, la firmeza deriva del principio de razón suficiente que debe contener dicho acto, que sea cosa juzgada y como culminación de lo anterior que dicha resolución sea ratificada mediante el voto que la Ley establece para estimarla como jurisprudencia.

Por reiteración se entiende, *la ratificación del criterio de interpretación que debe ser sustentado en cinco ejecutorias, no interrumpidas por otra en contrario, según corresponda a la autoridad competente para emitirlos, en forma que al producirse esa reiteración concordante se crea una presunción de mayor acierto y surge en consecuencia, la imperatividad de la jurisprudencia.* ⁴⁵

Nuestra Constitución Federal en su artículo 94 en su párrafo cuarto, claramente establece que Ley fijara los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación, SOBRE INTERPRETACIÓN de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y Tratados Internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su Interrupción y modificación.

De lo anterior, claramente se observa, que el objeto principal de la jurisprudencia lo constituye la interpretación de la Ley, esto es fijar, el contenido, significado, sentido y alcances del ordenamiento jurídico en su totalidad.

Así mismo, la Constitución Federal, en su artículo 107 en su fracciones IX establece la ejecutoriedad de las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito en amparo directo o en revisión, siempre y cuando no impliquen inconstitucionalidad de una Ley o establezcan la interpretación directa de un precepto constitucional; así mismo dicho artículo, en su fracción XIII, contienen la hipótesis de la contradicción de tesis y el mecanismo para dilucidar dicha contradicción.

Conforme a los artículos antes comentados, observamos que en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución, en la especie, en sus artículos 192 a 195, se regula lo relativo a la jurisprudencia, y reconocen como función principal de la misma la interpretación de la Ley, atribuyéndole a la misma la característica de obligatoriedad, siempre y cuando cubra los extremos de firmeza y reiteración, para todos los juzgados que se encuentra sujetos a su jerarquía o cuyos actos puedan ser conocidos y sometidos a sus respectivas jurisdicciones.

En materia tributaria encontramos que conforme a lo previsto por los artículos 259 a 261 inclusive, el Tribunal Fiscal de la Federación emite jurisprudencia, así como la obligatoriedad de los precedentes que surjan de las resoluciones de las Salas Regionales de dicho Tribunal.

⁴³ Guerrero Lara, Ezequiel. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Jurisprudencia Judicial. pág. 1892.

⁴⁴ Guerrero Lara, Ezequiel. Op. Cit., pág. 1892.

⁴⁵ Guerrero Lara, Ezequiel. Op. Cit., pág. 1892.

1. Los Derechos Públicos Subjetivos.- Observaremos los derechos públicos subjetivos en forma general enfocándolos a la materia tributaria, entenderemos por los derechos públicos subjetivos, en un sentido amplio, a la *ventaja o beneficio normativo conferido a un individuo o una clase de individuos.*¹

Esto es, la palabra derecho además de la connotación como orden jurídico o como parte del mismo, conlleva la idea de la *permisión de cierta actitud para hacer u omitir una conducta determinada*; así mismo, dicha idea se encuentra ligada con el deber que surge como reverso de la misma moneda, lo que da lugar a la institución de la *pretensión o exigencia que se encuentra incita en todo derecho, lo que genera que dicho interés sea tutelado jurídicamente, en este sentido el derecho es una permisión o potestad jurídicamente tutelada.*²

Hay que hacer notar, que para que un derecho exista se requiere de la existencia anterior al mismo de la fuente que lo establezca, misma que lo limita en cuanto a sus términos y contenido, de forma tal que el derecho subjetivo *presupone siempre (como en el caso de la facultad o de la obligación), una fuente que lo establezca: un derecho (subjetivo) existe si, y sólo si, hay una fuente que determine su contenido y existencia.*³

De forma tal, que ese derecho subjetivo representa una facultad de exigencia a los demás de una conducta compatible con su derecho, esto es, para que los demás se abstengan de interferir; dicho en otras palabras *el derecho de x incluye la facultad de exigir que los demás realicen la conducta correspondiente.*⁴

Por esto, sólo existe un derecho si existe una norma jurídica que lo presuponga o que lo tutéle; fijando sus términos y condiciones, así como los deberes correlativos a dicho derecho; por lo cual el derecho subjetivo esta en necesaria vinculación con la protección judicial que el orden jurídico establece.

En el presente estudio se equipara al derecho público subjetivo, con las llamadas garantías individuales, esto es, a los derechos fundamentales del gobernado, de donde se colige que constituyen el fundamento del gobernado para el respeto al mismo como individuo.

2. Las Garantías Individuales.- Es pertinente destacar que el término garantía proviene del término anglosajón *"warranty" o "warrantie"*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (*to warranty*), por lo que tiene una connotación muy amplia. *Garantía equivale, pues, en su sentido lato, a "aseguramiento" o "afianzamiento"*, pudiendo denotar también *"protección"*, *"respaldo"*, *"defensa"*, *"salvaguardia"* o *"apoyo"*.⁵

Dicho concepto, del derecho público subjetivo como garantía individual, tuvo su origen en el derecho privado, teniendo las connotaciones antes apuntadas, pero a sido transplantada al derecho público, mismo en el que las garantías individuales o del gobernado, *denotan esencialmente el principio de seguridad jurídica inherente a todo régimen democrático. Dicho principio no es sino el de juridicidad que*

¹ Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Derecho Subjetivo, pág. 1041.

² Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Derecho Subjetivo, pág. 1042.

³ Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Derecho Subjetivo, pág. 1043.

⁴ Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Derecho Subjetivo, pág. 1044.

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, voz. Garantías Individuales, concepto, pág. 181.

implica la obligación ineludible de todas las autoridades del Estado, en el sentido de someter sus actos al derecho.⁵

Los derechos públicos subjetivos, se traducen en la potestad jurídica de hacer exigible que la autoridad en ejercicio de su imperio de mando, se conduzca frente a los gobernados, conforme a los extremos que le fija la ley.

Esta obligación o deber, de la autoridad de conducirse en su actuación frente a los gobernados, en el ejercicio de su imperio de mando respecto de las relaciones que afectan al particular, en la forma apuntada en los párrafos anteriores, son desde el punto de vista formal y material.

3. Derechos públicos subjetivos, concepto.- Derechos que surgen de la relación jurídica de suprabordinación.

Entenderemos por relaciones jurídicas de suprabordinación, como aquellas, que surgen entre dos entidades colocadas en distinto plano o posición, es decir, entre el Estado como persona jurídica-política y sus órganos de autoridad, por un lado, y el gobernado, por el otro. En dichas relaciones, la persona moral estatal y sus autoridades desempeñan frente al gobernado la actividad soberana o de gobierno, o sea, actos autoritarios propiamente dichos que tienen como atributos esenciales la unilateralidad, la imperatividad y la coercibilidad.⁶

Las garantías individuales surgen con motivo de las relaciones que se presentan entre el Estado, en forma mediata o indirecta, y sus autoridades, en forma inmediata o directa, con los gobernados.

Los derechos públicos subjetivos, se generan por la afectación que sufren los gobernados en su esfera jurídica por actos o abstenciones imputables a las autoridades y al Estado, en ejercicio de su potestad de mando.

En forma general, los actos que realice el Estado y la autoridad se encuentran regulados, por lo menos en sus términos generales, en la Constitución Federal, que establece el cauce normativo por donde debe desarrollarse la conducta o actividad de los órganos del Estado en ejercicio del poder público o de la función imperativa o de autoridad.⁷

En forma amplia, los derechos públicos subjetivos, son aquellos que tienen los gobernados, como reverso de la moneda, que surgen con motivo de las extremos que tiene la autoridad la obligación y el deber de observar en sus relaciones de suprabordinación que realicen con los gobernados; y que dicha sujeción de la autoridad se constribe a los parámetros que la ley establece, para considerar su conducta o abstención como legal.

Dicho en otras palabras, los derechos públicos subjetivos, no son sino exigencias ineludibles que debe observar todo acto de autoridad para ser constitucionalmente válido frente al sujeto que se llama "gobernado".⁸

Se traducen en la pretensión de exigencia que se encuentran dotados los gobernados para que los actos de autoridad, realizados en su imperio de mando, que afecten su esfera jurídica, se ajusten a los parámetros establecidos por las leyes; consecuentemente, si la autoridad no se ajusta a ellos su conducta o abstención se estima como no legal y luego es anulable.

⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 159.

⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 165.

⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 168.

⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 169.

En los derechos públicos subjetivos, se origina una relación compleja, en la que según la cara de la moneda que lo observemos, se traduce en derechos de los gobernados, sujeto activo del deber, y en deberes de la autoridad, sujeto pasivo de la obligación.

Estos, pueden ser originarios, entendiéndose por los primeros aquellos que operan per-se, esto es, sin la verificación de ningún acto o hecho jurídico previo, bien por que sean inherentes a la personalidad humana, o bien por que se imputen directamente de la ley.

Además, son absolutos, en tanto cuanto *pueden hacerse valer contra cualquier autoridad del Estado que los viole o incumpla, existiendo por ende, un sujeto obligado universal que se traduce en todas las autoridades del país.*¹⁰

1. Introducción.- El concepto de derecho público subjetivo, no es restrictivo, sino extensivo, de forma tal que no se debe identificar a las garantías individuales con los veintinueve primeros artículos de la Constitución, pues estos solamente los enuncian en forma más o menos sistemática, sino referirlas a todos aquellos preceptos constitucionales que por su espíritu mismo vengán a complementar, en diversa manera, las primeras veintinueve disposiciones, toda vez que la declaración contenida en el artículo primero es lo suficientemente amplia para inferir que es a través de toda la Constitución como se consagran las garantías individuales o del gobernado.¹¹

2. Clasificación.- Existen diversas clasificaciones al respecto, pero para efectos del presente estudio nos basaremos fundamentalmente en las desarrolladas por los autores Ignacio Burgoa Orihuela y Jorge Carpizo McGregor.

La primera clasificación corresponde a garantías materiales y garantías formales, entendiéndose por las primeras a las libertades específicas del gobernado, a la igualdad y a la propiedad, y dentro del segundo grupo encontramos las de seguridad jurídica.

Las primeras imponen al Sujeto pasivo de la relación, es decir a la autoridad, una obligación de no hacer o de abstenerse, en tanto que a las garantías formales, las obligaciones correlativas a los derechos públicos subjetivos correspondientes son de hacer, ó sea, positivas, consistentes en realizar todos los actos tendientes a cumplir u observar las condiciones que someten la conducta autoritaria para que esta afecte con validez la esfera del gobernado.¹²

En el primer grupo encontramos las garantías de:

- Libertad: ◆ libertades de la persona humana.
- ◆ libertades de la persona cívica.
- ◆ libertades de la persona social.

- De igualdad.

En el segundo grupo encontramos las que corresponden a la seguridad jurídica, las cuales substancialmente son:

¹⁰Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 179.

¹¹Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 186.

¹²Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 192.

- De la seguridad jurídica: ♦ Derecho de petición.
- ♦ A toda petición la autoridad contestara por acuerdo escrito.
 - ♦ Irretroactividad de la Ley.
 - ♦ Privación de derechos sólo mediante juicio seguido con las formalidades de debido proceso. (audiencia).
 - ♦ Principio de legalidad.
 - ♦ Principio de autoridad competente.
 - ♦ Acto de molestia, sólo por autoridad competente, por mandamiento escrito fundado y motivado.

1. Concepto.- El derecho público subjetivo de igualdad, implica en forma amplia, que todas las personas que se encuentran en una situación determinada tengan la *posibilidad y la capacidad de adquirir y ser titulares de los mismos derechos y obligaciones.*

La igualdad jurídica, desde un punto de vista jurídico, *se manifiesta en la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran los derechos y contraigan las obligaciones derivadas de una cierta y determinada situación en que se encuentran.*¹³

Haciéndose notar, que el aspecto substancial lo constituye la posibilidad de que ante una situación particular y definida, los sujetos que se encuentren en ella tengan la posibilidad de adquirir los mismos derechos y obligaciones, esto es, la igualdad de tratamiento ante la misma situación.

Misma situación que en materia tributaria estimamos que se debe observar en lo relativo al objeto de la tributación, esto es, al hecho generador del tributo, aquella situación de hecho que se estimo como indicativa y generadora de la imposición tributaria. Luego entonces, a igual hecho generador mismas obligaciones tributarias, independientemente de la persona de que se trate.

En materia tributaria, la igualdad se presenta en diferentes substratos, ya que la observamos en la exigencia de que las contribuciones se impongan en forma exclusiva mediante leyes, en la cual encontramos la igualdad en la indeterminación objetiva y subjetiva, y además la igualdad la encontramos al tratar lo relativo a la proporcionalidad y equidad que debe observar la carga impositiva, mismos aspectos que son tratados en el capítulo siguiente, en el apartado respectivo a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Dicho principio de igualdad, tiene su sustento, en la idea de que todos los hombres son iguales, como personas, *se traduce en la situación negativa de toda diferencia entre los hombres, proveniente de circunstancias y atributos originarios emanados de la propia personalidad humana particular (raza, religión, nacionalidad, etc.), es el fundamento de la igualdad jurídica que opera en cada una de las posiciones determinadas y correlativas derivadas de los distintos ordenamientos legales.*¹⁴

2. Su regulación en la Constitución Federal.- En la Constitución Federal, encontramos consagrada en forma específica, dicha garantía de igualdad en sus artículos 1, 2, 4, 12 y 13 de la Constitución Federal.

¹³ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 277.

¹⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 281.

3. El artículo 1ero. de la Constitución Federal.- Al efecto el artículo 1ero. de la Constitución Federal, establece que:

Art. 1. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozara de las garantías que otorga esta Constitución las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

El alcance personal de la garantía de igualdad tutelada en el mismo, se extiende a todo individuo, es decir a toda persona física y/o moral, nacional o extranjera, con capacidad de goce y/o ejercicio.

Así mismo, como hemos indicado, el sentido de los derechos públicos subjetivos son extensivos, por lo cual mediante una interpretación legal y jurisprudencial de dicho artículo, se subsumen en el término 'todo individuo' a las personas morales de orden privado y/o público, como es el caso de algunos organismos descentralizados.

En otro orden de ideas, del precepto en mención, se desprende que las garantías individuales y los derechos públicos subjetivos que están generados, no pueden ser despojados de su vigencia definitivamente, mediante su abrogación o derogación, ya que dicho supuesto no está previsto en el artículo en comento, pues en el mismo sólo prevé la suspensión y restricción de los derechos subjetivos en los términos y condiciones que la misma establece, consecuentemente los únicos casos de suspensión y restricción son los previstos en la misma Constitución en especial por lo que toca al artículo 29 del mismo ordenamiento.

Ahora bien, por lo que toca a las restricciones de dichas garantías individuales, conforme al texto constitucional, estas solamente se pueden contener en la propia Constitución; no es óbice de esto, el que puedan ser desarrolladas por leyes ordinarias o por reglamentos, siempre y cuando se sujeten al contenido y alcance de las mismas, ya que si, so pretexto de reglamentarlas se alteran o hacen nugatórios dichos derechos subjetivos, estaremos frente a un acto no constitucional.

4. Los artículos 2o., 4o., y 12, de la Constitución Federal.- en forma sustancial, trata lo relativo a la abolición de la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos; el artículo 4o. de la Constitución Federal, modularmente se refiere a la igualdad jurídica del hombre y la mujer; el artículo 12 de la Constitución Federal, trata esencialmente a que en los Estados Unidos Mexicanos, no se concederán títulos de Nobleza, ni beneficios producto de la herencia, ni tendrán efectos los otorgados en otros países.

5. El artículo 13 de la Constitución Federal.- Establece que:

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

Como se observa, de dicho precepto constitucional, derivan varias aplicaciones de la garantía de igualdad:

◆ Nadie puede ser juzgado por leyes privativas.

- ◆ Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales.
- ◆ Ninguna persona o corporación puede tener fueros.
- ◆ Ninguna persona o corporación gozará de más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley.

Siendo observables en el presente estudio, por su trascendencia para la misma, los previstos en los tres primeros apartados.

a. *Nadie puede ser juzgado por leyes privativas.* - El término ley que utiliza el legislador se entiende en forma extensiva, esto es, dicho término, no se agota en su aspecto formal, sino en esencia a su aspecto material, consecuentemente, cualquier acto que tenga los atributos de una Ley en sentido material, se encontrará sujeta a dicha limitación constitucional.

Así mismo, se destaca que substancialmente el atributo principal de la ley es el regular situaciones jurídicas abstractas, esto es, impersonales y generales, por ende *las características de la ley son, pues, la abstracción, la generalidad y la impersonalidad o indeterminación individual o particular.*¹⁵

Una ley privativa, es aquella a la cual le falta cualquiera de los elementos antes apuntados; es decir, que no regula una situación jurídica abstracta, impersonal (indeterminación subjetiva) y general (indeterminación objetiva).

Al respecto la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a establecido mediante jurisprudencia, lo que debemos entender por leyes privativas:

LEYES PRIVATIVAS. Es carácter constante de que las leyes sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas). Una Ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas 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 las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional.

Tesis jurisprudencial 76. Apéndice 1917-1975. Primera Parte. Pleno, pág. 183.¹⁶

Haciéndose notar, que dicha limitación, abarca tanto el acto de la emisión de la ley privativa, así como los actos de aplicación de esta, de cualquier autoridad que esta provenga.

¹⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 305.

¹⁶ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 283.

No obstante esto, encontramos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a resultado en la siguiente tesis jurisprudencial que al rubro indica:

IMPUESTO "AD VALOREM", CONSTITUCIONALIDAD DEL. El artículo 13 constitucional garantiza únicamente la igualdad civil ante la Ley, para evitar exorbitancias y arbitrariedades de las autoridades al juzgar. Por lo que no puede decirse que el decreto de veintiocho de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho, que fija el quince porciento ad valorem, por más que establezca un tributo a cargo de determinadas actividades y sujetos fiscales, tenga el carácter de privativo y que contrarie el mencionado artículo constitucional.

Tesis jurisprudencial 199. Apéndice 1917-1975. Tercera Parte. Segunda Sala. Página 338.¹⁷

b. *Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales.*- La palabra tribunal, se entiende en forma extensiva, esto es, no sólo desde el punto de vista formal, sino principalmente en su acepción material.

De forma tal, que la acepción tribunal, en el párrafo en comento implicara cualquier órgano del Estado, esto es, autoridad con facultades de conocer un situación jurídica. Es decir de autoridad jurisdiccional.

Cabe mencionar que por autoridad competente, entendemos aquella que esta facultada expresamente por la ley para dictar o ejecutar cualquier acto, por lo que la competencia es sinónimo de capacidad jurídica.

Autoridad competente, es aquella que se encuentra facultada para conocer en forma indeterminada de aquellos casos que se adecuan al supuesto legal que le permite conocer a la autoridad.

*Consecuentemente toda autoridad tiene, dentro de su competencia legal que se establece en razón de varios factores (territorio, materia, grado, etc.), una capacidad permanente de conocer de casos concretos en numero ilimitado.*¹⁸

Lo que caracteriza a los tribunales generales, en oposición a los especiales es la permanencia en el ejercicio de sus funciones y el poder conocer en forma válida en un numero indeterminado de aquellos casos que se coloquen o adecuen a lo que la ley les establece como competencia.

Son permanentes, por que su función no cesa ni termina con el conocimiento del caso concreto, ya que su función es válida en forma indeterminada para conocer de los casos que se adecuen a lo que la ley previene como su competencia por que exclusiva y excluyentemente en base a esta función puede conocer de las causas presentes o futuras que se sometan a su competencia.

Entendemos por tribunales especiales, aquellos que son creados mediante un acto sui generis, que les otorga una competencia con una finalidad específica de injerencia o conocimiento.

¹⁷ Gongora Fimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 284.

¹⁸ Burgos Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 311.

Por esto, precisamente en la delimitación de esas finalidades, un tribunal especial sólo esta capacitado para conocer de uno o varios casos concretos determinados, objetivo para cuya consecución fue expresamente establecido. Por consiguiente, cuando el conocimiento de estos tribunales singulares y determinados en cuanto a su número concluye cabalmente, el tribunal especial deja de tener capacidad para seguir funcionando.¹⁹

c. *Ninguna persona o corporación puede tener fueros*.- La palabra fuero es multívoca por sus acepciones. Para efectos del presente estudio se entenderá como todo privilegio o prerrogativa de cualquier especie y contenido otorgado a alguna persona o corporación.²⁰

Lo que se estatuye en dicho precepto constitucional es que en los Estados Unidos Mexicanos, con base en la garantía de igualdad, el Estado tiene la obligación de no otorgar singularmente hablando, prerrogativas de cualquier naturaleza o especie.

Así mismo, en caso de que una persona tuviera un fuero determinado, esto es, la titularidad de ciertos privilegios y prerrogativas particulares, estas no tendrían ninguna validez, estando las autoridades estatales obligadas a no tomarlas en consideración.²¹

Conforme a la doctrina lo que la Constitución prohíbe o prescribe, es la existencia de fueros personales.

1. Concepto.- Observaremos lo relativo a la libertad, entendida como la potestad o facultad propia de la persona humana de elegir fines y medios vitales, pero vista desde su matiz de facultad de poner en práctica trascendentalmente tanto los conductos como los fines que sea forjado.²² Esto es, de la libertad entendida como libertad social.

Potestad del ser humano de elegir los medios por los cuales realizará la consecución de los objetivos que el mismo se ha establecido, la cual tiene los límites y las restricciones que la ley le establece en aras del interés social o estatal o de un legítimo interés ajeno.

2. Su regulación en la Constitución Federal.- La Constitución Federal establece diversas modalidades de la libertad, en su artículo 5o. substancialmente establece la libertad de trabajo; en su artículo 6o. establece la libre expresión de ideas; en su artículo 7o. establece la libertad de imprenta; en su artículo 8o. establece el derecho de petición; en su artículo 9o. establece la libertad de asociación y reunión; en su artículo 10o. establece la libertad de posesión y portación de armas; en su artículo 11o. establece la libertad de tránsito; en su artículo 16, párrafo décimo, establece la libertad de circulación de correspondencia bajo cubierta; en su artículo 24, establece la libertad religiosa; en su artículo 28, establece la libertad de libre concurrencia.

3. El derecho público subjetivo de petición.- Se encuentra previsto en el artículo 8o. de la Constitución Federal, el cual substancialmente indica que:

Art. 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera

¹⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 311.

²⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 315.

²¹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 315.

²² Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 328.

pacífica y respetuosa; pero en materia política, sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

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

El derecho de petición se encuentra sujeto, a los siguientes requisitos de procedibilidad: que este se formule por escrito, en forma pacífica y respetuosa; a la petición formulada en esos términos le deberá recaer un acuerdo de la autoridad, que cumpla con las siguientes exigencias: que sea por escrito, que se le de a conocer al peticionario, y por último que esto ocurra en un breve término.

Se dice por la doctrina, que dicha garantía constituye el sustento de un régimen de legalidad, ya que se le identifica, entre otras especies del mismo, con la pretensión jurídica de la acción; así como con su efecto correlativo en el Aparato de la Administración de Justicia.

Este derecho, se transforma en una obligación positiva de la autoridad, esto es, en la ejecución o cumplimiento positivo de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve²³

Es importante destacar, que dicho acuerdo debe cubrir los siguientes extremos:

- Debe ser por escrito,
- Debe ser congruente con la causa del pedir,
- Debe estar razonada su contestación,
- Debe ser dictado en un breve término y
- Debe ser dado a conocer, esto es notificado legalmente al peticionario.

Lo anterior lo observamos en la siguiente tesis jurisprudencial, sustentada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que al rubro indica:

PETICIÓN. INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO POR VIOLACIONES AL DERECHO DE. Por no dar congruente contestación a la solicitud que se haga ante una autoridad se lesionan los intereses jurídicos del ocurrente, en virtud de que, atento a lo ordenado por el artículo 8o. constitucional, las autoridades tienen obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, este bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que se hará conocer en breve término al peticionario.
Tesis de Jurisprudencia no. 213, visible a fojas 359, de la Octava Parte, Pleno y Sala, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917-1985.²⁴

Así mismo, resulta interesante observar, el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis sobresaliente, la cual al rubro indica:

²³ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 336

²⁴ Góngora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 245.

PETICIÓN, DERECHO DE. Aún cuando el artículo 8o. constitucional no señala la manera con que debe darse contestación a la solicitud que se haga a una autoridad, es claro y evidente que quien contesta debe buscar la forma de que su contestación llegue a conocimiento del interesado, máxime de tratarse de una autoridad que debe guardar constancia de que fue recibida la respuesta que la ley le ordena, ya se remita por correo o se entregue personalmente; y como además en el juicio de garantías todo hecho esta sujeto a prueba y la carga de esta incumbe a quien afirma, teniendo la autoridad responsable, a pesar de su categoría y precisamente por ella, carácter de simple parte en el juicio de amparo, su afirmación debe regirse por esta norma procesal, y para satisfacer el mandato constitucional contenido en el artículo 8o., debe dicha autoridad acreditar, que la contestación que dio, llevo al conocimiento del interesado, pues de otra suerte resultaría negatoria la garantía aludida.

Tomo CXV, p. 1,140, Amparo Administrativo en Revisión 493/53, Carmona González J., Carmen y coagraviados.- 27 de abril de 1953.- unanimidad de 4 Votos.²⁵

Ahora bien, por lo que respecta al breve término, no se a fijado la periodicidad del mismo, pues se estima, que a priori, no es prudente determinarlo, por la multiplicidad de situaciones que se pueden presentar en el derecho en cuestión.

No obstante esto, a posteriori, esto es según el caso concreto, se entiende que dicho breve término, será determinado de acuerdo al caso concreto, en el cual se deberán de tomar en cuenta las circunstancias que le sean propias y con base en ellas establecer el término necesario para conocerse una petición y acordarse.

Haciéndose notar, que algunos estudiosos estiman que el breve término es el que indique la ley de Responsabilidades.

Al respecto, resulta interesante observar el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, el la siguiente tesis sobresaliente, que al rubro indica:

PETICIÓN, DERECHO DE. La violación de la garantía individual que otorga el artículo 8o. de la Constitución Federal puede existir aún cuando no transcurra más de cuatro meses desde que se presento la petición, por que la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que figura en el numero 188 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965, Tercera Parte, no establece para que se produzca esa violación necesariamente que ha de transcurrir el indicado plazo; en consecuencia, para determinar el breve término a que alude dicho precepto constitucional, debe tomarse en cuenta, en cada caso, las circunstancias que le sean propias y con base en ellas determinarse.

²⁵ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 249.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

**Amparo en Revisión 776/72.- Luis Ochoa Vázquez .- Séptima época,
Vol. 49, Sexta Parte. Tribunales Colegiados de Circuito. Pp. 51-52.²⁶**

En materia tributaria tiene una amplia gama de aplicación, tal y como lo observamos en los artículos 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación, los cuales a la letra dicen:

Art. 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se hayan referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Del anterior precepto, claramente se observa la regulación que la Ley Fiscal hace del derecho de petición, mismo que además de los requisitos de ser por escrito, que se formule en forma pacífica y respetuosa, aumenta los requisitos de procedibilidad, añadiendo que además de los anteriores requisitos, deberán las peticiones ser realizadas por los gobernados en forma individual, y referirse exclusiva y excluyentemente a situaciones reales y concretas.

Esto es, el precepto en comento, sin sustento constitucional alguno, limita el derecho de petición en materia tributaria, a que este, verse sobre casos reales y concretos, y además a que sean formulados en forma individual por los gobernados.

Consecuentemente, en forma contraria a lo establecido por la Constitución, en el artículo antes transcrito del Código Fiscal de la Federación, observado contrario sensu, en materia tributaria, la autoridad no tendrá la obligación de contestar las consultas, cuando la misma solicitud este promovida por más de un contribuyente, así como cuando estas no versen sobre situaciones reales y concretas.

Así mismo, dicho ordenamiento tributario, en la especie en su artículo 37, establece la negativa ficta, dicho artículo, a la letra dice:

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

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

De dicho precepto en comento, en forma amplia, observamos que:

◆ Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un término de cuatro meses, esto es, la autoridad fiscal establece que por lo que respecta a la materia tributaria el breve término se construye a cuatro meses.

²⁶ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 257.

♦ Que transcurrido el término de cuatro meses, sin que le haya sido notificada al peticionario el acuerdo que le deba recaer, se entenderá que dicha solicitud a sido negada, eso es, que la autoridad no a accedido a lo solicitado por el peticionario, configurándose con ello, lo que en materia tributaria se conoce como la negativa ficta.

*Entendiendo por negativa ficta, el sentido de la respuesta que la ley presume a recaldo a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado periodo.*²⁷

Al respecto, resulta interesante observar el criterio sustentado por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis sobresaliente, que al rubro indica:

PETICIÓN, DERECHO DE (AUTORIDADES FISCALES). El artículo 162 del Código Fiscal de la Federación dispone que el silencio de las autoridades fiscales se considerara como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije, o, a falta de término estipulado, noventa días, la disposición anterior no sólo establece un derecho respecto de los particulares de considerar que se les a negado su petición, pero esto de ninguna manera quiere decir que estén obligados a considerarlo siempre en esta forma, máxime que lo dispuesto en el referido artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, no puede liberar a las autoridades fiscales de la obligación que les impone el artículo 8o. constitucional esto es, que a petición pacífica y respetuosa hecha por escrito debe recaerle acuerdo de la autoridad correspondiente, quien esta obligada hacerlo del conocimiento del peticionario en breve término. De otra manera las autoridades fiscales se verian libertadas de cumplir con el citado mandato constitucional, lo cual resulta notoriamente antijurídico, en virtud de que nuestra Constitución Política es la ley Suprema en el País.
Sexta Época, Tercera Parte: Vol. XIII, p. 65.- A.R. 1455/58.- Mercedes Enciso Vda. de Camberos. Unanimidad de 4 votos.²⁸

Así mismo, dicho precepto en comento establece, que en si no se le notifica la resolución en el plazo de cuatro meses al peticionario, se a configurado la negativa ficta y en consecuencia le otorga dos caminos: interponer los medios de defensa adecuados en cualquier tiempo posterior a los cuatro meses o bien esperar a que esta se dicte.

Al respecto, el H. Tribunal Fiscal de la Federación a establecido, mediante tesis jurisprudencial, cuando se debe entender que se configura la negativa ficta, misma que a la letra indica:

NEGATIVA FÍCTA. SE CONFIGURA SI LA AUTORIDAD NO NOTIFICA AL PROMOVENTE CON ANTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA. LA RESOLUCIÓN EXPRESA. De

²⁷ Quintana Aceves, Federico. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Negativa Ficta, pág. 2181.

²⁸ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 263.

conformidad con lo dispuesto por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, la negativa ficta se configura cuando las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades administrativas no sean resueltas en el término que la ley fija, o a falta de término establecido, en noventa días. De este precepto se deduce que aún cuando la autoridad haya emitido resolución sobre el recurso interpuesto por el particular, si dicha resolución no es notificada antes de que se promueva el juicio respectivo, se configura la negativa ficta en virtud de que esta resolución no fue conocida por el particular y, por lo tanto no puede tenerse como resuelta la instancia o petición de acuerdo con el precepto citado.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 692/81 de 3 de marzo de 1982, 897/81 de 12 de marzo de 1982 y 1626/81 de 12 de marzo de 1982.

(Texto aprobado en sesión de 6 de abril de 1982).²⁹

Es importante destacar, que el computo de los cuatro meses indicados no comenzara a correr en los casos que el peticionario sea requerido, hasta que no haya cumplido con los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver.

Ahora bien, dicha figura de la negativa ficta, a criterio de algunos estudiosos se le a ampliado a aquella materia administrativa de la que tenga conocimiento el Tribunal Fiscal de la Federación, así lo a entendido la doctrina, quien al respecto comenta que: *La figura de la negativa ficta en la actualidad también es atribuida a las autoridades administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares en el término de cuatro meses, en relación a cuestiones que corresponden a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, aunque no sean esencialmente tributarias, y ello se explica por que originariamente el referido tribunal sólo tenía competencia en materia fiscal y por lo mismo, se debe inferir que al irse ampliando su competencia el legislador estimo innecesario hacer precisiones de vocabulario, puesto que era lógico que al hacerse esa ampliación, esta tendría todas las características de todo el sistema del juicio de nulidad.*³⁰

Dicho criterio a sido sostenido por el H. Tribunal Fiscal de la Federación, en su tesis jurisprudencial no. 125, la cual al rubro indica:

NEGATIVA FICTA. EL TÉRMINO DE NOVENTA DÍAS ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES APLICABLE A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. La figura de la negativa ficta establecida por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación es atribuida también a las autoridades administrativas que no resuelven los recursos o peticiones de los particulares en el término de noventa días, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, por que aunque el precepto legal se refiere expresamente a las autoridades fiscales, ello se explica por que originariamente el Tribunal Fiscal sólo tenía

²⁹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 432.

³⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 432.

competencia en materia fiscal y, por lo mismo, debe inferirse que al irse ampliando su competencia el legislador estimo innecesario hacer precisiones de vocabulario, pues era lógico que al darse esa ampliación tendría las características de todo el sistema del juicio de nulidad. Así se desprende del artículo 26 de la Ley Orgánica de este Tribunal que dispone que cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación sin señalar el procedimiento y los alcances de la sentencia, se estará a lo que disponga el Código Fiscal de la Federación y la propia ley. Por tanto, como la figura jurídica de la negativa ficta tiene por objeto el hacer posible el acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa y concretamente al juicio de nulidad ante este Tribunal, a pesar del silencio de las autoridades, no puede legalmente considerarse inaplicable en relación con las instancias formuladas a las autoridades administrativas distintas de las fiscales, si sus resoluciones expresas están sujetas al control jurisdiccional de este propio Cuerpo Colegiado.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 701/78 de 18 de febrero de 1982, 692/81 de 3 de marzo de 1982 y 1541/80 de 3 de marzo de 1982.

(Texto aprobado en sesión de 6 de abril de 1982).³¹

1. Concepto.- Garantías que imponen a la Autoridad una obligación positiva de hacer, como sea mencionado, el Estado en ejercicio de la potestad de imperio, de la que es titular como entidad jurídica con sustantividad propia, realiza y ejercita dicho poder por conducto de sus órganos de autoridad.

Dicha facultad per-se es de imperio, se impone sobre los gobernados por diversas causas, afectando la esfera jurídica de los gobernados en su persona, familia, domicilio, patrimonio y derechos.

Las garantías de seguridad jurídica, son: *el conjunto de modalidades previas que debe observar un acto de autoridad, esto es, ajustarse a ellas, para que dicho acto de afectación sea estimado como válido.*

Esto implica que los derechos públicos subjetivos, de seguridad jurídica, son *el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos.*³²

2. Su regulación en la Constitución Federal.- Dichos derechos públicos subjetivos, los encontramos contenidos en los artículos 14 de la Constitución Federal, que establece las modalidades de la irretroactividad legal, la de audiencia, la de legalidad en materia judicial civil y judicial administrativa, y la de legalidad en materia judicial penal; en su artículo 15 lo relativo a la prohibición de la celebración de tratados que tengan por objeto la extradición de reos en los supuestos que establece y la de aquellos tratados en que se alteren las garantías y derechos establecidos por la Constitución Federal; y el artículo 16, que

³¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 433.

³² Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 518.

competencia en materia fiscal y, por lo mismo, debe inferirse que al irse ampliando su competencia el legislador estimo innecesario hacer precisiones de vocabulario, pues era lógico que al darse esa ampliación tendría las características de todo el sistema del juicio de nulidad. Así se desprende del artículo 26 de la Ley Orgánica de este Tribunal que dispone que cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación sin señalar el procedimiento y los alcances de la sentencia, se estará a lo que disponga el Código Fiscal de la Federación y la propia ley. Por tanto, como la figura jurídica de la negativa ficta tiene por objeto el hacer posible el acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa y concretamente al juicio de nulidad ante este Tribunal, a pesar del silencio de las autoridades, no puede legalmente considerarse inaplicable en relación con las instancias formuladas a las autoridades administrativas distintas de las fiscales, si sus resoluciones expresas están sujetas al control jurisdiccional de este propio Cuerpo Colegiado.

Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 701/78 de 18 de febrero de 1982, 692/81 de 3 de marzo de 1982 y 1541/80 de 3 de marzo de 1982.

(Texto aprobado en sesión de 6 de abril de 1982).³¹

1. Concepto.- Garantías que imponen a la Autoridad una obligación positiva de hacer, como sea mencionado, el Estado en ejercicio de la potestad de imperio, de la que es titular como entidad jurídica con sustantividad propia, realiza y ejercita dicho poder por conducto de sus órganos de autoridad.

Dicha facultad per-se es de imperio, se impone sobre los gobernados por diversas causas, afectando la esfera jurídica de los gobernados en su persona, familia, domicilio, patrimonio y derechos.

Las garantías de seguridad jurídica, son: *el conjunto de modalidades previas que debe observar un acto de autoridad, esto es, ajustarse a ellas, para que dicho acto de afectación sea estimado como válido.*

Esto implica que los derechos públicos subjetivos, de seguridad jurídica, son *el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos.*³²

2. Su regulación en la Constitución Federal.- Dichos derechos públicos subjetivos, los encontramos contenidos en los artículos 14 de la Constitución Federal, que establece las modalidades de la irretroactividad legal, la de audiencia, la de legalidad en materia judicial civil y judicial administrativa, y la de legalidad en materia judicial penal; en su artículo 15 lo relativo a la prohibición de la celebración de tratados que tengan por objeto la extradición de reos en los supuestos que establece y la de aquellos tratados en que se alteren las garantías y derechos establecidos por la Constitución Federal; y el artículo 16, que

³¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 433.

³² Burgos Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 518.

establece los extremos que se deben observar en todo acto de molestia, así como las exigencias a que se encuentran sujetas las autoridades en la realización de las visitas de verificación o comprobación.

3. El artículo 14 de la Constitución Federal.- Establece, en la parte conducente que:

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

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

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

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

Del artículo en mención, observamos un texto complejo, que contiene varias modalidades del derecho público subjetivo de seguridad jurídica.

a. La no retroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna.- Lo encontramos previsto en el párrafo primero del artículo en comento.

El término ley, se emplea en la acepción amplia de la palabra, esto es, como todo acto materialmente legislativo, que se encuentre dotado de los atributos de abstracción y generalidad; consecuentemente todo acto de este tipo se encuentra sujeto a dicha limitación.

Dicha prohibición abarca tanto a los actos legislativos, tanto formales como materiales, y a los actos de aplicación, dicho criterio lo podemos observar, en la siguiente tesis sobresaliente, sostenida por el H. Poder Judicial de la Federación, que al rubro indica:

RETROACTIVIDAD DE LA LEY, COMO DEBE ENTENDERSE LA GARANTÍA DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. Al establecer el artículo 14 constitucional, 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, para el acto de expedir la ley, sino que también comprende a la autoridad que hace aplicación de ella a un caso determinado, por que así permite interpretarlo los conceptos mismos de la disposición constitucional que se comenta, ya que al igual que la primera de estas autoridades puede imprimir retroactividad al ordenamiento mismo, haciendo que modifique o afecte derechos adquiridos con anterioridad, la segunda, al aplicarlo, hace que se produzca el efecto prohibido. en consecuencia, en uno y otro casos, esto es, ya sea que la demandada de amparo se enderece contra una sola de las autoridades o contra ambas, la justicia federal está capacitada para examinar si el precepto en sí, es conculcatorio del artículo 14 de la Constitución Federal.

Amparo administrativo en revisión 6,368/46. Sección 2a. Venable Henry G. y Coags. Quinta Época. Tomo XC. 5 de diciembre de 1946. Pp. 157-158.
Amparo administrativo en revisión 4,116/45. Sección 2a. Guichard, Graciano. Quinta Época, Tomo LXXXXVI-1, Pp.17-18. 1o. de octubre de 1945.³³

El planteamiento del problema se presenta complejo, ya que en virtud de tal situación, se busca determinar que ley se ha de aplicar a un hecho, esto es lo que la doctrina a llamado como conflicto de leyes en el tiempo.

La situación consiste en determinar, ante la presencia de dos leyes, una antigua que se supone derogada o abrogada y otra vigente, cual de las dos debe regular un hecho determinado. Dicho en otras palabras, cual de las dos leyes debe conocer y aplicarse a un caso determinado.

Toda ley, tiene una vigencia determinada en el tiempo, misma que generalmente inicia con su publicación y fenece con su abrogación o derogación, expresa o tácita, por otra ley de superioridad jerárquica o de su misma naturaleza o especie.

En la especie, la vigencia de las leyes tributarias y demás disposiciones de carácter general, conforme a lo establecido por el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, comenzara o entraran en vigor en toda la República al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

La ley regirá para aquellos casos que su competencia le permita conocer a partir del momento de su publicación y no con anterioridad a ella. *Por ende, una disposición legal no debe normar acontecimientos o estados producidos con anterioridad al instante en que adquiere fuerza de regulación, ya que estos quedan sujetos al imperio de la ley antigua.*³⁴

La retroactividad, consiste en dar efectos reguladores a una ley, sobre hechos, situaciones, estados producidos o derechos preexistentes con anterioridad al imperio de la misma ley.

La retroactividad descansa, *en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectando un estado jurídico preexistente, a falta de esta.*³⁵

Robustece lo antes comentado, el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis sobresaliente, que al rubro indica:

RETROACTIVIDAD. De acuerdo con todos los tratadistas, para que una ley o decreto tengan efectos retroactivos, es de todo punto indispensable que afecte a hechos pasados antes de su expedición, menoscabando derechos adquiridos y no simples expectativas de derechos.

³³ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 294.

³⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 520.

³⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 520.

Amparo administrativo en revisión 2,952/29. Sección 1a. Aldasoro, Andrés.
Quinta Época. Tomo LX.- Primera Parte. P. 579. 19 de abril de 1939.³⁶

Aún cuando, su enunciado parezca sencilla, su aplicación en la vida práctica resulta compleja por la gama de posibilidades que se presentan, lo cual obedece a que los hechos o actos, simples o consumados no son muy frecuentes en la realidad y lo que más se observa son una gama de hechos o actos complejos, mismos que proyectan sus efectos a través del tiempo.

Los hechos producidos por la ley pasada, así como los hechos futuros que aún no sean producido no presentan mayor complicación.

Encontramos el aspecto total, en aquellas situaciones que se encuentran pendientes de producir la totalidad de sus efectos y que son preexistentes a la ley en vigor.

El problema lo encontramos en los hechos, situaciones o estados continuos o continuados, que originan una situación o un estado que subsisten sobre un lapso determinado o indeterminado de tiempo o que durante este producen consecuencias, hay que tomar en cuenta dos elementos importantes, a saber: el elemento causal y el elemento consecuente.³⁷

Acto continuo, serie de actos específicos ligados entre sí, por una finalidad común; y el acto continuado o de tracto sucesivo, un mismo acto que no se consuma en su emisión sino que se proyecta a través del tiempo. Por ejemplo del acto continuo el llamado robo hormiga y del acto continuado el robo de flujo.

El H. Poder Judicial de la Federación, no ha emitido un criterio definido en lo relativo a determinar cuando nos encontramos frente a la retroactividad de la ley. Pero en sus criterios que ha sostenido se basa y ha servido principalmente de la teoría clásica de los derechos adquiridos y las meras expectativas de derecho, entendiéndose por derechos adquiridos los que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo y las expectativas del derecho son simples facultades o esperanzas.³⁸

Dicho criterio lo observamos, en la siguiente tesis sobresaliente, que al rubro indica:

RETROACTIVIDAD DE LA LEY. La retroactividad existe cuando una nueva disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir sobre situaciones ocurridas antes de su vigencia, retroobrando en relación a las condiciones jurídicas que no fueron comprendidas en la nueva disposición, y respecto de actos verificados, bajo una disposición anterior. La Constitución Federal consagra el principio de la irretroactividad, si se causa perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la afirmación contraria, de que pueden darse efectos retroactivos a la ley, si esta no causa perjuicio, lo que es frecuente tratándose de leyes procesales de carácter penal, cuando establecen procedimientos benéficos a los individuos o reos de algún delito. sobre la materia de irretroactividad, existen diversas teorías, siendo las más válidas, las de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho, y las de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas. El derecho

³⁶ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 295.

³⁷ Durgon Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 528.

³⁸ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 158.

adquirido es definible cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y, el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por una disposición legal en contrario; la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en el momento dado. En el primer caso se realiza el derecho y penetra el patrimonio; en el segundo caso, el derecho esta en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio. Amparo administrativo en revisión 9,239/41, Sección 1a. Ford Motor Co., S.A. Quinta Época, Tomo LXXIII.- Sexta Parte. Pp. 8,104-8,105. 31 de julio de 1942.³⁹

Haciéndose notar, que la Constitución de 1917, no escapo a la situación reinante a su época, así como a las influencias de las cuales fue receptáculo, esto es, aún cuando tiene proyección social, se encuentra permeada en gran medida del pensamiento liberal-individual, en la especie el precepto en comento comparte esta tendencia, ya que como observamos parte del derecho privado, en especial por lo que toca a la autonomía de la voluntad y su supremacía sobre la ley.

Esto es, dicho principio de irretroactividad tiene ciertas salvedades por lo que toca a los intereses públicos, dicho con mayor precisión los derechos adquiridos no pueden afectar los intereses público.

Consecuentemente la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a sustentado dicho criterio, en la tesis jurisprudencial, que al rubro indica:

RETROACTIVIDAD DE LA LEY. Los particulares no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público; de suerte que cuando una ley lesiona un derecho de esa clase, no hay retroactividad, aún cuando la existencia del derecho sea anterior a la de la ley.

Tesis Jurisprudencial 922. Apéndice 1917-1954. P. 1,714.⁴⁰

El autor Ernesto Flores Zavala, menciona que *la tesis de Roubier es aplicable a todo el Derecho Administrativo, pero fundamentalmente al Derecho Tributario, y podemos reducirla al principio de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia. Esta formula que es universalmente admitida, corresponde a aquella que habla elaborado el Derecho romano y el Canónico en los siguientes términos: Leges at Constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta proeterita revocari.*⁴¹

Continua manifestando el autor citado, que la teoría del autor Paul Roubier expresada en su obra *Les Conflics de Lois dans Temps*, dice: *Si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (facta proeterita) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendentia) será necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no podrán ser tocadas sin que la ley sea retroactiva y las posteriores para las que la nueva ley, al aplicarse no*

³⁹ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 302.

⁴⁰ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 291.

⁴¹ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 164.

tendrá sino un efecto inmediato; por último en relación a los hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva.⁴²

Lo anterior, podemos estimar que se aplica a la materia tributaria, ya que como se observa del artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, en sus párrafos primero y segundo, en la parte conducente a la letra dice:

Art. 60. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Observándose que las leyes impositivas son aplicables y reguladoras de los supuestos que durante la vigencia de la misma ley, se adecuen a los hechos generadores del mismo.

Consecuentemente, podemos hablar de una ley fiscal retroactiva, cuando:

◆ Se pretendan aplicar los hechos generadores previstos por la misma ley a situaciones acaecidas en el pasado y cuyos efectos fueron instantáneos (*facta praeterita*).

Haciéndose notar, que en los actos continuos o continuados, si los efectos de esta clase de actos, son los estimados como hecho generador de la contribución por la nueva ley, sólo conforme a derecho pueden ser gravados, los que se producen en su vigencia o se encuentran pendientes de producirse (*Facta Pendencia*), de forma tal que los efectos producidos con anterioridad no pueden ser gravados, so pena de ser estimada dicha aplicación como retroactiva.

◆ Las modificaciones que sean introducidos a los elementos de la contribución, sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, sanciones, excepciones, sólo pueden aplicarse a los supuestos contemplados por la nueva ley que se produzcan en el momento de su vigencia.

b. El Derecho de Audiencia. - Lo encontramos regulada en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional, el cual en la parte conducente a la letra dice:

Art. 14.-

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.

Observándose que la garantía de audiencia, es una garantía compleja, que esta integrada por la conformación de un sumun de circunstancias. De forma tal, que al contravenirse alguna o varias de ellas, se contraviene la garantía de audiencia. Precisando lo anterior, la garantía de audiencia se conforma por la presencia de todas y cada una de dichas circunstancias.

Nadie podrá ser afectado por un acto de privación de: la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos; en forma legal, si no se cumplen con los extremos siguientes:

⁴² Flores Závala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 159.

- ◆ Mediante juicio, previo al acto de privación definitiva.
- ◆ Que se substancie por los tribunales previamente establecidos.
- ◆ En el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y
- ◆ En que la resolución se dicte de conformidad con las leyes existentes con anterioridad al hecho

Por acto de privación entendemos: *una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por egresos de algún bien, material o inmaterial (derechos), constitutivo de la misma, (desposesión o despojo), así como de la impedición para ejercer un derecho.*⁴³

Los bienes jurídicos tutelados por dicha garantía, son: la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos, siendo en este último bien jurídico tutelado, donde encontramos el aspecto más amplio de dicha garantía, ya que en dicha connotación entran todos los derechos subjetivos tutelados por el orden jurídico.

◆ **Previo juicio.**- Cabe indicar, que la connotación juicio se entiende como el acto material por virtud del cual se conoce y se resuelve una controversia, y no sólo al acto proveniente de la autoridad judicial, esto es, juicio se entiende en un sentido extensivo, como acto jurisdiccional.

La palabra juicio en el precepto en comento se equipara a la de procedimiento, esto es, la palabra juicio, se utiliza como sinónimo de procedimiento o instrucción de una causa.

Procedimiento, entendiendo por este, *la secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad, esto es un procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional tendiente, como el término lo indica, a la dicción del derecho, en un posible o real conflicto jurídico (resolución jurisdiccional, fallo o sentencia) o en el que se otorgue o haya otorgado ocasión para que tal conflicto surja o hubiere surgido.*⁴⁴

Dicho procedimiento, se puede sustanciar ante autoridades materialmente jurisdiccionales o formal y materialmente judiciales. Ya sea, ante las autoridades de las que provenga el acto o ante sus superiores jerárquicos.

De acuerdo a la doctrina cuando una ley administrativa prevea la posibilidad de un acto de privación debe, establecer un procedimiento defensivo previo al mismo, aún cuando la ley establezca medios de impugnación del mencionado recurso.

La materia tributaria es una excepción, al criterio antes indicado, esto en razón de la naturaleza misma de las contribuciones, o al objeto de la misma; de forma tal, que para que se tenga por cumplido este extremo basta que con posterioridad a la fijación de la contribución, previa a la privación, los gobernados tengan un medio de impugnación, para que se entienda satisfecha dicha garantía.

Lo anterior, obedece a que la contribución es una prestación unilateral y obligatoria, por lo cual, en materia tributaria *la garantía de audiencia es siempre posterior a la imposición de las contribuciones, de forma tal que la audiencia que se debe otorgar a los causantes, es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y hasta que la ley fije al causante el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que a sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14*

⁴³ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 552.

⁴⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 563.

*constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.*⁴⁵

Dicho criterio a sido sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis Jurisprudencial, que al rubro indica:

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIA QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que a sido determinado, 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, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Tesis Jurisprudencial 20. Apéndice 1917-1975. Primera Parte, Pleno P. 62.⁴⁶

En la materia tributaria, la afectación de los derechos que sufre el particular los realiza la ley, misma que tiene su fundamento en la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de forma tal que es la ley la que establece el hecho generador del crédito fiscal, y el mismo sujeto al realizar o actualizar el supuesto jurídico establecido como hecho generador de nacimiento a la contribución, esto es a un crédito fiscal.

Consecuentemente, para que legalmente pueda haber un crédito fiscal es necesario que este fijado por la ley y que la autoridad administrativa al fijarlo se sujete a lo establecido en la misma, ya que de otra manera dicho crédito es ilegal.

La garantía de audiencia en materia tributaria, tiene por objeto el establecimiento de un procedimiento suficiente para evitar que sean afectados los gobernados por los actos administrativos en ejecución de una disposición legal.

Es importante indicar, que dicha garantía de audiencia en materia tributaria, en los términos antes indicados, tienen una excepción, misma que se presenta cuando, por disposición legal no este precisado un crédito fiscal, por ser necesario la determinación de la base gravable por la autoridad. En este caso, si debe ser respetada la garantía de audiencia en los términos generales, pues al no estar determinado el crédito fiscal, en el procedimiento tendiente a la determinar la base gravable se debe dar intervención al gobernado para que manifieste lo que a su derecho convenga.

⁴⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 441.

⁴⁶ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 329.

Cabe apuntar, que en materia tributaria, el legislador no esta obligado a establecer en las leyes impositivas especiales, el procedimiento adecuado para oír y darles oportunidad de defenderse a los interesados, ya que en la misma deben observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, lo podemos observar en el párrafo primero, del artículo 1ero. del Código Fiscal de la Federación, el cual expresamente establece que a defecto de lo establecido en las leyes especiales, se aplicara el Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de los tratados internacionales en que México sea parte.

En este orden de ideas, en materia tributaria, sustancialmente, encontramos establecido, el procedimiento respectivo de audiencia, tanto en lo que toca a la fase ofensiva, ejecutiva y contenciosa, en el Código Fiscal de la Federación.

◆ **Tribunales previamente establecidos.**- Ahora bien, por lo que toca a que sea ventilado dicho procedimiento ante los tribunales previamente establecidos, nos remitimos a lo manifestado en el apartado anterior, en la parte respectiva.

◆ **Formalidades esenciales del procedimiento.**- Por lo que toca a que dicha instrucción sea realizada conforme a las formalidades esenciales del procedimiento, implica la obligación de la autoridad de dar al gobernado la oportunidad de defensa para que el sujeto pasivo afectado por el acto de privación, tenga oportunidad de externar con pleno conocimiento de la causa que origina dicha privación, sus argumentos, los hechos en que se basan, las pruebas que los acreditan y los alegatos que conforme a derecho procedan y que los mismos sean desahogados y valorados conforme a los principios generales del derecho.

Lo anterior, se logra mediante diferentes actos procesales, siendo el primero y por lo mismo de suma importancia la notificación al que se pretende afectar, de las exigencias del gobernado o en su caso de la autoridad, esto es, dará a conocer al gobernado todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra, así como el soporte probatorio de los mismos, con base en los cuales se le pretende afectar; la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga oponiendo sus excepciones y/o defensas; la oportunidad de probar los hechos, que se traduce en la fase dilatoria, mediante la reglamentación del ofrecimiento, admisión y desahogo de las probanzas respectivas, así como su valoración; la de producir alegatos para apoyar con las argumentaciones jurídicas que estime pertinentes su defensa, y la culminación con la resolución respectiva sobre las cuestiones ventiladas y establezca la forma de cumplirlas.

Al respecto, resulta interesante observar, el criterio sustentado por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis sobresaliente, la cual al rubro indica, que:

AUDIENCIA, GARANTÍA, EN EL PROCEDIMIENTO

ADMINISTRATIVO. Cuando un precepto administrativo, para respetar la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, establece que se oír al efectuado en defensa, sin dar lineamientos precisos al respecto, debe estimarse que las autoridades están obligadas a dar a conocer a dicho afectado, en forma completa, todos los elementos de cargo que pueda haber en su contra; deben así mismo darle un término razonable para que aporte las probanzas que estime convenientes para probar sus defensas y desvirtuar las pruebas de cargo, y deben de darle oportunidad para alegar lo que a su derecho convenga, después de haberle permitido tomar conocimiento cabal de las pruebas existentes en su contra. Por lo demás, en estos casos, es precisamente la autoridad la que, ante la falta de precisión de la ley, tiene el cargo de probar que a satisfecho los requerimientos anteriores, demostrando que se a emplazado al efectuado, que se

le a dado a conocer los elementos necesarios y que se le a dado un término razonable para aportar pruebas y alegatos. De lo contrario, se pondría sobre el afectado una carga injusta y muy difícil de afrontar, si no imposible a veces, pues siendo las autoridades quienes conducen el procedimiento en que a de darse al efectuado la garantía de audiencia, son ellas las que pueden tener a su mano los elementos de prueba respecto de los actos procesales realizados, mientras que el afectado estaría obligado a probar hechos negativos, o hechos positivos que aparecen precisamente en la investigación en la que alega no habersele dado plena oportunidad de defensa.

Amparo en revisión 591/73.- José Luis Colina García.- Séptima Época. Vol. 63.- Sexta Parte, Tribunales Colegiados de Circuito. Pp. 21-22.⁴⁷

En el sentido anterior, observamos la tesis importante, sostenida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que al rubro indica:

AUDIENCIA, REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACERSE PARA RESPETAR LA GARANTÍA DE. No basta que una persona sea llamada a determinado procedimiento para considerar que con ello se respeta la garantía de audiencia, sino que es necesario que en el mismo se aprecien las pruebas aportadas y se tome en cuenta lo que haga valer en defensa de sus derechos, aduciendo las razones concretas por las cuales se desechan, en su caso, esas pruebas o se desestiman los argumentos hechos valer.

Tesis Importante no. 83.- Informe de 1984.- Segunda Sala. P.86.⁴⁸

Ahora bien, la doctrina a estimado que se cumplen las formalidades esenciales del procedimiento cuando: 1o. Que el efectuado tenga conocimiento de la intciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, y que se le de oportunidad de presentar sus defensas; 2o. que se organice un sistema de comprobación, en forma tal, que quien sostenga una cosa la demuestre, y quien sostenga la contraria, pueda también comprobar su veracidad; 3o. que cuando se agote la tramitación, se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; 4o. por último: que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, sife la norma de cumplirse.⁴⁹

c. La garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal.- dicho artículo en el párrafo conducente a la letra dice:

⁴⁷ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 374.

⁴⁸ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 378.

⁴⁹ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, pág. 262.

Art. 14.

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

Dicho párrafo antes mencionado, tiene trascendencia en materia tributaria, ya que como se a indicado sólo mediante ley, formal y materialmente hablando, se pueden establecer las contribuciones, misma que contendrán los elementos básicos de la misma, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, así como las excepciones y multas-, y estas serán de interpretación estricta, de forma tal que el aforismo de materia penal, de que no hay pena ni crimen sin ley, es trasplantado al campo del derecho tributario y se plantea en el aforismo de que no puede haber tributo sin ley.

De dicho precepto, observamos que en los juicios del orden penal la sentencia se debe pronunciar conforme a lo establecido en la ley, de forma tal que en la tipificación de los delitos y en la imposición de la sanción, no cabe más que la aplicación de ley, y, no se puede imputar un delito, ni imponer una sanción por analogía o por mayoría de razón.

Dicha prohibición no limita la interpretación, previa y necesaria para todo acto de aplicación, ni tampoco impide la interpretación extensiva, ni restrictiva, aún cuando el predominio sea el de la declarativa.

Considerando que lo que dicho precepto en comento indica es que sólo mediante ley se podrán establecer los tipos delictivos y sus sanciones respectivas, a las cuales se deberá sujetar el órgano judicial para su interpretación y la consecuente aplicación.

d. La garantía de legalidad en materia jurisdiccional civil.- Dicho párrafo a la letra dice:

Art. 14.

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 esta se fundará en los principios generales del derecho

Del precepto en comento observamos, que en el derecho privado las resoluciones que pongan fin al procedimiento deberán de ser dictadas conforme a la letra de la ley, de conformidad con la interpretación jurídica, (estricta), y sólo en su defecto las resoluciones podrán auxiliarse de la integración que mediante los principios generales del derecho.

Es importante destacar, que no existe un criterio definido acerca de lo que se debe entender por principios generales del derecho, siendo el más aceptado en nuestro sistema legal el estimar a los principios generales del derecho como aquellos conceptos y dogmas que se encuentran incisos en el orden jurídico positivo dándole coherencia y unidad al mismo.

4. El artículo 16 Constitución Federal.- Establece: en su párrafo primero, las garantías de: competencia constitucional, de legalidad y de mandamiento escrito; en sus párrafos segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto y séptimo, preceptúa las garantías en materia penal derivadas de la privación de la libertad de un sujeto como hecho preventivo; en su párrafo octavo, preceptúa las garantías a que deben sujetarse las visitas realizadas previas ordenes judiciales; y en su párrafo noveno previene las garantías a que deben sujetarse las visitas domiciliarias sin previa orden judicial.

El artículo 16 de la Constitución Federal, en sus párrafos primero, octavo y noveno, en la parte conducente, a la letra dice:

Art. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En toda orden de cateo, que sola la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que a de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan a lo que únicamente deberá limitarse la diligencia, levantándose al conducirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. La autoridad administrativa podrá realizar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que sean cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y alas formalidades prescritas para los cateos.

Del precepto en comento observamos que los sujetos titulares de dicho derecho público subjetivo, son todos los gobernados, pues dicho precepto al emplear la palabra "nadie", entendemos comprendidos a todos los individuos, sean personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, privadas o oficiales.

El acto que preceptúa el párrafo del artículo en comento es de molestia, entendido este como la mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto, así el concepto de molestia en su sentido amplio engloba a la privación misma, y en su sentido restringido a cualquier afectación que no entrañe privación alguna del bien o del derecho del gobernado. los actos de molestia lato sensu están sujetos o sometidos a la garantía de audiencia y a la garantía de legalidad respectivamente consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución; en cambio, los actos de molestia estricto sensu, que no denotan privación, sólo deben subordinarse a la segunda de dichas garantías.⁵⁰

Los bienes jurídicos preservados por dicho precepto, encontramos lo relativo a; la persona, en su acepción psico-física y como titular de derechos y obligaciones; por lo que respecta al concepto familia, cabe indicar, que se trata o se refiere a los derechos familiares del individuo; en relación a lo determinado como domicilio, dicho precepto por lo que toca alas personas físicas, le da a dicho término su acepción amplia, se entiende el lugar donde el individuo establezca sus relaciones familiares, comprendiendo los bienes que se encuentran dentro de el, y respecto a las personas morales el sitio en que realicen sus actividades; papeles, todos los documentos de una persona, entendidas como las constancias escritas; y por último las posesiones de una persona, esto es, todos aquellos bienes en poder de la persona sea originaria o derivada.

a. La Competencia.- Esta palabra, en castellano se utiliza como sinónimos de los vocablos: aptitud, habilidad, capacidad, suficiencia, disposición.⁵¹

⁵⁰ Burgos Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, Voz. Acto de Molestia, pág. 19.

⁵¹ Flores García, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Competencia, pág. 542.

La Competencia de la autoridad, es sinónimo de capacidad, esto es, de aptitud suficiente para actuar en cierta órbita- material, territorial, de grado- por estar investido de facultades suficientes para ello, lo cual trasladado al mundo del derecho implica, *el conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitado constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto.*³²

Al respecto resulta interesante observar, el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis, que al rubro indica:

CONSTITUCIÓN, VIOLACIONES A LA. NO SON CONVÁLIDABLES BAJO NINGÚN ASPECTO. El artículo 16 constitucional ordena que todos los actos dictados por las autoridades del país, se emitan dentro de los catálogos de atribuciones expresamente establecidos por la Constitución y las leyes. Es bien sabido que las autoridades sólo pueden hacer lo que expresamente les esta permitido por la Constitución y demás ordenamientos, por lo que si actúan fuera de sus atribuciones, estarán realizando actos viciados de incompetencia y violatorios del artículo 16 constitucional. Por otra parte, la Constitución Federal y especialmente las garantías individuales del gobernado son preceptos de orden público por excelencia, que constituyen la cima del sistema jurídico mexicano, razón por la cual, los derechos consignados a favor de los gobernados son irrenunciables, y los actos de autoridad que se dicten en contravención a tales garantías no son conválidables bajo ningún aspecto. si un acto administrativo fue dictado fuera de las atribuciones que han sido otorgadas a la autoridad emisora, esta viciado de incompetencia y es violatorio del artículo 16 constitucional; por tanto, si contra dicho acto se promueve un medio de impugnación argumentándose además el citado vicio, la autoridad que conozca del mismo esta obligada a estudiar la violación y de ser fundada, hacer la declaración respectiva, dejando sin efecto el citado acto. No es posible que el vicio de incompetencia se subsane o convalide por el simple hecho de que la autoridad que resuelve el medio de defensa, sea también la competente para emitir el acto impugnado, puesto que lo técnico y jurídicamente correcto en ese caso, es que la autoridad resolutora declare fundado el agravio hecho valer por la incompetencia de quien emitió el acto impugnado, dejándolo sin efecto, sin embargo debe hacerse notar, que la autoridad en el primer caso actuara como la substanciadora y resolutora del medio de defensa de que se trata, y en el segundo, como la emisora de un acto administrativo en perjuicio del particular, en ambos supuestos dentro de sus atribuciones, pero utilizando facultades distintas según la hipótesis jurídica que se presente.

³² Burgos Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 613.

Tercer tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito.

Amparo directo 976/81.- Comisión Federal de Electricidad. 9 de agosto de 1983. Unanimidad de Votos. - Ponente: Genaro David Gongora Pimentel.

Semanario Judicial de la Federación. Volúmenes 175-180. Sexta Parte. Pp. 55-56.³³

b. *La fundamentación y motivación.*- La garantía de legalidad que encontramos prevista en el párrafo primero, del precepto en comento, como su nombre lo indica es aquella que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo, desde la Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

Dicha garantía la encontramos prevista en el enunciado de: la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento, esto es, del procedimiento de afectación lato sensu, es decir de menoscabo o perturbación y en el procedimiento de afectación stricto sensu, es decir, de sólo perturbación.

La fundamentación es una consecuencia del principio que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite; por fundamentación entendemos, dotar del sustento o soporte normativo a un acto, mediante la expresión concreta y precisa del precepto legal que dota de aptitud o facultad a una autoridad determinada para actuar, así como, la expresión concreta y precisa de la órbita determinada.

Dicho con mayor precisión, *la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes consideraciones:*

1. *En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esta investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;*

2. *En que el propio acto se prevea en dicha norma.*

3. *En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;*

4. *En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyan.*³⁴

Esto tiene como objetivo, asegurar la prerrogativa de defensa de los particulares, frente a los actos de las autoridades que afecten sus intereses jurídicos, pues la falta de cita de los preceptos legales aplicados genera un estado de incertidumbre e inseguridad, en el gobernado que lo puede afectar de tal modo, que le impida producir su defensa en forma oportuna, adecuada y eficaz, al desconocer con precisión cual fue la ley aplicada y los preceptos concretos que sirven de sustento a la autoridad en sus actos.

Lo anterior lo observamos, en el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la tesis sobresaliente, que al rubro indica:

COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EMISORA DE UNA RESOLUCIÓN DEBE FUNDARSE EN EL CUERPO MISMO DEL DOCUMENTO. Cuando el artículo 16 constitucional prescribe que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o

³³ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 386.

³⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 614.

posiciones sino mediante mandamiento escrito de autoridad competente que funde o motive la causa legal del procedimiento, esta consagrando dos garantías individuales: la de competencia y la de fundamentación y motivación. La garantía de competencia prescribe que una autoridad sólo puede actuar en determinado sentido si existe una norma jurídica que la autorice para conducirse así. La garantía de fundamentación y motivación reviste dos aspectos: el formal, por cuanto exige que en el documento en que se contenga el acto de molestia conste una exposición de las circunstancias de hecho y las normas o principios de derecho que condujeron a la autoridad a inferir el acto de molestia; y el material, por cuanto exige que las circunstancias de hecho, siendo ciertas, encuadren en las hipótesis de los preceptos invocados conforme a su recta interpretación. Ahora bien, las circunstancias de que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan dado un tratamiento independiente a cada una de estas garantías, la de competencia y la de fundamentación y motivación, no significa en forma alguna que sean ajenas entre si o se excluyan en su aplicación en favor de un gobernado a quien se a inferido un acto de molestia. Por el contrario, precisamente gracias a su interpretación conjunta puede alcanzarse efectivamente los propósitos perseguidos por el constituyente al plasmarlas como garantías de rango constitucional. En efecto, si al regular el acto de molestia el artículo 16 constitucional exige, por una parte, la existencia de un precepto de derecho que faculte a la autoridad para realizar el acto (competencia) y, por otra parte, la cita de todos los hechos y preceptos de derecho que originen el acto (motivación y fundamentación), es de concluirse entonces que dentro de esta cita de preceptos debe incluirse concretamente aquel que de facultad a la autoridad, puesto que precisamente la competencia es el primer presupuesto y punto de partida para la emisión del acto de molestia, lo que significa sencillamente que también la competencia debe estar fundada en el mandamiento de autoridad. Para aceptar esta conclusión, bastaría aceptar que tanto la competencia como la fundamentación y motivación se consagraron por el Constituyente con un sólo objetivo común: brindar seguridad al gobernado frente a la actuación de los órganos de autoridad, poniendo a su alcance los medios necesarios para la defensa de sus intereses; en este orden de ideas, de admitir un criterio distinto, eximiendo a la autoridad del deber de fundar su competencia, equivaldría a privar al particular de la aptitud enteramente legítima de conocer al menos la norma legal que permite a la autoridad molestarlo en su esfera jurídica y en su caso, de controvertirla si no se encuentra ajustada a derecho.

Amparo directo 953/86.- Constructora Alo, S.A. Resuelta por unanimidad de votos el 30 de septiembre de 1986.- Ponente: Genaro David Gongora

Pimentel Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.- Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.⁵⁵

Robustece lo anterior, la siguiente tesis sobresaliente, sostenida por el H. Poder Judicial de la Federación, la cual al rubro indica:

FUNDAMENTACIÓN. CARACTERISTICAS DEL ACTO DE AUTORIDAD CORRECTAMENTE FUNDADO. FORMALIDAD ESENCIAL DEL ACTO ES EL CARACTER CON QUE LA AUTORIDAD RESPECTIVAMENTE LO SUSCRIBE Y EL DISPOSITIVO, ACUERDO O DECRETO QUE LE OTORQUE LEGITIMACION. Para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en el se citen: A) Los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, es decir los supuestos normativos en que encuadra la conducta del gobernado, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos y fracciones. B) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia y facultades a las autoridades, para emitir el acto en agravio del gobernado. Ahora bien, siguiendo una secuencia lógica, este Tribunal considera que la citación de los artículos que otorgan competencia, debe realizarse también con toda exactitud, señalándose el inciso, subinciso y fracción o fracciones que establezcan las facultades que en el caso concreto, la autoridad está ejercitando al emitir el acto de poder en perjuicio del gobernado. En efecto, la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 constitucional lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la citación de los cuerpos legales, preceptos, incisos, subincisos y fracciones de los mismos que se están aplicando al particular en el caso concreto, y no es posible abrigar en la garantía individual comentada, ninguna clase de ambigüedad, o imprecisión, pues el objetivo de la misma primordialmente se constituye por una exacta individualización del acto autoritario, de acuerdo a la conducta realizada por el particular, la aplicación de las leyes a la misma y desde luego, la exacta aplicación de los preceptos competenciales, que permitan a las autoridades la emisión del acto de poder.
Tercer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Amparo directo 16/83.- Jorge León Rodal Flores 12 de julio de 1983. Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Gongora Pimentel. Semanario Judicial de la Federación. Volúmenes 175-180. sexta parte. Pp. 98-99.⁵⁶

⁵⁵ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 426 y 427.

⁵⁶ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 409 y 410.

De lo anterior se observa claramente, la concreción y precisión, que lleva implícita la debida fundamentación, la cual como hemos visto no se satisface con la mera externación de ciertos artículos y tales o cuales ordenamientos, sino con la citación, clara, precisa y sin lugar a dudas del fundamento legal de la competencia y extremos de la facultad.

Por lo que toca a la motivación, por esta entendemos la necesaria expresión y manifestación de las circunstancias de hecho por virtud de los cuales se actualizaron los supuesto normativos, y que estos sean ciertos, los cuales deben expresarse en el acto de molestia para que el afectado pueda conocerlos y estar en condiciones de presentar su defensa.

*La motivación es la externación en documento mismo, de las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley, esto es, la autoridad debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que este se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente*⁵⁷

Robustece lo anterior, el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguientes tesis sobresalientes, que al rubro indican:

MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE LA. La motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió llevo a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formulo la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. Sexta época, Tercera Parte: Vol. LXXVI, p.44.-4,862/59.- Pfizer de México, S.A.- 5 votos.⁵⁸

ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL REQUISITOS DE FORMA Y FONDO. El artículo 16 de la Constitución Federal, exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento. Para cumplir con este mandamiento 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 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.

⁵⁷ Burgos Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, pág. 617.

⁵⁸ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 402.

Amparo en revisión 9,746/66.- Genaro Torres Medina. Tesis
Jurisprudencial no. 6. Informe 1968. Segunda Sala. Sección Quinta.
P.126.⁵⁹

Ahora bien, por lo que toca a que la fundamentación y motivación tanto de la competencia, como de la causa legal de procedimiento deben constar en el mismo texto del documento, no hay mucha duda al respecto, resultando interesante observar, el criterio sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, en la siguiente tesis jurisprudencial, que al rubro indica:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. DEBE CONSTAR EN EL CUERPO DE LA RESOLUCIÓN 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 estas aparecen en documento distinto.
Sexta Época. Tercera Parte: Vol. CXXXII. p.49.- R.F. 530/65. Concretos Alta Resistencia, S.A. de C.V.- 5 votos.
Tesis de Jurisprudencia, numero 153, visible a fojas 248 y 249. de la Octava Parte, común al Pleno y a las Salas, del apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917-1985.⁶⁰

Existen salvedades a dicho principio, cuando la motivación se encuentra contenida en un documento distinto, siempre y cuando el mismo le hubiera sido dado a conocer al afectado con anterioridad al acto de molestia y se haga reminiscencia expresa al mismo.

Dicho criterio, lo observamos en la siguiente tesis de jurisprudencia, sostenida por el H. Tribunal Fiscal de la Federación, la cual al rubro indica:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN PUEDE DARSE EN DOCUMENTOS ANEXOS, SIEMPRE Y CUANDO SE NOTIFIQUEN 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 se procedió a la afectación, siempre y cuando esos documentos se notifique debidamente al causante, cumpliendo así con los requisitos señalados en el artículo 16 Constitucional.
Tesis de Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver las revisiones siguientes: 1493/79, resuelta en sesión de 19 de febrero de 1981; 969/80, resuelta en 13 de mayo de 1981; 1325/80, resuelta en sesión de 30 de octubre de 1981.

⁵⁹ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 399.

⁶⁰ Gongora Pimentel, Genaro David y Acosta Romero, Miguel. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pág. 402.

c. La garantía de las visitas domiciliarias con orden no judicial, por ser tratadas en forma específica en el capítulo respectivo a los mandatos en la parte conducente nos remitiremos a dicho apartado.

CAPÍTULO V. PRINCIPALES MANDATOS EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Introducción. En el presente capítulo, se observaran brevemente, los principales mandatos, que a nuestro leal saber y entender, se encuentran contemplados en nuestra Constitución Federal en materia Tributaria.

Entendiendo por mandatos, en forma amplia, los deberes expresos o exigencias que debe cubrir el Estado en su dimensión de autoridad, como imperio de mando, para estimar que su función se encuentra apegada a legalidad (formal y material) constitucional, y con ello, lograr los fines para los cuales fueron establecidos.

2. Clasificación de los Principales Mandatos. La clasificación que a continuación se indica, a nuestro criterio, constituye o engloba a los principales deberes que se encuentran contenidos en nuestra Carta Magna.

En esta clasificación, nos basamos substancialmente en la elaborada por el Maestro Hugo Carrasco Iriarte en su obra titulada Derecho Fiscal Constitucional.

Dichos principios o deberes son:

- Es facultad de la autoridad administrativa realizar visitas domiciliarias con el objeto de comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales,
- Prohibición de multas excesivas,
- Prohibición de exención de impuestos.
- Obligación de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes,
- La formulación de leyes o decretos que versen sobre contribuciones deben discutirse primero en la Cámara de Diputados,
- El Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto,
- Facultades exclusivas de la Federación para legislar en materia tributaria,
- Facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos,
- Facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente la iniciativa y la ley de ingresos,
- La integración de la hacienda Municipal,
- Facultad delegada en el Ejecutivo 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.

Aun cuando sólo nos referimos a los que a nuestro criterio representan los principales mandatos, que configuran el sistema tributario mexicano, estos denotan una madeja compleja de situaciones, por lo cual sólo observaremos los de mayor trascendencia en la materia.

**FACULTAD DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA REALIZAR VISITAS
FISCALIALES CON EL OBJETO DE COMPROBAR SI SE HAN CUMPLIDO CON LAS
OBLIGACIONES FISCALES.**

1. Acercamiento.- Mucho se a dicho acerca del contenido del artículo 16 de la Constitución Federal, ya que el mismo contempla diversos derechos subjetivos y deberes para la autoridad, en la especie, en sus párrafos primero, octavo y noveno.

Lo cual, lejos de facilitar y permitir una adecuada interpretación y aplicación de los derechos públicos subjetivos para los contribuyentes y mandatos o deberes para la autoridad a originado diversas interpretaciones, ya que su texto no permite determinar con claridad la jerarquía de cada una de ellas.

Dicho artículo substancialmente establece la no afectación, mediante actos de molestia no legales de los bienes y derechos jurídicos tutelados en el mismo, con las excepciones y bajo los extremos que la misma Constitución establece.

Los bienes y derechos jurídicos tutelados, en forma general lo constituyen, la no afectación mediante actos de molestia que no se estimen legales de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los gobernados.

Esto es, en el artículo en comento encontramos, los extremos que deberá cubrir todo acto de molestia, que en ejercicio de sus facultades realice una autoridad competente para que este se pueda estimar legal y produzca en plenitud todos sus efectos jurídicos.

Contrario sensu de lo anterior, si la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación omite lo establecido en dicho artículo o lo establecido en las leyes de la materia según sea el caso, el gobernado tiene la potestad de impugnarlo para que no le depre perjuicios.

2. Su reglamentación en la Constitución Federal.- En el presente segmento, se observara lo que se estatuye en el artículo 16 constitucional, en relación a los deberes que la autoridad esta obligada a observar para poder efectuar en forma legal su facultad de comprobación en materia tributaria.

Dicho artículo 16 de la Constitución Federal, en sus párrafos primero, octavo y noveno, en la parte conducente establece que:

Art. 16. Nadie puede ser molestado, en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funda y motive la causa legal del procedimiento. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que ha de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos, por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia,

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

3. Finalidad de dicha facultad.- Como el texto constitucional lo establece, a nuestro leal saber y entender, se limita exclusivamente a la facultad de comprobación que tiene la autoridad administrativa competente en materia fiscal, para realizar válidamente un acto de molestia, como en la especie lo es, el acto de cerciorarse al contribuyente a cumplido o no con sus obligaciones de carácter fiscal, mediante el requerimiento y la obligación respectiva de la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, mismas comprobaciones que deberán sujetarse a lo que establezcan las leyes respectivas así como a las formalidades prescritas para los cateos.

Dicho artículo establece la no violabilidad del domicilio, pero que atendiendo al bien común o al interés social, este puede ser afectado o perturbado, mediante los actos en que se cumplan las formalidades que la ley establece en los cateos y los requisitos que las leyes especiales establezcan, pero que esta excepción se reduce única y exclusivamente con el objeto de comprobar, esto es constatar que el gobernado a cumplido con las obligaciones que la ley Suprema en su caso o las leyes ordinarias establecen a su cargo.

4. Solemnidades que se deben observar en la visita domiciliaria.- Dicha facultad de comprobación, como sustento principal, sólo la autoridad competente en la materia pueda realizar dicha visita de comprobación, mediante orden escrita, en que motive su proceder y funde su competencia así como la causa legal del procedimiento sujetándose en la misma a las formalidades que la Constitución establece para los cateos, así como lo que dispongan las leyes especiales.

Haciéndose notar, que dicho artículo constitucional, previene una de las garantías de mayor trascendencia en la vida administrativa y en especial en la materia fiscal, así mismo como el anverso de una moneda también prevé la obligación para la autoridad de acatarla en forma completa y absoluta, con la consecuencia lógica y jurídica de la nulidad de dicho acto, si en su ejercicio, no se observan todas y cada una de las solemnidades establecidas en el mismo.

Por acto de molestia, entendemos cualquier afectación o perturbación que sufre un sujeto en su esfera jurídica, esto es, afectándolo en sus derechos subjetivos o intereses jurídicos, la molestia cuando afecta la esfera jurídica de un individuo meriéndola o disminuyéndola equivale al agravio, admitiendo esta diversos grados de perturbación en detrimento de la esfera jurídica del individuo.

Dicho con mayor precisión, el concepto de molestia en su sentido amplio engloba la privación misma y en su sentido estricto o restringido entenderemos cualquier afectación que no entrañe privación alguna del bien o del derecho del gobernado. Los actos de molestia lato sensu están sujetos o sometidos a la garantía de audiencia y a la garantía de legalidad respectivamente consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales; en cambio los actos de molestia estricto sensu, que no denotan privación, sólo deben de subordinarse a la segunda de dichas garantías.¹

La facultad de comprobación constituyen un acto de molestia para los particulares que lo sufren; que se deberá de sujetar en su emisión y diligenciamiento a lo estatuido por el artículo 16 en general y en especial a las formalidades que establece a los cateos así como a lo que establezcan las leyes especiales, en la

¹ Burgos Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo. Voces. Acto de Molestia y Acto de Privación, pág. 19.

materia tributaria se encuentran contenidos fundamentalmente en el Código Fiscal de la Federación vigente, en sus artículos 38, 42 fracción III, 43 al 48.

5. Enunciación de las solemnidades que debe ser observadas. - Dichos extremos mínimos que se establecen en el artículo 16 constitucional en su párrafo primero y en especial en su párrafo octavo relativo a los cateos son los siguientes:

- La orden de visita debe constar por escrito,
- La orden de visita debe provenir de autoridad competente,
- Debe estar motivada y fundarse tanto la competencia, como la causa legal del procedimiento,
- Debe señalarse con precisión el lugar que a de inspeccionarse,
- La persona o personas con las que deba de entenderse,
- El objeto preciso de la visita, a lo que únicamente debe limitarse la visita,
- Al finalizar debe levantarse un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.
- Además deben de cumplirse los requisitos que al efecto señalen las leyes respectivas.

La Ley especial, en nuestro caso concreto lo configura el Código Fiscal de la Federación vigente, misma que en sus artículos 38 y 43 establece que, todo acto de molestia debe:

- Constar por escrito,
- Señalar la autoridad que lo emite,
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalarán, además, la causa legal de la responsabilidad.
- El lugar o lugares en que deba efectuarse la visita. El Aumento de lugares a visitar deberá de notificarse al visitado.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deben efectuar la visita se notificara al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

a. Toda orden de comprobación debe constar por escrito. - Por lo anterior, todo acto de molestia, de cualquier autoridad administrativa y en especial de la autoridad fiscal, debe de ser contenida mediante un escrito.

El cual evidentemente debe ser previamente exhibido al inicio de la visita al individuo contra el cual se dirige, para que se imponga del mismo, ya que de otra forma se le dejaría en un completo estado de incertidumbre e inseguridad, pues al no saber de que autoridad proviene, si esta es competente o

no, si se esta fundando o no su competencia y la causa legal del procedimiento y el motivo que la genera, le deja en forma total en un estado de indefensión.

Al respecto de la necesidad de que la orden que contenga el acto de molestia sea por escrito, mucho es lo que se a establecido por nuestros tribunales, y sólo queda destacar su importancia de que dicha orden se manifieste en forma escrita, ya que es la única forma en que fehacientemente, indubitadamente y sin lugar a dudas se puede hacer constar las formalidades y requisitos que este tipo de actos requieren.

En este sentido encontramos la siguiente tesis sostenida por el H. Poder Judicial de la Nación, la cual al rubro indica:

VISITAS DOMICILIARIAS ADMINISTRATIVAS, FORMALIDADES. Las visitas domiciliarias administrativas deben satisfacer, según el artículo 16 Constitucional, las formalidades de los cateos. No dice sólo algunas formalidades, sino que se refiere en términos genéricos a las formalidades... Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los cateos, se encuentra la de una orden judicial escrita, en la que se expresara el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se buscan o, en materia administrativa, cuales son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar... de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la exhibición de la orden escrita de autoridad competente,...

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente el Lic. Mario G. Rebolledo, al terminar el año de 1992, Tercera parte, Tribunales Colegiados de Circuito, México, 1982, págs. 44 y 45.

Haciéndose notar, que para que se tenga por cumplida dicha formalidad de la orden escrita, no basta que se emita, sino que además es necesario e indispensable que la misma orden de visita se haga del conocimiento del afectado en forma indubitable y fehaciente mediante su comunicación o conocimiento en forma anterior o simultánea al acto de molestia, para estar en posibilidad de considerar que sea cumplido con el extremo que establece la ley.

Dicho con mayor precisión, *sólo mediante la entrega material al ocupante del lugar, de la orden de vista por escrito, es que se da cumplimiento correcto y en sus términos, a esa garantía constitucional y que es de primordial importancia y trascendencia, puesto que de esa manera un contribuyente sabrá si efectivamente se dirige a él la referido orden, cual o cuales son los impuestos y los ejercicios fiscales a revisar, etc.*²

b. Necesidad de la entrega material de la orden de visita.- En relación, con la exhibición de dicha orden de vista, nos permitimos subrayar, que debe entregarse materialmente y no únicamente mostrarse, así mismo que debe entregársele a su destinatario, o en su caso a la persona que se encuentre en el lugar visitado y no a los testigos, ya que la finalidad de dicha exhibición fehaciente e indubitable, es dar a conocer al visitado y que el visitado se entere sin lugar a dudas que es el destinatario de dicha orden, así mismo el motivo y el objeto de la misma, en suma que se a cumplido en dicho mandamiento con los extremos que la Constitución Federal y los artículos en comento establecen, pues de otra manera se dejaría al afectado en un completo estado de indefensión.

Haciéndose notar, que en este sentido se encontraba lo dispuesto por el artículo 84 fracción II, del Código Fiscal de la Federación de 1967, no entendiéndose por que el Código Fiscal de la Federación vigente, es omiso al respecto.

² Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, página 22 y 23.

c. Domicilio en que se debe llevar a cabo la diligencia.- Por lo que toca al domicilio en que se debe llevar a cabo la visita, debe realizarse precisamente en el señalado en la orden de visita, sin que sea permitido a los visitadores efectuarlo en otro diverso.

Por domicilio para efectos fiscales, entenderemos conforme a lo dispuesto por los artículos 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación: tratándose de personas físicas con actividades empresariales, el local en que se encuentra el principal asiento de sus negocios; si prestan servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades; y en los demás casos, el lugar en que tenga el principal asiento de sus actividades.

Ahora bien, en el caso de las personas morales, cuando sean residentes en el país, el local en que se encuentra la principal administración de su negocio; si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; si tiene varios establecimientos, en aquel local en que se encuentre administración principal del negocio en el país, en su defecto el que designe.

d. Persona o personas designadas en la orden de visita.- En este orden de ideas, por lo que toca a la designación precisa de la persona o personas a las que va dirigido dicha orden, y con las que en su caso deba atenderse la misma, es claro el mandamiento constitucional en el sentido que toda orden de visita se debe dirigir a una persona física o moral en forma precisa, ya que no es posible designarla mediante vaguedades o generalidades.

Lo anterior, es de gran importancia, a nuestro sentir, pues la designación precisa de la persona o personas a las que va dirigida la orden nos permite saber y conocer con certeza que dentro del marco de la legalidad se van a afectar los intereses de una persona específica, así mismo esto también nos permite presumir que se trata de un acto de autoridad en el que se obedece a una adecuada y legal facultad de comprobación con motivos y objetos bien determinados y no vagos y genéricos.

e. Orden específica y no genérica.- La exigencia del objeto preciso en la orden de visita a nuestro sentir cumple con una doble finalidad la primera de índole constitucional y la segunda de carácter legal.

Lo anterior permite, en primer lugar, el conocimiento de la materia de dicha visita, esto es lo que la misma abarca; y la segunda es que las autoridades como claramente se desprende exclusivamente y excluyentemente sólo podrán realizar y ejercitar sus facultades de comprobación ajustándose respectivamente a lo señalado en dicha orden.

En efecto, la autoridad mediante dicho artículo ejerce una facultad limitada exclusivamente a lo que le está autorizado, esto es, a revisar, y segundo que dicha revisión se limitará exclusivamente a las circunstancias de lugar tiempo y modo precisadas en el objeto de dicha orden.

Esto como bien lo observa el Lic. Ignacio Burgoa Orihuela, obedece a que al no señalarse con precisión el objeto de las ordenes de visita, *se contraviene con la garantía de la exclusividad en el objetivo de dichos actos, los cuales sólo en atención a este, están constitucionalmente permitidos.*³

Lo anterior, a nuestro entender tiene su origen en que el ejercicio de dicha facultad, persigue la finalidad de que la autoridad competente para emitir la orden determine y precise en relación a que situaciones objetivas y concretas se efectuara la facultad de comprobación, esto es de el cumplimiento de las disposiciones fiscales y no el ejercicio de una facultad arbitraria dejada a la potestad de los visitadores.

³ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, Voz. Visitas Domiciliarias, pág. 440.

Al respecto, cabe precisar, que si el bien jurídico tutelado por el constituyente en dicho artículo, entre otros, lo constituyo el respeto a la inviolabilidad a la privacidad de los gobernados; así como, el evitar la arbitrariedad en los actos de la autoridad, con dicha obligación a cargo de la autoridad en general y en especial a cargo de la autoridad fiscal se busco que sin menoscabo de que la autoridad ejerciera su facultad de comprobación, esta produjera la menor molestia.

No obstante lo anterior, a nuestro leal saber y entender, no existe un criterio definido en relación a que se debe entender por visitas genéricas, y si estas son o no permitidas, no obstante esto, en lo personal estimamos que las ordenes de comprobación conforme al texto constitucional sólo deben ser específicas.

A decir del autor Sergio Francisco de la Garza, el Tribunal Fiscal de la Federación, en diversas tesis ejecutorias a sostenido que las ordenes de visitas deben de cumplir los extremos que establece el artículo 16 de la Constitución Federal, en especial por lo que respecta a los cateos así como a lo establecido por las leyes respectivas, *de tal forma que no se cumple este requisito constitucional cuando se dicta una orden genérica, facultando a un inspector para practicar visitas en un amplio territorio, pues en este supuesto queda a la elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarla.*⁴

Robustece lo anterior la siguiente tesis sostenido por el H. Poder Judicial Federal, la que al rubro se titula y en la parte conducente a la letra dice:

ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO. ... Por lo cual en las ordenes de visita a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se deben precisar de manera clara y por su nombre los impuestos, de cuyo cumplimiento, las autoridades fiscales pretenden cerciorarse y, la utilización de formas imprecisas e indeterminadas como de que el objeto de visita lo es el que se "verifique el cumplimiento de obligaciones fiscales, principales, formales y/o accesorias, por impuestos y derechos federales de los cuales deba(n) usted(es) responder en forma directa, solidaria u objetiva" no es sino una generalización de las facultades revisoras de las autoridades fiscales que no satisface a plenitud la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 Constitucional.
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, numero 36 de diciembre de 1990, pág. 53.

Observándose que los actos que se derivan de una orden de visita no legal adolecen del mismo vicio que esta padece, esto es el mismo vicio de la no legalidad, lo que trae aparejada su nulidad.

Es pertinente señalar, que por tesis sostenida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se a estimado que las ordenes de visita en si misma consideradas no son un acto de tracto sucesivo, sino que se perfecciona en el momento mismo en que es autorizada por la autoridad competente para emitirla, y si bien los actos de su ejecución pueden prolongarse en el tiempo, tales actos no constituyen sino la consecuencia legal y directa de dicha orden. Por ende si la orden de visita fue consentida tácitamente por el quejoso al no impugnarla mediante el juicio de amparo dentro del término legal, los actos de ejecución deben considerarse como derivados de otro que para los efectos del juicio de amparo se reputa consentido en los términos de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, lo anterior lo observamos en la tesis que al rubro dice:

⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Época, Año VI, Núm. 56, agosto de 1984, pág. 75.

ORDEN DE VISTA DOMICILIARIA. NO ES UN ACTO DE TRACTO SUCESIVO.

Amparo en revisión 918/73.- Almacenes Armenta, S.A.- 16 de Agosto de 1973.- 5 votos.- Ponente Carlos del Río Rodríguez.

Lo anterior resulta entendible, si por actos derivados de otros consentidos, entendemos aquellos derivados de un acto consentido sin el cual los primeros no podrán realizarse, esto es, en aquellos casos en que exista una relación de necesidad entre unos y otros, lo cual dicho con mayor precisión significa que si los actos consentidos producen como efectos otros actos que de él derivan, también surge en relación a los actos consentidos la improcedencia de la acción constitucional. Para que esta improcedencia se registre, es menester que entre los actos consentidos y los actos derivados exista una relación de causalidad.⁵

Es pertinente señalar, que además que de que los actos consentidos deriven del acto consentido, esto es, que haya una relación de causalidad entre unos y otros, es menester que este en si mismo le deparé perjuicios al afectar intereses jurídicos.

Así mismo, también es prudente señalar que dichas ordenes de vista, aun cuando no son actos de tracto sucesivo y los actos derivados de esta como en la especie sería la vista misma, no se entiende por consentidos los actos derivados de esta por que se estima que una orden de visita sólo afecta los intereses jurídicos de un contribuyente cuando la autoridad competente dicta una resolución que se sustenta en la visita originada en dicha orden, no obstante lo anterior también pueden ser impugnadas desde el inicio por vicios de inconstitucionalidad propios de las mismas.

f. Acta circunstanciada al cierre de la visita.- El artículo 16 constitucional habla de que sólo se levantará al concluir la visita un acta circunstanciada, pero omite lo respectivo a la acta de inicio y a las actas parciales.

En este orden de ideas, al establecer dicho artículo constitucional en comento, los mínimos, estimamos constitucional las actas iniciales y parciales, pues con sujeción a lo establecido por la constitución el artículo 46 establece dos clases de actas, las finales y las parciales o complementarias; consecuentemente, se rebasa lo dispuesto por la constitución en un sentido positivo, pues estimamos que impregna de mayor certidumbre al acto.

No obstante nuestra apreciación personal, el autor Gregorio Sánchez León, a estimado que: *En el caso que nos ocupa, el artículo 16 constitucional, utilizo la expresión en singular "acta circunstanciada" y no el plural "actas circunstanciadas", por consecuencia sólo debe levantarse un acta de cada visita omitiéndose las parciales o complementarias, las que por autorizarlas el artículo 46 del Código Fiscal viene a ser inconstitucional en ese aspecto, y además por que en su fracción IV, permite levantarlas después de concluida la vista.*⁶

Lo que si nos parece a todas luces no constitucional, es que, dicho artículo 46 en su fracción IV, autorice a la autoridad a levantar un acta en la que se asienten hechos concretos de los que se tengan conocimiento con posterioridad a la conclusión de la misma, lo cual a todas luces contradice el principio constitucional consagrado en su artículo 16, ya que en la especie el mismo, en la parte conducente a la letra dice: "levantándose al concluirla un acta circunstanciada", esto es la constitución establece la obligación de levantar en cada diligencia de verificación un acta final en presencia del visitado y de los testigos de asistencia con los que se realizo la diligencia.

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. Cit., Voz. Actos Derivados de Otros Consentidos, pág. 19.

⁶ Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, págs. 305 y 306.

Pero en forma alguna, autoriza a la autoridad a levantar con posterioridad a dicha acta final, cualquier otra acta, lo que se nos antoja un exceso en lo establecido en dicho artículo, con el respectivo demérito de la esfera de los gobernados, pues nos deja en un estado de indefensión al no respetarse la seguridad jurídica y certidumbre de que debe estar dotado todo acto de autoridad, pues desconocemos en base a que artículo expreso de la autoridad se encuentra la autoridad investida de dicha facultad y en segundo desconocemos en el momento los hechos que tuvieron como base dicha acta posterior, se priva de la garantía de audiencia del contribuyente, etc. No obstante esto dicho artículo continúa en vigor. Robustece lo anterior, la circunstancia que con este proceder, la autoridad puede posteriori del acto añadirle los requisitos legales a dicha diligencia.

6. La visita domiciliaria en materia fiscal.- Por la exigencia de brevedad del presente trabajo, indicaremos que dicha diligencia de verificación encuentra su fundamento en los artículos del 44 al 47 inclusive, del Código Fiscal de la Federación.

Comienza con la orden de vista, que deberá ser presentada por los visitadores en el lugar que en la misma se indica, buscando a la persona o personas que en la misma se señala, y en su caso al representante legal. Si no se encuentra ninguno de ellos se dejara citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los espere a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no obstante que se le dejo citatorio no los espere, la vista se iniciara con quien se encuentre en el lugar visitado.

En caso de que las personas visitadas o su representante legal no se encuentren a la primera búsqueda los visitadores podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad.

No deja de ser curioso, que el Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 84, fracción II expresamente establecía que la visita domiciliaria empezaba con la entrega material de la orden de visita y el actual es omiso al respecto.

De lo anterior, resulta un tanto cuanto contrario al texto constitucional, que con anterioridad al comienzo de la visita de verificación que se da con el hecho de la entrega y exhibición misma de la orden de visita, cuando el visitado desconoce de manera absoluta, si es o no, el destinatario de la misma, cual es el objeto preciso de la misma y si esta cubre o no con las formalidades que debe reunir este tipo de actos de molestia, los visitadores se encuentren facultados para relacionar las piezas de la contabilidad, tal y como se depende del artículo 44 en su fracción II, párrafo segundo.

Si el contribuyente visitado presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, si el visitado conserva el local de este, sin que para esto se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, así mismo en el caso de que al presentarse los visitadores al lugar en que deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

Cuestiones que a todas luces resulta excesiva al mandato y facultad que la constitución le otorga a la autoridad, pues en forma alguna dicho precepto constitucional lo autoriza a que sin que se siga un procedimiento el cual reúna las formalidades esenciales del mismo, esto es, sin ser oído ni vencido en juicio, se le prive de sus propiedades, pertenencias o derechos, pues de nueva cuenta antes de que se inicie propiamente la visita de inspección y en una flagrante violación de la garantía de audiencia y de legalidad, se esta privando con antelación al inicio de la visita de los bienes, pertenencias y derechos del contribuyente.

Así mismo dicho proceder puede causar perjuicios de difícil reparación a los afectados (especialmente si se considera que las autoridades fiscales no suelen indemnizar los daños y perjuicios que causan con sus actos ilícitos).

Consecuentemente, conforme a lo señalado por el autor Ignacio Burgoa Orihuela, estimamos que las facultades de la autoridad son únicamente aquellas que se encuentra incitas en el texto constitucional en comento por lo que *las anteriores reglas señaladas en el presente apartado no expresan sino el espíritu y la exégesis del artículo 16 constitucional en lo que a las visitas domiciliarias respecta. Cualquier ley que conceda a las autoridades más facultades que las que esta limitativamente tiene, conforme a dicho precepto, será inconstitucional, participando de este vicio los actos aplicativos correspondientes y su ejecución.*⁷

Ahora bien, al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, dicho precepto a originado grandes controversias pues de acuerdo a lo establecido por la Constitución, en toda acta se deben asentar en forma circunstanciada, esto es detallando las circunstancias de lugar tiempo y modo de los hechos que se presenten, por eso al ser la identificación un hecho en sentido amplio se debe cumplir con dicho extremo, relacionando en el acta misma el modo esto es el instrumento por virtud del cual se identificó al visitador, pero en forma tal que fehaciente e indubitable no quede lugar a dudas que se identificó y que este documento identificatorio es legal.

Esto es que los identificados en efecto se trata de funcionario o empleados en el ejercicio y cumplimiento de sus funciones, que son los mismos que se encuentran autorizados.

Dicha identificación se debe efectuar de forma tal que no queden dudas si las personas que están interviniendo como visitadores efectivamente tienen ese carácter, no obstante esto, los tribunales, en no pocas ocasiones, han determinado que basta que los supuestos visitadores señalen en el cuerpo del acta de visita que se identificaron, para que se entienda por satisfecho esta solemnidad, con lo cual a nuestro parecer se hace nugatoria dicha obligación.

Lo anterior no es así pues conforme a ese criterio, no es necesario que en la acta de visita se asienten los documentos por virtud de los cuales se dio dicha identificación, y que los mismos contengan los datos suficientes para estimar que efectivamente se trata de funcionarios competentes y en ejercicio de sus funciones para realizar dicha diligencia.

Acto posterior a la entrega de la orden de visita y a la identificación de los funcionarios que en ella intervienen, los visitadores deberán requerir al visitado para que designe dos testigos, apercibiéndolo que en caso de no hacerlo o de negarse a designarlos o de dichos testigos no acepten, dicho derecho pasara a la autoridad y esta en su rebeldía los podrá designar, debiendo la autoridad en todo caso asentar dicha situación, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Haciéndose notar, que la formalidad de los testigos no constituye un mero requisito, sino que, por el contrario establece una garantía a favor del visitado que debe ser respetada cabalmente.

Lo anterior es así, ya que la presencia y comparecencia de estos testigos es *para que estos den testimonio con su firma de lo que auténticamente les conste y respecto de los hechos y omisiones consignados en las actas de visita y que hubieran sido conocidos por ellos.*⁸

Abundando en lo anterior, con la presencia y comparecencia de los testigos se busca evitar posibles abusos y atropellos en el proceder de las autoridades al momento de realizar la visita domiciliaria, pues

⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, Voz. Visitas Domiciliarias y Cateos, pág. 443.

⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 32.

subrayamos que intervención de los testigos *no sólo dan fe por cuanto al levantamiento del acto se refiere, sino también del contenido de dicho documento.*⁹

Continuando, los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar en que se este llevando a cabo la visita, por ausentarse del lugar antes que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigos, en tales supuestos las personas con quienes se entable la visita se les requerirá para que designen a otros, y apercibidos que sean, ante su negativa o impedimento de los designados, dicho derecho pasara a los visitadores quienes designaran a quienes puedan sustituirlos, evidentemente dicha circunstancia deberá de hacerse constar en el acta de visita asentando las razones que originaron dicha situación, y para que dicha situación no efectúe los resultados de la visita.

Las autoridades fiscales, en el tiempo en que transcurra la visita, podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquellas, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con las que estén practicando.

Haciéndose notar, que a partir del 28 de diciembre de 1994, se públicos en el Diario Oficial de la Federación, la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales para el año de 1995, entre las que resaltan, la contenida en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

Art. 46-A. Las autoridades deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de nueve meses contados a partir de que se les notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, excepto tratándose de contribuyentes que en el ejercicio en que se efectúe la visita o revisión estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el Impuesto Sobre la Renta; los que en ese mismo ejercicio obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como los integrantes del sistema financiero o los que en el ejercicio mencionado estén obligados a dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32-A de este Código, supuestos en los cuales las autoridades fiscales podrán continuar en dicha visita o revisión, sin sujetarse a la limitación antes señalada.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se le notifique haya sido expedida por el titular de la administración general o dirección general que lleve a cabo la visita o revisión.

Cuando las autoridades no cierren el acta final de visita o de la revisión dentro de los plazos mencionados, esta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos los actos realizados durante dicha visita o revisión.

Observándose que en dicho artículo el supuesto, que en las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, en lo general se deberán realizar en una periodicidad de nueve meses a partir de que se notifica la orden de visita, y sólo se pueden ampliar dichas visitas por dos periodos de nueve meses cada uno.

⁹ Fernández y Cuevas, Mauricio. *Visitas domiciliarias para efectos fiscales. Aspectos Constitucionales*, págs. 148 y 149.

Encontrándose exento de dicha limitación, las vistas domiciliarias y revisiones de gabinete, que realice la autoridad competente a aquellos contribuyentes: que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales respecto del Impuesto Sobre la Renta; los que obtengan ingresos del extranjero; efectúen pagos al extranjero; los integrantes del sistema financiero; y por último los contribuyentes que estén obligados a dictaminar sus estados financieros.

Por lo que respecta al acta, debemos subrayar que en toda visita al finalizar esta, se debe levantar acta circunstanciada, en donde se haga constar, en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores, *la importancia del acta estriba en que constituye, si cumple con los requisitos legales, una prueba de la existencia de los hechos consignados en ella, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.*¹⁰

Por lo que toca a la circunstanciación que se debe realizar en las actas, mencionaremos lo que al respecto establece el doctor Rogelio Martínez Vera, citado por Hugo Carrasco Iriarte en su Obra citada, estableciéndose que la circunstanciación implica que *deberá hacerse mención detallada de cada uno de los acontecimientos observados por los visitadores durante el desarrollo de la diligencia, absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales. Esto significa que los visitadores deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho a otro, a fin de que al término de la diligencia con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así, este puede argumentar que se le deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada.*¹¹

Así mismo, en dichas actas se deberán determinar con precisión las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer en dicha acta o en documento por separado, al respecto los estudiosos de la materia mencionan que las actas de visita no constituyen resoluciones fiscales.

En efecto, por lo general, dichas actas no constituyen resoluciones fiscales, toda vez que la autoridad fiscal competente para ello, con base en los hechos circunstanciados y pormenorizados, así como con las normas aplicables al caso concreto, emiten la resolución que conforme a derecho corresponden, determinado la situación tributaria del contribuyente.

El autor Hugo Carrasco Iriarte sostiene esta tesis y lo refuerza con lo indicado por la doctora Margarita Lomell Cerezo, quien a su vez en su libro de Derecho Fiscal Represivo, manifiesta que también la jurisprudencia se a pronunciado en el mismo sentido.

Esto es las actas, no podemos estimarlas como un mandamiento de autoridad, *entendiéndola como una resolución consistente en un acto que entraña una decisión creadora de una situación jurídica concreta, derivada de la aplicación de la ley a un caso particular o específico y cuya eficacia o validez perjudica derechos o intereses del particular. En consecuencia, si las actas de auditoría no reúnen los elementos de una resolución y por tanto no perjudican por sí mismas derechos o intereses de los particulares.*¹²

Debemos concluir que el apercibimiento señalado en la fracción IV, en su último párrafo, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de estimar como consentidos los hechos consignados en el acta, si el afectado por una visita domiciliaria antes del cierre del acta final no presenta los

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 741.

¹¹ Martínez Vera, Rogelio. La fiscalización de Impuestos Federales, pág. 88.

¹² Sánchez León, Gregorio. Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, pág 309 y ss.

documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentran, siempre que este sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad, no es trascendente.

Esto es, dicho artículo en comento al establecer dicho supuesto de que los hechos consignados en las actas como consentidos por el afectado si antes del cierre de la acta final no aporte los elementos que se le indican, carece de sustento alguno, pues estimamos que se viola la garantía de audiencia del afectado pues las actas en si mismas consideradas no constituyen una resolución fiscal y por tanto no le pueden deparar perjuicio al afectado.

Lo que si origina es que en caso de que se inconforme el afectado contra la resolución que se sustente en dicha acta, es que aun cuando los niegue lisa y llanamente los hechos, el tendrá la carga de la prueba de dichos hechos.

En este orden de ideas, estimamos que cuando dichas actas legales consignan las consecuencias legales de los hechos u omisiones observados o detectados en el transcurso de la misma, contraria el texto de la constitución.

En efecto, al establecer en el cuerpo de las mismas actas las consecuencias legales de los hechos u omisiones detectadas, va más haya de lo que establece la Constitución Federal, ya que esta sólo se refiere a los hechos u omisiones observados pero no establece que en las actas mismas se deban indicar las consecuencias de los mismos.

Por lo anterior, dicho proceder de la autoridad estimamos que contraria el texto constitucional, por que el objeto de las visitas es la constatación del cumplimiento o incumplimiento, pero no el de sancionar. Así mismo, también se infringe la disposición Constitucional Federal en comento, pues todo acto de molestia debe estar fundado y motivado por autoridad competente para ello y en la especie el visitador no es autoridad ni competente para sancionar.

Ahora bien, por lo que respeta al valor probatorio de las actas de vista es pertinente mencionar que la fracción I, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación, establece que los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del afectado en el periodo revisado.

Pero lo anterior no significa que dicha acta tenga un valor probatorio pleno, ya que hay que recordar que la fe pública no crea la realidad, sino simplemente origina una presunción *juris et de jure*, pues si admite prueba en contrario la cual se podrá desvirtuar a través de las pruebas idóneas para el caso.

En el sentido antes mencionado, se a manifestado el autor Sergio Francisco de la Garza, quien menciona que *en consonancia con lo sostenido por los tribunales judiciales, el Tribunal Fiscal de la Federación a sostenido que los requisitos que señala el artículo 129 del Código de Procedimientos Civiles para calificar de públicos un documento, determinan sólo la validez formal del mismo, pero no impiden que su contenido sea desvirtuado por otro tipo de probanzas; por tanto si se aportan pruebas que contraríen lo dicho en el acta de inspección, esta última carecerla de eficacia.*¹³

Las compulsas a terceros, es una forma de investigación, que constituye un acto de apoyo que en la practica de una visita, tiene por objeto principal el verificar si el visitado asentó correctamente en su contabilidad y manifestó ante la autoridad hacendaria todas sus operaciones realizadas.

Por compulsas a terceros, se entienden las visitas realizadas por las autoridades fiscales con el objeto de solicitar a terceros que hayan tenido relación de negocios con un contribuyente, datos sobre este, con el objeto de establecer si el visitado principal a cumplido con las disposiciones fiscales.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 745.

El autor Hugo Carrasco Iriarte, cita lo que al respecto señala el Lic. Javier Ramírez Jacinto, quien menciona que: *La practica personal de una compulsas, en el domicilio del sujeto pasivo, distinto al visitado, debe observar todas las formalidades establecidas en la ley para las visitas domiciliarias, ya que se esta en presencia de un acto de fiscalización en el domicilio de un contribuyente, que si bien el objeto que se persigue con la revisión no es verificar su acatamiento a las diversas obligaciones fiscales a que esta sujeto, sino tratar de descubrir operaciones realizadas con un sujeto diverso al visitado no engranadas a la contabilidad del contribuyente al que se le esta practicando una revisión, también es cierto que al compulsado se le infringen diversas molestias con la comprobación de sus operaciones con el sujeto visitado.*¹⁴

Por lo que toca al valor que se les debe a las compulsas cabe mencionar que su valor es muy diverso, según sea la forma y la oportunidad en que se le de a conocer a visitado principal. En el supuesto de que se le corra traslado con los hechos y circunstancias concretas que resultaron de la misma al afectado, aun cuando su valor probatorio no sea pleno, la carga de la prueba de la misma corre a cargo del mismo, para lo cual contara con todos los medios de prueba que al efecto previene el Código Federal de Procedimientos Civiles, lo cual quedara al arbitrio del Juzgador.

Los papeles de trabajo, forman parte integrante del acta que levanta con motivo de la visita que se realiza, por ser una sola la actuación jurídica, por lo cual es obligatorio que una copia firmada por los que intervienen en la vista se entreguen al sujeto visitado.

Constituyen, los documentos de apoyo del acta final, ya que en los mismos se efectúa la labor realizada por los visitadores, esto son en los que se asienta el resultado de lo que los Contadores llaman arrastrar el lápiz, constituyendo a dicho del Lic. Javier Ramírez Jacinto, *el punto de contacto que en algunos casos por la complejidad de la revisión debe existir entre los libros, registros, documentación comprobatoria y el acta de auditoria. En ellos se describe el trabajo desarrollado por los auditores durante la comprobación y estimación de las operaciones del visitado, describiendo no sólo los procedimientos de auditoria que se siguen, sino que además consilluyen otra constancia del trabajo revisor efectuado.*¹⁵

LA PROHIBICIÓN DE LA MULTA EXCESIVA

1. Introducción. - Por multa, en términos generales, entendemos una sanción pecuniaria generada por la infracción a un precepto legal.

La multa fiscal es una *pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal.*¹⁶

Al respecto del concepto de la multa fiscal, es prudente señalar, que la misma no se aparta del concepto general que el derecho otorga a la sanción pecuniaria.

La multa en general, de conformidad con lo precisado por el autor Sergio Francisco de la Garza, la entendemos como la *cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses morat6rios (recargos) constituyendo, por tanto un plus con respecto a la reparaci6n del daño causado por la infracci6n. Continúa diciendo el autor citado que la multa constituye ese plus con respecto al restablecimiento del "statu quo ante", "privando como dice Villegas, al autor de la infracci6n no sólo del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino también de algo suplementario que*

¹⁴ Ramírez Jacinto, Javier. Algunos aspectos en torno a las visitas domiciliarias, págs. 194 y 195.

¹⁵ Ramírez Jacinto, Javier. Op. Cit., págs. 245 a 248.

¹⁶ Quintana Aceves, Federico. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Multa Fiscal, págs. 2165 y s.

recae sobre otros bienes jurídicos". En la práctica, dice dicho tributarista, la multa se distingue de los intereses por el "quantum".¹⁷

Es importante destacar, que dicho plus que se obtiene con la imposición y recaudación de la sanción pecuniaria, ese suplemento, no persigue una finalidad recaudatoria, esto es la finalidad en esencia de la multa no es el recaudar sino intimidar mediante este tipo de sanciones a los que realizan una conducta contraria al derecho en la especie al derecho tributario.

Al respecto, resulta interesante lo señalado por la doctora Margarita Lomeli Cerezo, citada por el autor Hugo Carrasco Iriarte, para quien la multa tiene como propósitos un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.¹⁸

Cabe precisar, que no toda infracción a las leyes fiscales se encuentra sancionada con una pena pecuniaria. Ya que, como se a indicado en el concepto de multa, es necesario que una norma prevenga como supuesto de aplicación de dicha sanción económica una conducta típica y punible.

Dicho en otras palabras, la infracción fiscal esta constituida por el incumplimiento de una obligación fiscal... que la punibilidad, esto es, que una conducta en abstracto este conminada con una pena pecuniaria, es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito; si el incumplimiento de una obligación fiscal no se amenaza con una pena económica, no puede hablarse de que exista infracción fiscal.¹⁹

2. Su regulación en la Constitución Federal.- Al respecto la Constitución Federal, claramente establece, en sus párrafos primero y segundo del artículo 22 lo que a la letra dice:

Art. 22.

Quedan prohibidas las penas de mutilación e infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerara como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso del enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

3. Concepto.- Es importante indicar, que no obstante la importancia y trascendencia del mandato constitucional antes señalado, este nos presenta un gran problema, como lo es, que debemos entender por multa excesiva.

Lo anterior es así, ya que no se establece en dicho texto constitucional, en relación a que no se encuentra permitido lo excesivo, esto es, en relación a que se encuentra fuera de la órbita una multa determinada, si esta es legal o económica o ambas.

Al respecto, los diversos estudiosos de la materia han manifestado que no existe un criterio inequívoco para determinar cuando una multa tiene tal carácter. No obstante esto es pertinente señalar que

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 953.

¹⁸ Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, págs. 197 y 198.

¹⁹ García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal. págs. 415 y 421.

*debe hacerse tal calificación, tomando como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor.*²⁰

*Abundando en lo anterior, al tener la multa una naturaleza económica su monto debe fijarse en proporción a la gravedad del hecho que le da origen y a las posibilidades pecuniarias del infractor. Por ello, la ley o reglamento que prevea dicha sanción debe señalar un mínimo y un máximo en lo que atañe a su importe para que la autoridad administrativa o judicial regule dentro de dichos límites su arbitrio acatando tales factores de proporcionalidad.*²¹

Haciéndose notar, que no obstante de que no existe un criterio inequívoco para determinar cuando una multa es excesiva, por lo antes señalado queda claro que cuando en la determinación e imposición de una infracción se pierde de vista el carácter económico de esta, y la misma no es determinada dentro del parámetro que lo señala sin tomar en consideración en forma proporcional dos factores, la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor, nos encontramos frente a una multa excesiva, misma que se encuentra claramente prevista en el artículo constitucional en cuestión.

Dos son los principales casos en los que se puede hablar de multa excesiva, esto son, cuando hay desvío de poder y los raros casos en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación a la gravedad de la infracción.

*Entendiendo por desvío de poder como el abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional.*²²

Al respecto del desvío de poder, cabe señalar lo mencionado por Don Alfonso Cortina Gutiérrez, citado por el autor Hugo Carrasco Iriarte. *El desvío de poder esta estrechamente vinculado con la facultad discrecional de la administración pública y para explicarlo es necesario antes hacer referencia a que el desvío de poder a nacido justamente dentro de la aplicación de las facultades discrecionales concedidas al administrador. Esto es, dentro de las leyes positivas que regulan la actuación de la administración pública, en el que no existe un rígido mecanismo legal, sobre los actos que deben efectuar los administradores, por tener ellos, derivado de una ley, un determinado campo de acción: esta libertad de acción que dentro de cierta esfera, la ley concede al administrador, es lo que se denomina facultad discrecional.*²³

Haciéndose notar, que no obstante que la ley o reglamento respectivo establezca un parámetro con un máximo y un mínimo, es necesario que la infracción sea adecuadamente individualizada al caso concreto, pues no basta que la falta se grave para castigarla con la multa máxima, puesto que la gravedad reviste varios grados en consecuencia la sanción será conforme al grado de la gravedad, y esta tiene que motivarse por la autoridad así como acreditarse para aplicarse la mayor sanción.

Consecuentemente, para aplicar una sanción que acepta un máximo y un mínimo es requisito indispensable que la sanción determinada este adecuadamente graduada con la infracción que se cometió, indibisvandola al caso concreto.

Concluyendo, el monto de la multa determinada por una conducta establecida en la ley, debe ser individualizándola al caso concreto, esto es, el monto de la misma debe ser determinada en relación directa con la causa que origino la infracción, así como, con el momento en que deba cubrirse la susodicha multa, además se deberá tomar en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios causados con dicha conducta a

²⁰ Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, págs. 96, 97 y 98.

²¹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, Voz. Motivación Legal, pág. 300.

²² Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 89.

²³ Cf. Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, págs. 200 a 202.

la colectividad, la reincidencia del sujeto en dicha conducta que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor.

Por lo antes mencionado, aquella multa cuyo monto se fije en una cantidad invariable y por lo tanto en su imposición no se pueda individualizar la sanción en relación directa con la causa que origino la infracción así como con el momento en que deba cubrirse la susodicha multa, además de que no se puede tomar en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios causados con dicha conducta a la colectividad, la reincidencia del sujeto en dicha conducta que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor será estimada excesiva y contraria al texto constitucional en su numeral en comento.

4. Requisitos de procedibilidad de las multas fiscales.- Por lo antes indicado, observamos que para la procedencia de las multas fiscales se requiere:

- Que una Ley fiscal ordene o prohíba cierta conducta;
- Que el sujeto pasivo de la obligación realice una conducta contraria;
- Que la propia Ley u otra establezca que la omisión de esa conducta constituye una infracción fiscal;
- Que la multa este prevista legalmente;
- Que el monto de la sanción se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley.
- Que la autoridad que la imponga establezca en el documento que determine el monto, los extremos de hecho y de derecho que observe y la llevaran a calificar el grado de la gravedad de una conducta que genero la infracción.

5. La prevalión de las multas en el Código Fiscal de la Federación.- El Código Fiscal de la Federación respecto a las infracciones se encuentra localizado en el Título IV, De las Infracciones y Delitos Fiscales, Capítulo I, De las Infracciones, en sus artículo 70 al 91.

Al respecto cabe observar que el Código Fiscal de la Federación, maneja tres formas de aplicación, a saber, un porcentaje del 50%, 100%, 150%, según la conducta de la infracción se refiera a la omisión en el pago de las obligaciones y el momento en que el pago de estas tenga verificativo; la segunda forma se refiere a cantidades fijas y la tercera a montos mínimos y máximos.

LA PROHIBICIÓN DE EXENCIÓN DE IMPUESTOS

1. Introducción.- La exención de impuestos, en forma amplia, es la liberación total o parcial del pago de los mismos.

2. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicho mandato, lo encontramos previsto en el párrafo primero del artículo 28 de la Constitución, el cual a la letra dice:

Art. 28.

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

3. Concepto. - La exención, se configura con una concesión graciosa o prerrogativa, que se concede a una persona o conjunto de personas que teniendo la misma capacidad económica -contributiva, esto es la obligación de pagar que la de otros contribuyentes en igualdad de circunstancias, se le libera de dicha obligación de pago.

Robustece lo anterior, la tesis sustentada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se distingue entre causante del tributo, no causante del tributo y sujeto exento del tributo en los términos siguientes:

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO.

Causante es la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la situación o hipótesis señalada en la ley, es decir cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Amparo en revisión 1532/79. Agustín Corona Romero y otros (acumulados). 27 de octubre de 1980. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres. Precedentes: Revisión Fiscal 15/49. Beick Felix y Cia., S.C. 5 de agosto de 1949. 5 votos. Ponente: Octavio Mendoza González. Secretario: José F. Ballesteros. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1980. Segunda Sala, pág. 101.

Al respecto cabe indicar, que en forma literal dicha prohibición de exención de impuestos será en los términos y condiciones que fijen las leyes.

Dicho artículo en comento, en el párrafo respectivo, proscribiera sin lugar a dudas que a título particular se libere a un sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que en esta forma se crearía un privilegio indebido.

Pero no es muy claro, si proscribiera o autoriza aquellas exenciones que se concedan por medio de disposiciones de carácter general a un grupo de personas.

El primer supuesto, esto es la prohibición absoluta de exentar a título individual a un sujeto pasivo de la obligación tributaria del entero que le correspondería, se encuentra previsto en forma expresa en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 constitucional en materia de monopolios, del 25 de agosto de 1934, para la cual se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente, a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados.

Como bien observa el autor Sergio Francisco de la Garza, observando a nuestro criterio al autor Ernesto Flores Zavala, no existe discusión respecto a aquellas exenciones, subjetivas u objetivas, por virtud de las cuales se delimita el elemento subjetivo de la relación tributaria²⁴ ya que como bien indica la doctrina en estos casos lo que se observa es la delimitación del campo de aplicación, de acuerdo a su aspecto subjetivo u objetivo de cada tributo o bien reconocer el no ejercicio del poder contributivo a quienes carecen

²⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 313.

de capacidad económica contributiva o se encuentra fuera de su alcance. Esto es en realidad no existe una exención de impuestos puesto que por una u otra razón los sujetos no pueden estimarse como contribuyentes.

Donde surgen las controversias, es respecto de las exenciones que se han otorgado a ciertas categorías de personas, mediante disposiciones de carácter general, pues como a nuestro entender lo manifiesta el autor Ernesto Flores Zavala, esta interpretación es incorrecta por que la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones. Así lo reconoció la Suprema Corte en sus primeros fallos. Por otra parte los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos....²⁵

Al respecto cabe precisar, que para el autor antes citado la proporcionalidad y equidad que se establecen en el artículo 31 en su fracción IV, constituyen en suma la justicia tributaria, esto es de alguna forma identifica la equidad con la generalidad.

En este orden de ideas, siguiendo al autor Ernesto Flores Zavala, estimamos que las exenciones que tienen como base a los mínimos de existencia, cuando constituye una sustitución de un gravamen por otro, cuando se precisa el alcance de una disposición, cuando no existe obligación preexistente que dispensar, nos encontramos que no son inconstitucionales, por que no se trata de verdaderas exenciones.

OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES.

1. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicha disposición la encontramos fundada en el artículo 31, en su fracción IV, mismo artículo que en la parte conducente a la letra dice:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2. Mandatos que se encuentran contemplados en dicha disposición.- Cabe hacer notar, que dicha disposición contempla diversos mandatos que deberán ser observados en la materia tributaria, mismo que lo podemos descomponer en los siguientes términos:

- Es una obligación de los mexicanos contribuir,
- A los gastos públicos,
- De la Federación, del Distrito Federal, así como de los Estados y Municipios en que residan,
- De la manera proporcional y equitativa,
- Que dispongan las Leyes.

Antes de pasar a realizar un somero análisis de cada uno de los principios antes comentados, el autor Ernesto Flores Zavala, menciona que dicho artículo lo podemos descomponer en la siguiente forma:

²⁵ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 195.

1. Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
2. Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el Municipio.
3. Que el Estado y municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.
4. Que los impuestos se deben establecer por medio de Leyes.
5. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.
6. Que deben ser proporcionales y equitativos.²⁶

3. Es obligación de los mexicanos contribuir.- Por lo que toca a que se trata de una obligación, indicamos que la misma parcialmente y conforme a la naturaleza de lo tributario participa de la teoría general de las obligaciones.

La obligación es una liga de carácter jurídico que vincula a dos sujetos uno activo que es el titular y beneficiario del contenido de la obligación y otro pasivo que es el que padece, soporta o tiene sobre sí, dicha carga establecida por el contenido de la obligación.

Dicho con mayor precisión, la obligación fiscal es un *vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constríñe a esta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales.*²⁷

Aun cuando el contenido de dicha obligación generalmente es de carácter económico, esto es una prestación de dar, no deja de existir obligaciones de hacer, como serían el inscribirse en el catastro municipal, la obligación de presentar declaraciones, etc. o de tolerar como sería las visitas de inspección o verificación que las autoridades fiscales realicen en el desempeño de sus facultades.

La obligación fiscal nace con la relación fiscal, esto es, cuando un sujeto pasivo de la misma, realiza la conducta que la norma establece como hecho generador de la contribución.

Consecuentemente, el fundamento constitucional de la obligación fiscal, claramente los encontramos en el artículo en comento en su parte conducente.

Por contribución, en forma amplia, es el ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir su gasto públicos, mismo que en forma estricta el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 párrafo primero clasifica en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

A esta obligación se encuentran sometidos todos a aquellos sujetos pasivos definidos por la norma y que su conducta se encuentre encuadrada en lo que la norma previene como el hecho generador.

Esto es, dicha obligación obedece en forma general a un doble criterio: uno objetivo esto es por la realización del acto y sus efectos, así como otro subjetivo atendiendo al domicilio o residencia del sujeto pasivo.

Lo anterior es claro, ya que si los extranjeros reciben el beneficio que les otorga las leyes mexicanas casi por igual que a los conacionales también deben soportar las cargas que lo hacen posible, a igualdad de tratamiento, iguales derechos iguales obligaciones.

4. Los Gastos Públicos.- Conceptualizar lo que entendemos por gasto públicos, no deja de ser un problema complejo, ya que el mismo tiene una connotación diferente para los economistas, para los

²⁶ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 202.

²⁷ Rolando Arreola, Leopoldo. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Obligación Fiscal, pág. 2247.

contadores y para el campo jurídico. No debiendo perder de vista que el mismo tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

En forma amplia, si atendemos a la naturaleza del sujeto, gastos públicos lo será todo el que realice el Estado, en este sentido mencionamos que *el gasto público lo es tal por ser una erogación nacida de la voluntad estatal.*²⁸

Lo anterior, nos permite observar como primer requisito que aun cuando pueda resultar evidente, el gasto público es aquella erogación que tiene su origen en un acto de del Estado, y que lo realice por el órgano facultado para ello, lo cual evidentemente no es suficiente, pues como todo acto de autoridad no es una potestad arbitraria sino que se encuentra sujeta a dos parámetros importantes que serían el de su aspecto materia, esto es en cuanto al destino del mismo y el de su aspecto formal.

Materialmente se entiende dentro de una hacienda moderna, como los gastos de funcionamiento y de capital necesarios para el cumplimiento de sus fines, destinado por ende a cubrir los servicios públicos y las necesidades de organización estatal.

Precisando dentro de una hacienda moderna por gasto público se entienden los gastos de funcionamiento y gastos de capital. *Los gastos de funcionamiento se destinan a los servicios públicos y al mantenimiento normal del Estado. ... estas erogaciones, no constituyen una transferencia del capital del sector público al sector privado, ni una capitalización para el Estado. En cambio los gastos de capital si constituyen auténticas transferencias de capital de un sector a otro que afectan la riqueza de la nación.*²⁹

Por lo tanto, materialmente hablando, el gasto público debe obedecer a la prestación de los servicios públicos así como al sostenimiento del aparato estatal, pero se encuentra también limitado por el aspecto formal, esto es, que respetando los elementos que para la formación de la misma se encuentre prevista en la Constitución.

Un gasto público formalmente hablando es aquel cuya recaudación se encuentra prevista en la ley de ingresos y su aplicación o afectación se encuentra prevista en la Ley de egresos o en una ley posterior.

La administración de los fondos públicos no queda al arbitrio de la autoridad o de su capricho personal sino que debe sujetarse a dos extremos, esto es, que tenga por fin la prestación de un servicio público, así como el mantenimiento del mismo dentro de un parámetro de suficiente racionalidad y que se encuentre previsto tanto en la ley de ingresos a sí como en el presupuesto de egresos o en una ley posterior que expresamente lo autorice.

A criterio del autor Ernesto Flores Zavala, por gasto público debe entenderse *todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.*³⁰

En general, las contribuciones, tienen una aplicación general a los gastos públicos y excepcionalmente algunas contribuciones pueden tener afectaciones especiales.

Al respecto de lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo primero, párrafo primero, establece que, sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

²⁸ Faya Viezca, Jacinto. Finanzas Públicas, pág. 41.

²⁹ Faya Viezca, Jacinto. Finanzas Públicas, pág. 39.

³⁰ Flores Zavala, Ernesto. Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 217.

Respecto al destino de una contribución a un gasto especial desde el origen de su formación de la contribución no resulta contrario a lo establecido en la Constitución Federal, siempre y cuando, su destino sea en beneficio de la colectividad.

Consecuentemente, toda contribución debe tener como destino el gasto público; entendiéndose por este, el que realiza el Estado por sus órganos competentes para efectuarlo; que sea para expensar una atribución o una competencia Constitucional del Estado, esto es de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio, u otros poderes del mismo Estado, en suma que represente un beneficio colectivo; que se realice conforme a la autorización que al efecto se consigne en la ley de egresos o en ley posterior.

Las contribuciones única y exclusivamente tienen por destino el cubrir el gasto público, por ende sólo tienen una finalidad fiscal, que se traduce en el beneficio colectivo.

No obstante lo anterior, la doctrina clasifica a los impuestos de acuerdo a la finalidad que estos persiguen en tres tipos: fiscales, destinados exclusivamente a producir ingresos al erario; los mixtos, que tienen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo, esto es que además de buscar la obtención de ingresos tienen otra u otras finalidades, sea esta el fomento del desarrollo económico del país y/o la distribución equitativa de la riqueza; los de carácter extrafiscal, son aquellos que por su estructura y mecanismo no producen ingresos al erario.

Observando que la determinación de la clase de impuestos atiende a la fuente de la contribución, pero como observamos por la naturaleza misma de las contribuciones sólo ocasionalmente se destinan a cubrir un gasto especial, nos encontramos en la dificultad de acreditar cuando una contribución tiene un fin extrafiscal.

Al respecto, el autor Ernesto Flores Zavala, indica que *los impuestos pueden perseguir, además del fin fiscal, otros extrafiscales, ya sea por sí mismos o por el destino que se de a su rendimiento,.... si esta prohibido establecer impuestos con fines exclusivamente extrafiscales.* continuando mencionando el autor en cita, que la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia diciendo: *" Los impuestos pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito, como la división de las grandes propiedades rústicas, la protección a ciertas industrias, etcétera; pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único objetivo, el inmediato de que se a hablado" (Prontuario. Tomo VIII, pág. 83).³¹*

5. De la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y Municipios en que residan. Al respecto, no abundaremos sobre manera, por la brevedad del presente trabajo.

Cabe indicar, que al respecto se habla de que son cuatro los sujetos activos de la relación tributaria, la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Lo anterior implica, que los titulares de dicha obligación y en su caso los beneficiarios lo constituyen las cédulas de organización política antes mencionadas.

Así mismo, dicho precepto, a entender de los estudiosos del derecho tributario, establece que por lo que respecta al Distrito Federal, así como a los Estados y Municipios en que residan las personas, sólo pueden ser gravados mediante los impuestos directos por estos, pero nada se indica respecto a los impuestos indirectos.

³¹ Flores Zavala, Ernesto. Ernesto. Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, pág. 219.

Nosotros creemos, que dicho apartado establece que las cédulas de la organización política que conforma nuestro sistema político, son en su respectiva esfera de competencia tanto territorial como material los sujetos activos de la relación tributaria.

De lo anterior se denota un elemento importante, que respecta al de la residencia, el cual no se refiere al concepto que nos da la materia civil, esto es, *el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él.*³² Sino en el sentido que utiliza la doctrina para la materia de conflicto de leyes, esto es, como *punto de vinculación al de domicilio, el de residencia no supone el animus o propósito de establecerse definitivamente en un lugar.*³³

Dicho con mayor precisión la palabra residencia en el sentido que lo utiliza el artículo 31 en su fracción IV, es en relación a cédula de organización fiscal que constituye el sujeto activo de la relación fiscal, esto es, titular de la misma y por ende competente.

6. De manera proporcional y equitativa.- Es uno de los mandatos de mayor trascendencia en materia tributaria, mucho se ha escrito al respecto, por la brevedad del presente trabajo se enunciarán los aspectos principales de este mandato, así como las posiciones ante el mismo.

Al respecto de la proporcionalidad y equidad, se han pronunciado substancialmente dos corrientes diversas:

○ Los que estiman que la proporcionalidad y equidad no se trata de dos conceptos diferentes, sino que, se trata de un mismo concepto aplicado a los impuestos directos y a los impuestos indirectos respectivamente.

En suma de la justicia tributaria, que se logra mediante la aplicación de dos principios, el de generalidad y el de uniformidad, *que abreviado implica que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible.*

○ Y la segunda postura, que estiman que los requisitos de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, son de fondo y no de forma.

Requisitos adicionales a los de legalidad y por ello no deben ser confundidos ni reducidos a la generalidad, igualdad ante la ley, certeza o publicidad, so pena de hacerlos nugatorios.

a. Identificación de la proporcionalidad y equidad.- Dentro del grupo de autores que sostienen la primera tesis, entre otros, encontramos agudos pensadores de la materia tributaria, como lo son: Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza, Sergio Francisco de la Garza, Emilio Margán Manautou, y Don Alfonso Cortina Gutiérrez, de los cuales transcribiremos brevemente su argumento.

Aun cuando el pensamiento de estos autores no es homogéneo, si coinciden substancialmente en lo que para ellos significa la proporcionalidad y equidad, que debe respetar toda contribución.

Para dichos autores, los conceptos de " proporcionalidad y equidad " no se tratan de dos conceptos diferenciados entre si, sino que sólo, se trata de ámbitos diferentes de aplicabilidad de la justicia distributiva a las contribuciones directa e indirectas, misma justicia que se logra mediante la aplicación de los principios de generalidad y uniformidad tributaria.

³²Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil, Tomo I, Pág. 187.

³³Belair Claude, Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Residencia, pág. 2819.

Lo anterior, significa que *todos los que tengan una capacidad económica suficiente contribuyan, y que esta contribución signifique para todos ellos el mínimo sacrificio posible.*

Para el autor Ernesto Flores Zavala, respecto a la proporcionalidad y la equidad, estima que

Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significado justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. ... De manera que con la expresión "proporcional y equitativa", sólo se busca la justicia de los impuestos. ... Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible. Esta tesis la confirma el licenciado Eduardo Ruiz (Curso de Derecho Constitucional y Administrativo, página 306) cuando dice: "Decimos proporcional por que debe partir de la base de las fortunas particulares; equitativa, por que no debe extenderse más que a llenar su objeto...". Es decir, que el estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar. El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido, de que todos aquellos cuya situación, generadora de crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de estos, en las circunstancias personales, etc.³⁴

El autor Servando J. Garza, citado por el autor Hugo Carrasco Iriarte, al respecto indica que:

...en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (frac. IV del art. 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.³⁵

Al respecto el autor Sergio Francisco de la Garza, menciona que:

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria, y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomada en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su

³⁴ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, págs. 206 y 207.

³⁵ Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, págs. 71 y 72.

naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.³⁶

En este sentido el autor Emillo Margáin Manautou, citado por el autor Hugo Carrasco Iriarte, expresa que:

*Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.*³⁷

El autor Don Alfonso Cortina Gutiérrez, citado por el autor Hugo Carrasco Iriarte, considera que:

*Se repite que el vocablo "proporcional" que usa el texto citado de la Constitución, se refiere a los impuestos propiamente proporcionales en el sentido que se acaba de explicar, y también a los tributos progresivos. Es preciso hacer referencia a lo que ha de considerarse como un impuesto equitativo. Esto es, dicho en otros términos, un impuesto justo. No es fácil explicar de manera incontrovertible lo que es la justicia, concepto, alusivo, variable, que no implica la misma idea en cualquier sociedad humana o en cualquier etapa histórica. Por ejemplo, cuando el derecho romano define el concepto de justicia expresando que esta implica dar a cada quien lo suyo sum quique tribuere, tenemos una definición puramente formal, sin contenido, como explicaba el maestro Bassols. Por que no definían los romanos que es lo que a cada quien corresponde. No corresponde lo mismo a una persona dentro de un régimen capitalista, que dentro de un sistema comunista.*³⁸

En este orden de ideas, el autor Fernando Lanz Cárdenas, ha manifestado que:

*La equidad en la imposición puede adoptar muy diversos significados, desde que lo recaudado se aplique e invierta en programas que realmente y de manera eficaz respondan a las necesidades de los gobernados - legitimidad del gasto público -, como el que las cargas fiscales vistas en conjunto o aisladamente, pero siempre que en su carácter de exacciones gocen del adjetivo de ser justas. El vocablo o concepto capacidad contributiva es algo tan incierto, flexible y subjetivo como la justicia. La doctrina anglosajona lo identifica con la capacidad de pagar (ability to pay).*³⁹

b. La proporcionalidad y equidad como cuestiones diferenciadas.- En otro orden de ideas, y siguiendo a nuestro entender el excelente trabajo realizado por la autora Gloria Baltierra de Yañez, se estima que la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no es una exacción forzada por el poder fáctico sino una obligación que tiene su origen y fundamento en la ley.

Consecuentemente, ha de estar impregnada del adjetivo de la justicia, y reunir los requisitos de generalidad, igualdad, publicidad, y certeza de que se encuentra dotadas las obligaciones legales.

Por esto, además de los requisitos formales antes indicados, dichas leyes que se refieren a la obligación tributaria y que derivan directamente del principio de legalidad, en materia tributaria

³⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 274.

³⁷ Margáin Manautou, Elimino. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, pág. 109.

³⁸ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Curso de Finanzas Publicas de México, págs. 48 y 49.

³⁹ Lanz Cárdenas, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos, pág. 2614.

encontramos que dicha obligación legal de contribuir requiere de otros principios de naturaleza no propiamente jurídica sino económica, indicativas de la medida y distribución de la carga tributaria.

Por esto, esta observación *IN LINE* tiene un doble aspecto: a) los requisitos de proporcionalidad y equidad de las contribuciones son de fondo y no de forma; b) son requisitos adicionales a los de legalidad y, por ello, no deben ser confundidos, ni reducidos, a la generalidad, igualdad ante la ley, certeza o publicidad, so pena de hacerlos nugatorios.⁴⁰

Dicha autora, indica y cita, que entre otros aspectos y antecedentes respecto de que el concepto de que las contribuciones para ser justas debían ser proporcionales y equitativas incluyendo los aspectos de proporción en las medidas de las cargas y de equidad en su distribución encontramos a los escolásticos.

Quienes siguiendo la filosofía aristotélica -tomista, desarrollada sobre la justicia, estimaban que el impuesto, para ser lícito, deba tener varias justificaciones: *establecerse por un órgano soberano (CAUSA EFFICIENS); tener como propósito cubrir gastos de utilidad general (CAUSA FINALIS), y apoyarse en una equitativa elección de las personas y de las cosas a las que gravar (CAUSA MATERIALIS)*.⁴¹

Las contribuciones para ser justas materialmente, deben de tener en cuenta que la carga de las mismas debe adecuarse a las facultades del obligado y la carga que implica las contribuciones debe efectuarse en forma indiscriminada.

Nuestra Constitución Federal, en la especie en su artículo 31 fracción IV, establece que las contribuciones además de estar previstos en una ley, formal y materialmente hablando, los mismos deben ser proporcionales y equitativos, para que resulten justos. Esto así a sido entendiendo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo anterior lo podemos observar en la tesis Jurisprudencial que al rubro dice:

IMPUESTOS VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.-

Visible en el Apéndice al semanario Judicial de la Federación, Tesis de ejecutorias 1917/ 1985, Primera Parte, Pleno, Tesis 57, págs. 112 y 113.

Y además de lo anterior, dicha contribución debe ser proporcional y equitativa, esto es, la contribución debe tomar en cuenta la capacidad económica contributiva del obligado de la misma, así como aplicarse en forma indiscriminada a los sujetos que se encuentran en igual situación de capacidad contributiva.

Conforme a nuestro sistema político la soberanía nacional plasmado en nuestra Constitución Federal, en la especie, en su artículo 39, reside esencial y originalmente en el pueblo, todo poder público dimana del pueblo y se instituye en beneficio de este.

Consecuentemente, cuando el Congreso de la Unión expide una ley impositiva o el Ejecutivo la aplica, no ejerce ni manifiesta soberanía, sino poder público, esto es, un poder constituido y, por tanto, limitado que no va más allá de lo dispuesto por las propias normas constitucionales.⁴²

⁴⁰ Baltierra de Yañez, Gloria. Tribunal Fiscal de la Federación, Comentarios Sobre la Evolución Jurisprudencial de los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad, Tomo V, pág. 57.

⁴¹ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 58.

⁴² Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 60.

En nuestro sistema político, el pueblo que es el titular de la soberanía, la ejerce por medio de los poderes de la Unión, en sus respectivas órbitas de competencia, en los términos establecidos por la Constitución Federal, esto es, los poderes por medio de los cuales se ejerce la soberanía no son los detentadores de la misma, sino que por el contrario se trata de un poder público constituido en los términos y condiciones que la misma Constitución establece para el ejercicio de sus funciones y competencia.

Por esto, si el Congreso de la Unión, establece una contribución violadora de los requisitos constitucionales, esto es, que no tenga por finalidad cubrir el gasto público, o que no sea establecida mediante una ley formal y materialmente hablando, o que esta no sea proporcional y equitativa, *el Poder Judicial Federal podrá ordenar que no se aplique al contribuyente que haya solicitado amparo contra la misma, lo que significa que ni el Congreso de la Unión ni el poder legislativo local son soberanos, sino que sólo ejercen poder público, circunscrito en la Constitución y condicionado en su eficacia jurídica al respecto de la misma.*

Robustece lo anterior, el siguiente criterio, sostenido por el H. Poder Judicial de la Federación, que al rubro indica :

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. - La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II, y 73, Fracción VII, de la Carta magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que contiene en su artículo 31, fracción IV.

Visible en el semanario Judicial de la Federación, Vol. 80, Primera Parte, Pág. 13, A. R. 4543/68, Ángel M. Bejarano, 26 de agosto de 1975.⁴³

Por esto, las limitaciones de carácter material, de que deben estar dotadas todas las contribuciones, son entre otras, la proporcionalidad y la equidad, puesto que el artículo en comento no establece distinción alguna, implicando una limitación jurídica per se al órgano que la establece, y por ende al órgano competente para aplicarlo, así como la posibilidad de cuestionar sus actos por el poder competente para ello, esto es por el Poder Judicial de la Federación.

Siendo menester indicar, que el criterio antes mencionado no siempre a sido estimado de esa manera, ya que durante el siglo pasado la Suprema Corte Justicia de la Nación, siguiendo los votos emitidos por el insigne Ignacio L. Vallarta, substancialmente considero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tenía competencia para estudiar y determinar si una contribución era o no Constitucional.

Lo anterior, substancialmente apoyado en el argumento que *la facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes es esencialmente para la existencia misma del gobierno y puede legítimamente ejercerse en los objetos a que es aplicable ... Al crearse una contribución el legislativo es quien la impone al pueblo, y esto es, en general, una garantía contra los impuestos injustos y onerosos... Es incompetente el poder judicial para averiguar hasta que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo.*⁴⁴

Esto es, dicho razonamiento se apoyó en que se estimaba que al no haber aparentemente precepto violado, el Poder Judicial Federal no podía intervenir, esto es, durante dicho periodo de tiempo al

⁴³ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 61.

⁴⁴ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 62.

imitar lo resuelto por nuestros vecinos distantes del Norte, nuestro Poder Judicial hizo nugat6rio los requisitos expresos que se establecían en la Constitución Federal.

Hasta el primer cuarto del presente siglo nuestro Poder Judicial, estimo que no era de su competencia estudiar y determinar la constitucionalidad de los impuestos en razón de los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que estos debían ser calificados por las legislaturas correspondientes, ya que no le correspondía determinar cuando una contribución era antiecon6micas, exorbitantes y ruinosas, sino esto le correspondía remediarlo al pueblo mismo, mediante el sufragio electoral.

Con precaución, a partir del primer cuarto de siglo, nuestro Poder Judicial, empezó a emitir diversas tesis que contrariaban el sentido antes señalado, en las cuales se empezaba a bosquejar que el Poder Judicial si era competente para analizar la constitucionalidad de los impuestos en razón de la proporcionalidad y equidad que debían contener los mismos, *esto cuando a los ojos del Poder Judicial Federal aparecía que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se habia excedido en sus facultades constitucionales*; lo cual parte de la obligación de dicho poder de examinar la queja, cuando se a reclamado como violación de garantías la falta de proporción y de equidad en un impuesto, no siendo óbice de lo anterior, el que el artículo 31 en comento que establece estos requisitos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones como derecho de todo contribuyente, no se encuentra en el capítulo respectivo a las garantías individuales, la violación de este derecho es una violación de esta garantía, con base en lo dispuesto por la fracción I del artículo 103 de la Constitución Federal que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales.

Lo cual, evidentemente, guarda una íntima relación con lo previsto en el artículo 14, párrafo segundo, y 16, párrafo primero, ambos, de la Constitución Federal, pues si todo acto de molestia y privación debe fundarse y motivarse por la autoridad competente conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, evidentemente una acto de exacción que no fuera proporcional y equitativo estaría violentando dicha garantía en relación a lo dispuesto por el artículo 31 Fracción IV.

Hasta el año de 1944, en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determino en forma más o menos firme, juzgar la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, *al resolver el amparo interpuesto por José Mariano Ortega, en contra de la clasificación, en cédula quinta, de ciertos ingresos gravados por el Impuesto Sobre la Renta, considerando que al causarse el impuesto independientemente de que se tengan o no utilidades, se controvierte el principio de utilidad gravable establecido en la propia ley, y que: " Al establecer la inconstitucionalidad del gravamen, no en si mismo, sino en cuanto a las bases que fija el legislativo para su exacción, el Poder Judicial no se entromete, ni menos usurpa funciones de aquel, sino que se limita hacer una interpretación racional y jurídica de la ley tributaria, frente a las normas constitucionales, suprema ley en toda la república, por cuya aplicación esta obligada a velar."*⁴⁵

Consecuentemente, el Poder Judicial Federal empezó a conocer acerca de la no constitucionalidad de las contribuciones, por aparecer a sus ojos exorbitante y ruinosos, no obstante lo anterior, se presento un nuevo obstáculo, que era, que se entendía por exorbitante y ruinoso.

Por lo cual, para algunos autores como Rivera Pérez Campos, citado por la autora Gloria Baltierra de Yañez, manifestó que nos encontramos frente a una nueva dificultad, ya que a su sentir ... *la Corte cayo en una tautología. Dice que el impuesto es inconstitucional si aparece que es exorbitante y ruinoso. Por estas palabras cambio las consagradas de falta de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, hay algún destello al hablarse de impuesto exorbitante y ruinoso. Ambos términos parecen referirse parece que apuntan a exigir condiciones de economicidad en los impuestos. Pero, salvo este destello, el problema sigue oscuro; por que, que quiso decirse con exorbitantes y ruinosos?, Exorbitante significa fuera de órbita; pero, cual órbita? la económica o la jurídica? La Corte no lo dijo ni lo ha dicho; no ha trazado órbita alguna. Entonces, cuando podrá justificar con un razonamiento, que determinado impuesto, queda*

⁴⁵ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 64.

fuera de órbita, si esta no se ha definido? Y en cuanto al término ruinoso, surge la primera pregunta: Ruinoso, para quien?, Para el sujeto individualmente considerado o ruinoso para la colectividad? O ruinoso para una cierta actividad económica dentro de la colectividad Y no lo dijo la Corte, y no podía decirlo, por que no entro a fondo a resolver el problema.⁴⁶

Consecuentemente con dicho criterio, sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido que de estimar que una contribución no era proporcional y equitativa cuando esta era exorbitante y ruinoso, difícil los planteamientos por que al no existir un criterio objetivo difícilmente se sabe si el argumento planteado es o no adecuado para obtener el Amparo y Protección de la Justicia de la Federación, cuestión que como comenta la autora Gloria Baltierra de Yañez, se agravo con el criterio de que *correspondía a los quejosos probar la falta de proporcionalidad y equidad, como si los requisitos constitucionales fueran una cuestión de hecho, externa y ajena a la contribución misma.⁴⁷*

Lo anterior, nos resulta un tanto difícil de entender, ya que además de obligar al contribuyente a acreditar un hecho negativo, implica que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones son cuestiones que tienen su origen en cuestiones ajenas a las leyes, esto es, la proporcionalidad y equidad de una contribución es ex-lege, no dependiente de la misma ley sino sujeta a las pruebas que se presenten en un proceso.

Si lo anterior no fuera suficiente, amplio la Corte el criterio antes indicado estimando que el mismo hecho debía ser acreditado en forma fehaciente.

Al respecto cabe indicar que conforme a lo expresado por la autora en cita, por fortuna la Corte cambio dicho criterio y estimo, *que las contribuciones no únicamente son inconstitucionales por que produzcan la ruina económica del causante, sino por otros muchos motivos que no requieren para su estimación legal el ofrecimiento de prueba alguna al respecto, sino que dicha oposición nace del argumento legal mediante la cual se demuestra la oposición de la norma secundaria al texto constitucional en su parte relativa.*

Por lo anterior a criterio de la autora en cita, mismo que hacemos nuestro, es necesario corregir la apreciación de que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones es una cuestión de hecho, de cada caso concreto y materia sujeta a prueba.

Cuestión que a sido ratificado por diversas tesis que estiman que la proporcionalidad y equidad dependen de situaciones generales, ya que su inequidad o desproporción por la naturaleza de ser ley, sólo pueden derivar del sistema general que previene, en relación con la universalidad de contribuyentes a que afecta.

Por lo anterior, se estima que la proporcionalidad y la equidad, no se refiere a cuestiones de cuotas proporcionales para los impuestos indirectos y progresivos para los impuestos indirectos, o al principio de generalidad y uniformidad de que se encuentra dotadas todas las leyes, lo cual equivale a hacerlos nugatorios.

Consecuentemente la proporcionalidad y la equidad, son requisitos de fondo que deben reunir todas las contribuciones y se encuentran relacionadas con la medida o la distribución de la carga tributaria.

⁴⁶ Rivera Pérez Campos, Secretaria de Hacienda y Crédito Público, págs 84 y 85.

⁴⁷ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., págs. 65 y 66.

En este orden de ideas, se estima que *proporcional significa lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí; es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre otras cosas relacionadas entre sí; Por tanto, si de acuerdo con la exigencia constitucional, el Impuesto debe ser proporcional y para serlo debe tener que guardar disposición, conformidad o correspondencia con alguna cosa, cual será esta?*⁴⁸ estimamos que en relación de la capacidad económica contributiva del gobernado, así como con la fuente de la contribución.

Ahora bien, por lo que toca a la equidad entendemos que conforme a una interpretación histórica respecto a su antecedente inmediato en la Constitución de 1857, la misma responde a su significado de igualdad, y no en el estrictamente jurídico de lograr la justicia del caso concreto, atemperando las prescripciones rigurosas de la ley.

Además de generales las contribuciones deben ser proporcionales, con lo cual se indica que *al establecerlas se debe tener en cuenta la capacidad contributiva. Por eso, el hecho generador ha de tener relevancia económica y ser revelador de la capacidad de contribuir para los gastos públicos.*⁴⁹ En este orden de ideas, por equidad tributaria se debe entender que *el monto de las contribuciones- cuyo hecho generador es revelador de capacidad contributiva- debe ajustarse a dicha capacidad y ser diferente en la medida en que las capacidades contributivas sean diferentes.*⁵⁰

Para que una contribución sea proporcional el hecho generador que lo determina debe tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente con base en el hecho generador que las debe revelar, respecto a lo cual cabe destacar que sólo abarca un aspecto de la capacidad económica de los contribuyentes y no su capacidad económica total, las contribuciones a través de los hechos generadores consideran de manera abstracta, como reveladores de capacidad contributiva, un sólo aspecto de la realidad económica del contribuyente, pero sin poder tomar en cuenta el conjunto de aspectos concretos que determinan la situación económica individual de cada contribuyente.

Consecuentemente, el Poder Judicial de la Federación, *únicamente puede juzgar si cada contribución, en sus rasgos generales, toma en cuenta la capacidad contributiva, a través de hechos generadores que la revelan y si la misma carga tributaria, corresponde de manera abstracta, a las mismas capacidades, así como si las diferentes cargas económicas están respaldadas por diferentes capacidades económicas.*⁵¹

7. *Que dispongan las Leyes.*- Esto implica en forma amplia, que la única forma de establecer contribuciones, es a través de las disposiciones de carácter general, abstracto, universal y públicas que establezca el órgano competente para hacerlo.

Las contribuciones para estar en aptitud de ser consideradas constitucionales requieren de ser establecidas mediante leyes, formal y materialmente hablando.

En materia tributaria, el principio de legalidad además de participar de la naturaleza propia de dicho principio en forma general, que implica que *todo acto de autoridad debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho*⁵².

⁴⁸ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 69.

⁴⁹ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 70.

⁵⁰ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 71.

⁵¹ Baltierra de Yañez, Gloria. Op. Cit., pág. 75.

⁵² Orozco Enriquez, J. Jesús. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Principio de Legalidad, pág. 2535.

Implica en forma específica, que las leyes que establezcan las contribuciones establezcan los elementos esenciales de la misma, esto es que prevengan los sujetos (pasivo y activo), el objeto (hecho generador de la contribución), la unidad del Impuesto o unidad fiscal, la cuota, la base, la tarifa, la forma y época del pago, así como las sanciones y excepciones al mismo.

Consecuentemente el principio de legalidad en la materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal *nullum tributum sine lege*, lo que, significa que la ley que establece el tributo, debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación⁵³.

Para que el principio de legalidad en materia tributaria se entienda satisfecho, requiere del cumplimiento de varios extremos:

○ Que tenga su apoyo y se encuentre previsto en la ley General de Ingresos, misma que debe observar los requisitos formales y materiales que para su existencia establece la Constitución, esto es, que siguiendo los requisitos que la misma prevé sea establecida por el órgano legislativo.

○ Que los caracteres esenciales de la contribución y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley.

Esto, con el objeto de que el sujeto obligado de la contribución, en todo momento, este en aptitud de conocer la forma cierta de contribuir a los gastos públicos del Estado, por lo que a la autoridad exactor no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de aplicación obligatoria.

Las únicas excepciones que existen a dicho principio de legalidad en cuanto a que provengan de una ley formal y materialmente hablando lo encontramos en los artículos 29 y 131 párrafo segundo de la Constitución Federal, mismos que establecen las excepciones a la regla general, pues facultan expresamente a el Ejecutivo de la Unión para que mediante disposiciones de carácter general establezcan contribuciones, mismas que no constituyen una facultad omnimoda y arbitraria, sino que se debe sujetar a los términos y condiciones que dichas excepciones establecen y no podrán ir más haya de lo estrictamente autorizado.

1. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicho mandato, lo encontramos previsto en nuestra Constitución Federal, en su artículo 72 en su inciso h).

El cual, en la parte conducente, a la letra dice:

Art. 72.

h) 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.

⁵³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 267.

2. La teleología de la excepción contenida en dicho mandato, por lo que toca a la materia tributaria. Dicho mandato, constituye una excepción al mandato general que establece que la iniciativas de leyes o decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras.

Las leyes o decretos que establezcan o prevengan contribuciones tendrán como cámara de origen a la Cámara de Diputados, lo cual se establece con la idea de que sean los propios gobernados los que a través de sus representantes determinen las cargas fiscales que deben soportar los gobernados.

Dicha excepción obedece a que siendo en la Cámara de Diputados donde se encuentra representados principalmente en forma directa los intereses de los gobernados, corresponde a ellos a través de sus representantes establecer las cargas tributarias que los efectuaran en cada ejercicio fiscal.

Al respecto, se acota la verdad sabida, de que se oye bonito cuando se escucha que en la Cámara de Diputados debe de discutirse primero la ley de Ingresos, por que en ella están representados los intereses del pueblo. Pero que desilusion se llevan los electores cuando en la actualidad sus diputados, en su gran mayoría no han cumplido correctamente con su papel en materia de tributos, pues es bien sabido por todos, que aprueban diversas normas relativas a las contribuciones, a diestra y siniestra, conforme a las iniciativas que al respecto les son formuladas, y olvidan que ellos son los representantes de la soberanía nacional, de los intereses del pueblo, y no de aquellos que elaboran los proyectos respectivos.³⁴

1. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicho mandato Constitucional se establece expresamente en el artículo 73 en su fracción VII.

Dicho artículo, en la parte conducente, a la letra dice:

Art. 73. El Congreso tiene facultad:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

2. La teleología del mandato incito en dicho precepto.- Este precepto a dado lugar a varios estudios, muchos de ellos bastantes profundos, ya que la facultad expresa de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, ha dado origen a múltiples interpretaciones. Dicho esta de paso, no todas en beneficio de los gobernados y/o del Federalismo.

Por lo anterior, en forma breve indicaremos la trascendencia de la fracción de dicho artículo.

Comenzaremos mencionado que como se a indicado en el numeral anterior, el artículo 31 en su fracción IV, establece los Sujetos activos y titulares de la relación tributaria, entre ellos la Federación, así mismo que dicha carga será exclusivamente para cubrir el gasto público. Y que la Federación ejercita dicha facultad a través del órgano encargado para ello que es el Congreso de la Unión, mismo que encuentra el sustento de su competencia tributaria, entre otros numerales, en lo dispuesto por el artículo 73 en su fracción VII.

Así mismo, en relación a la potestad tributaria han surgido múltiples controversias, empezando desde la denominación de la misma, ya que se utiliza dicha palabra como equivalente de la palabra poder tributario, en otros países ha dado origen a divergencias cada una de dichas palabras, pero en el nuestro se usan en forma indistinta, y a sido aceptado por la doctrina la equivalencia entre una y otra.

³⁴ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, pág. 211.

3. La potestad tributaria.- A nuestro entender, potestad o poder tributario, esta última en su acepción amplia, tienen el mismo significado, esto es, en forma amplia es la *facultad o potestad tributaria del Estado de exigir contribuciones, respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.*⁵⁵

En términos generales y por la mayoría de los doctrinarios, se entiende que es una expresión de la soberanía política, atributo del Estado, que tiene dos facetas una que se refiere a los ingresos y otra que se refiere a los gastos, mismas facetas que en su conjunto constituyen la potestad o poder financiero, y en su vertiente de los ingresos constituye la Potestad o Poder Tributario.

Dicho con mayor precisión, el poder o potestad tributaria, es la *facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.*⁵⁶

No hay que olvidar que conforme a nuestra Constitución Federal, en la especie en su artículo 39, la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. De forma tal, que todo poder público, dimana del pueblo y se instituye en beneficio de este.

Así mismo, conforme al artículo 40, es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República Representativa, Democrática y Federal, compuesta de Estados libres y soberanos, pero unidos en una Federación según los principios que establece la Constitución Federal.

El artículo 41, establece que dicha soberanía la ejercerá el pueblo, por conducto de los Poderes de la Unión, conforme a la competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que respecta a sus regímenes interiores.

Consecuentemente, la potestad tributaria al igual que la soberanía se encuentra y reside originalmente en el pueblo, mismo que la delega para ser ejercitada por los órganos competentes para ello, esto es, mediante el poder público constituido para ello, entendido la palabra poder público, en su acepción más restringida, como expresiones, que aunque implicando el poder político, designa, más bien, las instituciones concretas a través de las cuales el poder se manifiesta y funciona.⁵⁷

4. Características de la potestad tributaria.- Dicho poder tributario, comparte los matices propios de la soberanía, a saber: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

○ Abstracto, por ser una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado, y que le otorga el derecho de aplicar tributos, al que no puede sustraerse nadie;

○ Permanente, al ser connatural y consustancial al Estado deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el mismo Estado;

○ Irrenunciable, el Estado no puede desprenderse de ese atributo esencial, que le permite cumplir con sus finalidades así como existir;

○ Indelegable, esto es no puede transferirlo a un tercero puesto que le impediría realizar sus funciones, así como existir.

Dicho poder visto desde otra óptica, es común, por que afecta a todos los miembros de la comunidad; supremo, por ser, el superior común de todos los miembros de la comunidad; unitario, por que

⁵⁵ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, pág. 48.

⁵⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 207.

⁵⁷ Tamayo y Salmoran, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, Voz. Poder Público, pág. 2449.

se atribuye a la comunidad en su conjunto; independiente, por ser una instancia del poder político que pertenece a la comunidad política independiente en su conjunto, a la comunidad soberana; e incondicional, por que en virtud del Imperium del poder público, dentro de su ámbito de acción no puede sustraerse nadie.

58

5. Distinción entre la potestad tributaria y la competencia tributaria.- En otro orden de ideas, también cabe destacar la distinción que existe entre el poder tributario y la competencia tributaria, esto es, entre la facultad para establecer la obligación a cargo de los gobernados de contribuir al gasto público, estableciendo los elementos esenciales del mismo, y la capacidad legal para recaudar lo producido cuando se actualiza el hecho generador del tributo.

Esto es, la competencia tributaria consiste en el poder para recaudar el tributo, cuando se ha producido el hecho generador. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria.⁵⁹

Como se ha indicado, México se encuentra organizado positivamente como una República Representativa Democrática y 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 nuestra Constitución Federal, así mismo, el artículo 124 de la Constitución Federal establece que las facultades que no están expresamente reservadas a la Federación se entienden reservadas a los Estados que la conforman.

Por nuestra tradición histórica y política México, es una Federación sui generis, pues como bien lo indica el autor Don Alfonso Cortina Gutiérrez, citado por el autor Hugo Carrasco Iriarte, en organizaciones federativas en las que el poder federal no corresponde a una unión de estados que eran previamente independientes, sino al contrario, a una desintegración del poder central, entonces la realidad histórica esta indicando que el máximo de facultades debe estar reservado al poder central y el mínimo a cada uno de los estados miembros. ... en términos generales en la federación mexicana, se a seguido el sistema de atribuir al estado federal facultades expresas y dejar a las entidades federativas todas aquellas que no se han reservado explícitamente al poder central. En efecto el artículo 124 de la Constitución del país todas aquellas facultades que no están concedidas a los funcionarios federales. No existe en el art. 73 constitucional, que señala la competencia legislativa del Congreso de la Unión, ninguna facultad para establecer contribuciones, con la exclusión de la facultad correlativa de los estados miembros. El texto citado tan sólo dispone en su fracción VII que el Congreso fijara las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Pero, repito, no indica que esta facultad de imposición que por medio de actos legislativos se atribuye al Congreso, sea una facultad que explícitamente le corresponde con exclusión de la facultad de las legislaturas locales. Así pues, la regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia, la facultad simultánea, que tiene la federación y los estados para imponer contribuciones y sobre esta regla se estructura el sistema contributivo del país; por un lado el gobierno federal y por otro lado los estados de la república, imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estiman necesarias.⁶⁰

6. La concurrencia tributaria.- Nuestra forma de organización política, se encuentra orientado por el denominado Federalismo cooperativo, esto es, la diversas capas de gobierno, no tienen completamente funciones exclusivas, en el cual, ambas esferas de gobierno cooperan para proveer al pueblo de un buen gobierno.

La Concurrencia tributaria, en nuestro sistema tributario, implica que la Federación, en términos generales no tiene limitación alguna a su poder tributario, misma que tiene su sustento en el artículo 73

⁵⁸ Tamayo y Salmoran, Rolando, Op. Cit., pág. 2448.

⁵⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, pág. 210.

⁶⁰ Cortina Gutiérrez, Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, págs. 68, 69 y 70

fracción VII y además existen materias reservadas exclusivamente a la potestad tributaria de la federación como son las previstas en el artículo 73 fracción XXIX-A y 131; los estados tienen facultades concurrentes misma que tiene su sustento en los artículos 40 y 124 de la Constitución; con limitaciones positivas a su potestad tributaria como lo es las previstas en los artículos 115, 117, fracciones III, IV, V, VI y VII, y 118 en su fracción I; con limitaciones negativas, como lo son las materias previstas en los artículos que prevén las facultades exclusivas de la federación; y poder tributario condicionado como lo es la materia prevista en el artículo 117 fracción IX.

En aquellas materias que existe una potestad tributaria concurrente entre la federación y los estados se puede presentar la doble tributación, a dado origen a la Coordinación Fiscal, entre la federación y la entidades federativas.

1. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicho mandato, lo encontramos previsto en su artículo 74 en la fracción IV, párrafo primero, la cual substancialmente indica que será facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

Dicho artículo, en la parte conducente, a la letra dice:

art. 74. Son facultades exclusivas de la cámara de Diputados:
IV. Examinar, discutir, y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones, que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.
El Ejecutivo Federal, hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.
No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se considera necesarias, con ese carácter en el mismo presupuesto, las que emplearan los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.
La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el objetivo contenidos en los programas.

2. La trascendencia de dicho mandato constitucional.- En dicho mandato, se establece el principio de anualidad de los ingresos de la federación, así mismo, que aun cuando el conocimiento de la Ley de Ingresos corresponde conforme a nuestra organización bicameral a las dos Cámaras, será la Cámara de Diputados la que en primer término tenga conocimiento de la Ley de Ingresos y demás Leyes, de carácter tributario

Dicho precepto constitucional, también establece que la Ley de Ingresos deberá ser estudiada y discutida antes de examinar, discutir y aprobar la Ley de Egresos.

Consecuentemente, previa la difusión de los egresos que se establecerán en cada ejercicio fiscal, corresponderá a la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar el presupuesto de ingresos correlativo, limitando la participación de la Cámara de Senadores, participa su limitación a la publicación de la ley de Egresos.

Los Estados que conforman la Federación en que se encuentra organizado nuestro sistema político, a pesar de que se ven afectadas sus Haciendas con dicha ley no tienen realmente ninguna participación en la determinación de como se va a gastar el erario público. Lo cual a nuestro entender no tiene nada de democrático y puede vulnerar la soberanía económica de los Estados.

La doctrina al respecto a indicado que *no es correcto ni congruente dar participación a la Cámara de Senadores, ..., únicamente en la responsabilidad de decretar impuestos necesarios para cubrir gastos, pero vedándole el derecho de intervenir en el presupuesto de egresos y en el señalamiento de los objetivos concretos de este. Dicho de otra forma se le da participación a medias a ese Cuerpo Colegiado, ya que puede intervenir en cuanto a los ingresos de la Federación, pero nunca en lo que toca al gasto público respectivo.*⁶¹



1. **Su regulación en la Constitución Federal.**- Dicho mandato constitucional, lo encontramos previsto en el artículo 74 en su fracción IV, párrafo segundo, el cual substancialmente indica que: El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

2. **La trascendencia de dicho mandato.**- Del precepto en comento, se observa, en un primer término, que únicamente el Jefe del Poder Ejecutivo Federal, es el facultado para iniciar las leyes de Ingresos y el presupuesto de Egresos, evidentemente por lo que toca a la Federación.

Exclusiva y excluyentemente al Ejecutivo Federal, le compete la facultad de iniciar leyes en lo que respecta a los ingresos y egresos de la federación.

Observándose que dicha facultad exclusiva otorgada por la Constitución Federal, en favor del Ejecutivo Federal, deberá ser ejercida mediante la presentación del proyecto respectivo a los ingresos y egresos a más tardar el día 15 de noviembre de cada año, con la única excepción natural de aquellos años en que se actualice el cambio de poderes que deberá ser ejercida a más tardar el día 15 de diciembre del periodo respectivo.

En los casos antes indicados, deberá de presentarse el Secretario del despacho respectivo, a dar cuenta del los respectivos proyectos. Cabe indicar que conforme a lo previsto en el artículo 74 en su fracción IV, párrafo séptimo, el plazo de presentación antes indicado para dichas iniciativas de leyes sólo se podrá ampliar mediante solicitud expresa del Ejecutivo Federal, suficientemente justificado a criterio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo en todo caso presentarse el Secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

3. **La teleología de dicho mandato constitucional.**- Respecto a dicha facultad exclusiva del Ejecutivo de la Federación de la presentación de las incitativas de las leyes de ingresos y egresos de la

⁶¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit., pág. 254.

Federación, la doctrina a manifestado que lo anterior obedece fundamentalmente a que *la determinación de los ingresos necesarios para cubrir el presupuesto constituye materia que requiere estudio y profundo conocimiento de las necesidades del Estado y de la situación económica del país,*⁶² por lo que se a estimado que es el Ejecutivo, el que *esta en mejores condiciones que el propio legislativo, para conocer las condiciones económicas del país y por consecuencia se determinan las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos.*⁶³

Cabe hacer notar que la periodicidad y vigencia de las leyes de ingresos y egresos se encuentra circunscrita al ejercicio anual al cual corresponde.

4. La ley de Ingresos.- Por ley de ingresos, debemos entender el acto jurídico legislativo mediante el cual el Estado mediante el procedimiento previamente establecido al mismo, en ejercicio de su Potestad Tributaria establece las contribuciones a las cuales se encuentra sujetas los gobernados necesarias para sufragar el gasto público.

El propio Ejecutivo el que con base en el conocimiento de las necesidades que requiere el país inicia las leyes respectivas a los ingresos que habrá que recaudar y en consecuencia que serán obligatorios para los gobernados así como el destino de dichos ingresos.

Esto es, se trata de una ley formal y materialmente hablando, que será obligatoria para los sujetos pasivos de la relación tributaria dentro de la periodicidad de la misma. Dicho con otras palabras la *Ley de Ingresos, es el al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno federal esta autorizado para recaudar en un año determinado constituye por lo general, una mera lista de "conceptos" por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, lo elementos de los diversos impuestos.*⁶⁴

Observándose que existen dos clases de leyes tributarias, las que establecen los elementos propios de los impuestos y que podemos considerar como leyes ordinarias u especiales, según sea el criterio que observemos, en cuanto que fija el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la excepciones y la forma de recaudación; y la que como la *Ley de Ingresos* enumeran las contribuciones que tendrá derecho a recaudar el Estado a efecto de cubrir el gasto público, esto es las que se causaran en cada ejercicio fiscal.

Esto es, la ley de ingresos al ser un acto formal y materialmente designado como ley mediante la cual, el Estado en ejercicio de su Potestad Tributaria establece los ingresos que tendrá derecho a recaudar en un ejercicio fiscal anualizado, actualiza el acto condición por el cual se permite el ejercicio de su competencia establecida en la ley.

Haciéndose notar, que es el mismo Estado el que se esta autolimitando en función de los ingresos necesarios a ser recaudados para cubrir el gasto público.

Consecuentemente, si por alguna causa no se publica la *Ley de ingresos* que regirá para el ejercicio fiscal respectivo, o en dicha ley de ingresos no se prevé la recaudación de un ingreso contemplado en la anterior, conforme a la Constitución, tendremos que estimar que las leyes ordinarias que establecen los elementos de la contribución no serán aplicables, de tal forma que sólo obligan a los gobernados aquellas contribuciones que se encuentran previstas en la *Ley de Ingresos* respectiva al ejercicio que le corresponda, dicho en otras palabras los gobernados sólo se encuentran obligados a cubrir a aquellas contribuciones que en forma expresa se autorizo al Estado a percibir para cubrir los gastos públicos.

⁶² Flores Zavala, Ernesto. Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, pág. 223.

⁶³ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 112.

⁶⁴ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 109.

Lo anterior, ha sido sostenido por la doctrina fiscal la cual conforme a lo ya expuesto, las leyes fiscales tienen vigencia constitucional de una año y, a no ser que se aprueben nuevamente todas y cada una de las leyes o bien se apruebe la Ley de Ingresos, las leyes especiales que regulan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras que el Congreso de la Unión no decreta nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos, los mismos habrán dejado de estar en vigor y no serán legalmente exigibles.⁶⁵



1. Su regulación en la Constitución Federal.- Dicho mandato constitucional, lo encontramos previsto, en el párrafo segundo, del artículo 131 de la Constitución Federal, el cual sucintamente establece 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 el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que se hubiese hecho de la facultad concedida.

2. La trascendencia de dicha disposición.- De dicho precepto en comento nos cabe observar que:

○ Se trata de una facultad potestativa del Congreso de la Unión, el delegar o no en el Ejecutivo, dicha facultad pero que la misma pertenece en forma originaria al Congreso de la Unión.

○ Que dicha facultad originaria del Congreso de la Unión, se delega en forma exclusiva y excluyente en el Ejecutivo Federal, esto es, que sólo el Ejecutivo Federal en su caso se encuentra investido de la facultad delegada prevista por dicho artículo, lo cual dicho en otras palabras implica que su ejercicio se encuentra reservado al titular del Ejecutivo Federal, misma que sólo el podrá ejercitar en forma personal y personalísima.

○ Que dicha facultad se limita a aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso de la Unión, para expedir otras, así como a restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos.

○ Que dicha facultad delegada en el titular del Ejecutivo Federal, se debe razonar en base a la urgencia de la medida, esto es, no se debe aplicar en cualquier caso, sino sólo en aquellos extremos que el Ejecutivo Federal en base a hechos concretos de los que derive la urgencia de la medida.

○ Que dicha urgencia deben tener como base el regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o cualquier otro propósito en beneficio del país.

○ Que el ejercicio que el Ejecutivo Federal realice en su caso de dicha facultad delegada, será sometida anualmente por el propio titular del Ejecutivo Federal, a la aprobación del Congreso de la Unión, al enviar el presupuesto fiscal de cada año.

⁶⁵ Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, págs. 28 y 29.

La doctrina al respecto, manifiesta que dicha fracción, nació en el año de 1950 a raíz de una iniciativa de ley ante la necesidad de utilizar un sistema de tarifas flexibles, cuya constitucionalidad no pudiera ser impugnada.

La cual entre otros fundamentos que se invocó figura el relativo a que: *"El complejo de atribuciones que los ordenamientos jurídicos en vigor otorgan al Estado Mexicano, constituye la causa fundamental que determina el incremento incesante de los gastos públicos, los cuales, dentro de una buena administración financiera, deben cubrirse a través de los tributos y entre estos ocupan sitial preferente, los impuestos cuya misión actual no consiste exclusivamente, en producir ingresos para el Estado, sino concomitantemente en realizar fines de carácter extrafiscal, de política económica, social, demográfica, exterior, etc. es así, con tarifas arancelarias elevadas en un momento, reducidas en otro, o prohibitivas en determinado instante, como el Estado puede favorecer el desarrollo de las industrias nacionales mexicanas, lograr el florecimiento de industrias incipientes, influir en el equilibrio de la producción, estimular la producción agrícola en vez de la industrial o viceversa, incrementar o impedir el comercio internacional, tutelar la clase laborante, etc. Así mismo es factible estabilizar la moneda e impedir la elevación de los precios."*⁶⁴

Observándose sucintamente que el ejercicio de dicha facultad delegada en forma exclusiva en el Titular del Ejecutivo de la Federación obedece a la necesidad de la utilización y manejo de las tarifas flexibles en materia del comercio exterior, así mismo la misma también responde a lograr los objetivos consistentes en : Acelerar el desarrollo económico de México, Distribuir equitativamente el ingreso, Consolidar la independencia económica de México, Crear nuevas fuentes de trabajo, Elevar el nivel de la población, Aumentar las exportaciones nacionales, Aumentar las exportaciones de manufacturas nacionales, Disminuir las importaciones no necesarias y superfluas, Equilibrar la balanza comercial, y Disminuir o atenuar el equilibrio en la balanza de pagos.

Esta facultad delegada en forma exclusiva en el titular del Ejecutivo Federal no rompe con el principio de la división de poderes, ya que conforme a lo normado en el artículo 49 de nuestra Constitución Federal, aun cuando expresamente se establece que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Y que el mismo no podrá reunirse en una sola persona, dos o más de estos Poderes, 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, así como lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgan facultades extraordinarias para legislar.

⁶⁴ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, pág. 255.

1. El orden social se vale del derecho como medio de control, en forma amplia, el derecho es un orden y sistema jurídico que reacciona en forma institucionalizada contra aquellas conductas típicas que se encuentran sujetas a su regulación.

2. El derecho es un orden jurídico, una totalidad unitaria y sistemática, que exhibe un orden propio y tiene el propósito y la finalidad de regular, y por ende de ordenar, la conducta de los destinatarios, entre los que se encuentran tanto los facultados y obligados por las normas jurídicas, como los que tienen a su cargo el desempeño de las funciones públicas; originado con esto, lo que se conoce como el Estado de Derecho.

3. Dichas conductas reguladas por el derecho, son aquellas que se encuentran observadas por el mismo, al ser estimadas por el conglomerado social como fundamentales, por valiosas y necesarias para la supervivencia de un grupo social en un tiempo y espacio determinados, mediante una convivencia pacífica, respetuosa y ordenada, y con ello lograr el bienestar y la felicidad de los seres humanos que lo integran, tanto en su esfera individual como social.

4. El derecho, como orden y sistema jurídico, tiene su punto de toque tanto en su aspecto formal como material en la norma fundante o básica que los dota sustancial y formalmente de los atributos de unidad, estructura jerarquizada, coherencia y plenitud, mismos que permea a las disposiciones jurídicas que lo integran.

5. Dicha norma fundante o básica, constituye el fundamento último de legitimidad y validez tanto formal como material de aquellas normas que integran un orden y sistema jurídico determinado.

6. La razón suficiente de las disposiciones jurídicas, que integran un orden y sistema jurídicos determinados, en esencia consiste en que, una disposición jurídica debe observar tanto el proceso legal que la dota de existencia, como el contenido de la norma que la origina y en un último momento la norma condicionante que la crea también se debe de sujetar al proceso de creación y al contenido del precepto constitucional que le da origen.

7. Una disposición jurídica, se encuentra debidamente fundada, su contenido en última instancia debe ser coincidente y congruente con los mandatos establecidos en la norma fundante o básica.

8. Dicha exigencia, de la razón suficiente, en el derecho positivo mexicano lo encontramos previstas en los extremos de legalidad y seguridad jurídica contenidos respectivamente en lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo 14, y en párrafo primero del artículo 16 en relación directa con lo dispuesto por el artículo 133, todos ellos de la Constitución Federal.

9. En el derecho positivo mexicano, dicha norma fundante o básica la encontramos prevista en y por la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual especialmente en su artículo 133 establece la Supremacía y Superioridad de la Constitución Federal sobre la aplicación de las demás leyes, tanto por lo que toca a su existencia como al contenido de la mismas.

10. Para la aplicación de cualquier disposición jurídica perteneciente al derecho positivo mexicano se deberá observar en un primer momento el contenido de la norma fundante o básica, al cual deberá sujetarse la disposición normativa.

11. Por ausencia o carencia de razón suficiente de una disposición jurídica con el mandato o precepto constitucional que le dio origen, conforme al derecho positivo mexicano, las autoridades aplicadoras no deberán estar a lo dispuesto en la primera.

12. Por mayoría de razón, la interpretación previa a toda aplicación de cualquier disposición jurídica se deberá sujetar a lo antes indicado, observando con precisión la adecuación del contenido de dicha disposición a los contenidos mandados por la norma fundante o básica.

13. El derecho tributario al ser parte del orden y sistema jurídico, se encuentra creado, recreado y positivizado por y en la Constitución Federal, y por ende no escapa a lo antes mencionado para el orden y el sistema jurídico positivo en México.

14. La aplicación tributaria y por ende la interpretación debe observar que las disposiciones jurídicas que forman parte de este segmento de la realidad jurídica compartan la razón suficiente que establecen los mandatos constitucionales que le dan origen, así como aquellos que sean de aplicación simultánea o conexa.

15. En materia tributaria encontramos que las fuentes de las obligaciones en materia tributaria y por ende de la aplicación e interpretación de las disposiciones de dicho sistema, lo conforman principalmente y casi en forma exclusiva, en el orden que se indica: la Constitución, la Ley, los Tratados Internacionales, el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado, el Reglamento, las Circulares, la Jurisprudencia y los Principios Generales de Derecho.

16. Por mandato Constitucional, en la especie, la fracción IV, de su artículo 31, la principal fuente en materia tributaria lo constituye la ley, formal y materialmente hablando, esto con el principal objeto que el contribuyente tenga la certeza y seguridad jurídica de que es lo que debe, cuanto debe, y cuando lo debe, de forma tal, que a la autoridad exactora no le quede más que recaudar lo debido.

14. Sólo mediante un acto legislativo, formal y materialmente hablando, se puede establecer cargas a los particulares, esto es, aquellas normas que determinan, los sujetos, los objetos, las bases las tasas u tarifas, así como las que establecen las exenciones, infracciones y sanciones.

15. Las disposiciones jurídicas, en materia tributaria son de APLICACIÓN ESTRICTA, esto es, no se podrán aplicar más que a los casos legales o de hecho, estrictamente previstas en los mismos, consecuentemente su interpretación también es estricta, dichas disposiciones se deberán entender, explicar y adecuar al caso concreto sin ampliar ni restringir los elementos que las integran.

16. En algunos casos, la autoridad "por normatividad" mediante una práctica de dudosa constitucionalidad, que origina la inseguridad e incertidumbre jurídica, al entero perjuicio de los contribuyentes, aplica las disposiciones jurídicas en materia tributaria por conducto de la figura jurídica de las circulares desnaturalizando a estas e invadiendo con ello el campo reservado a la ley, al ampliar las cargas a los contribuyentes.

17. Las disposiciones jurídicas en materia tributaria por regla general son de autoaplicación o autoaplicativas, esto es, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren, mismas que se determinarán conforme a las disposiciones fiscales vigentes en el momento de su causación. Consecuentemente le corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

18. Existen diferentes métodos de aplicación de la ley, para los casos normales, entre otros, encontramos los siguientes: el exegético, el de la razón legal, el histórico, el sistemático, el lógico razonable, el de la reconstrucción racional, el lógico sistemático, el evolutivo.

19. Para los casos anómalos, estimamos que conforme a lo previsto en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV, de la Constitución Federal, 1o., 5o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación, se aceptan para la aplicación los métodos siguientes: el realista y el la significación económica.

20. Las disposiciones jurídicas tributarias, al igual que las demás disposiciones jurídicas que conforman el orden y sistema jurídico, se sirven del lenguaje, para comunicar significativamente, indicar y precisar al

destinatario de dicha disposición, sus deberes y derechos. Consecuentemente, las disposiciones jurídicas, al igual que cualquier tipo de comunicación significativa para ser entendidas requieren de la interpretación de los signos que las conforman en relación con los diversos significados obtenidos de las normas que conforman dicho sistema y orden jurídico, no siendo óbice de lo anterior la aparente claridad de las disposiciones que las contienen.

21. La interpretación, estrictamente, implica desentrañar el significado de una expresión jurídica, esto es, desentrañar el significado de las diversas palabras que integran o conforman una expresión jurídica, articulándola con los significados previstos en las demás normas que conforman dicho sistema jurídico de aplicación conjunta, simultánea o conexa y armonizándolo con el significado que obtienen al tenor del campo de referencia o conexión, (fórmula lingüística y situación fáctica) en que se debe aplicar dicha disposición jurídica.

22. El sentido y alcance de las disposiciones jurídicas es diferente del significado de las mismas, ya que este sólo lo podemos encontrar en relación directa con los hechos que busca regular, pues el sentido y el alcance lo entendemos como la significación que en determinada situación fáctica tiene una fórmula lingüística, esto es, a la luz de la realidad que exige la aplicación de una disposición jurídica determinada.

23. La hermenéutica jurídica, a través de la obtención del significado armonizándolo con el marco de referencia al cual se debe aplicar es como se obtiene el sentido y alcance de una expresión jurídica, lo cual nos permite conocer la disposición jurídica, en su real alcance y efectos.

24. La hermenéutica jurídica al conocer el sentido, alcance y efectos que provoca una disposición jurídica, nos permite fijar lo expresado en una disposición jurídica en relación con un caso concreto lo que nos permite no darle a lo dispuesto en una expresión una fuerza de expansión indefinida.

25. Lo anterior nos permite conocer, con seguridad y certeza, cuales son los efectos y alcances reales que una expresión jurídica origina a un caso concreto.

26. En la materia tributaria, para conocer el auténtico sentido y los alcances reales de una expresión jurídica, debemos en primer término obtener el significado lingüístico de la expresión, en segundo término armonizarlo con las demás disposiciones que conforman dicho sistema y cuya aplicación sea simultánea o conexa, en tercer término observarlo a la luz de los mandatos y principios contenidos en la Constitución Federal que lo dan origen y que sean de aplicación simultánea o conexa y por último observar dichos significados de conformidad con la realidad que exige la aplicación de dicha disposición jurídica.

27. Tanto por los particulares como por las autoridades es necesario para la adecuada aplicación de las disposiciones jurídicas en materia tributaria, conocer el auténtico sentido de las disposiciones jurídicas en materia tributaria, conocer lo dispuesto por los mandatos a cargo de las autoridades y de las prerrogativas a favor del contribuyente, armonizándolo con el significado obtenido del texto en el contexto de las disposiciones jurídicas tributarias, y con las realidades que exigen su aplicación.

28. Para hablar que la actuación de las autoridades competentes en materia tributaria, auténticamente se encuentran ajustadas a derecho, es necesario que ajusten su comportamiento a los extremos que los mandatos constitucionales les imponen, así mismos que se respeten los derechos públicos subjetivos que la propia Constitución establece a favor de los gobernados, todo ello en forma cabal.

Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, La Fiscalización en México, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1984.

Arellano García, Carlos. La Superioridad Constitucional, 75 Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos., México, Porrúa, S.A., 1992.

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Público, México, Porrúa, S.A., 1983, Tomo I.

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Público, México, Porrúa, S.A., 1983, Tomo II

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Privado, México, Porrúa, S.A., 1989.

Bobbio, Norberto. El Problema del Positivismo Jurídico, México, Distribuidora Fontarón, S.A., 1992.

Bonnecase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil, México, Harla, 1993, (Colección Clásicos del Derecho; Traducción y compilación: Enrique Figueroa Alfonso).

Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, México, Porrúa, S.A., 1992.

—————, Las Garantías Individuales, México, Porrúa, S.A., 1979.

—————, El Juicio de Amparo, México, Porrúa, S.A. 1989.

Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones, México, Porrúa, S.A., 1985.

Carizzo, Jorge. La Constitución Mexicana de 1917, México, Porrúa, S.A., 1986.

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, México, Harla, S.A. de C.V., 1993.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, Tomo I

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, S.A., 1988.

Duverger, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, Barcelona, Ariel, S.A. 1986.

Faya Viezca, Jacinto. Finanzas Públicas, México, Porrúa, S.A., 1986.

Fernández y Cuevas, Mauricio. Visitas domiciliarias para efectos fiscales, Aspectos Constitucionales, México, Dofiscal Editores, 1983.

Flores Barrueto, Apuntes del Derecho Civil, México, Librería Díaz, Alfonso Díaz M., 1985.

Fix-Zamudio, Héctor, Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, México, El Colegio Nacional, 1983.

- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Porrúa, S.A., 1991.
- Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, S.A., 1988.
- Galindo Garfias, Ignacio. *Derecho Civil*, México, Porrúa, S.A., 1985.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal-Penal*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.
- García Maynez, Eduardo. *Ensayos Filosóficos-Jurídicos 1934-1979*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1984.
- _____, *Filosofía del Derecho*, México, Porrúa, S.A., 1989.
- _____, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, Porrúa, S.A. 1985.
- _____, *Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1986.
- Garzon Valdés, Ernesto. *Derecho y Filosofía*, México, Distribuidora Fontarón, S.A., 1988.
- Góngora Pimentel, Genaro. *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*, México, Porrúa, S.A., 1992.
- González y González, Ernesto. *Derecho de las Obligaciones*, México, Editorial Cájica, 1968.
- González y González, Ernesto. *El Patrimonio*, México, Editorial Cájica, 1983.
- Guisepe, Lumia. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*, Madrid, Editorial Debate, Colección Universitaria, 1986.
- Honfeld N, W. *Conceptos Jurídicos Fundamentales*, México, Distribuciones Fontarón, S.A. 1992.
- Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ecasa, 1985.
- Kelsen, Hans. *Que es la Justicia?*, México, Distribuidora Fontarón, S.A., 1992.
- Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1991.
- Kelsen, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983.
- Klug, Ulrich. *Problemas de la Filosofía y de la Pragmática del Derecho*, México, Distribuciones Fontarón, S.A., 1992.
- Krawietz, Werner. *El Concepto Sociológico del Derecho y Otros Ensayos*, México, Distribuciones Fontarón, S.A., 1992.
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, México, Porrúa, S.A., 1979.
- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario mexicano*, México, Porrúa, S.A., 1987.

- _____ El Recurso Administrativo en México, México, Porrúa, S.A., 1992.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal, México, Lazzcano Garza Editores, 1993.
- Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1986.
- Porras y López, Armando. Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación, México, Textos Universitarios, S.A., 1977.
- Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas, 1991.
- Rocasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1985.
- _____ Tratado General de Filosofía del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1986.
- Reichkiman K., Benjamín. Teoría de la Finanzas Publicas, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, Tomo I.
- _____ Teoría de la Finanzas Publicas, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, Tomo II.
- Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano, México, Porrúa, S.A., Tomo I, 1986.
- Sánchez Martínez, Francisco y Yolanda Sánchez Cantú, Formulario Fiscal y Jurisprudencia, México, Trillas, 1993.
- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, México, Cárdenas Editores y Distribuidores, S.A., 1982.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1988, Tomo I.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1988, Tomo II.
- Tena Ramírez, Tena. Derecho Constitucional Mexicano, México, Porrúa, S.A., 1992.
- Tena Ramírez, Tena. Las Leyes Fundamentales de México, México, Porrúa, S.A., 1992.
- Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1984.
- _____ Teoría General del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1989.
- Eduardo A. Zannoni, Ineficacia y Nulidad de los actos jurídicos, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 1986.
- _____
- Abbagnano, Nicola. Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.
- Bobbio, Norberto y Nicola Mateucci, Diccionario de Política, México, Siglo Veintiuno Editores, S.A. de C.V., 1987, Volumen I A-J.
- Bobbio, Norberto y Nicola Mateucci, Diccionario de Política, México, Siglo Veintiuno Editores, S.A. de C.V., 1988, Suplemento.

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo D-H.

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo P-Z.

La Superioridad Constitucional, 75 Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Porrúa, S.A., 1992.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo I, Memorias.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo II, Jurisprudencia y Tesis relevantes.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo III, Jurisprudencia y Tesis relevantes.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo IV, Índice Sistemático de Jurisprudencia y Tesis relevantes.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo VI, Ensayos-II.

La Planeación y la Defraudación Fiscal, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3, Harla, 1990.

Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 4, Harla, 1990.

Apéndice de Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917-1988, México, Hypertexto de México, S.A. de C.V., 1992.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal, México, diciembre de 1994, Tomo I.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal, México, diciembre de 1994, Tomo II.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas -Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993.

Delgadillo Maíz, Luis Daniel y Fernando Mier Estrada, Compiladores, Una Década de Jurisprudencia en Materia Fiscal, México, Ediciones Delma, 1991.

Gobierno de México, México: Relación de Tratados en Vigor, México, Secretaria de Relaciones Exteriores, 1993.

Góngora Pimentel, Genaro David y Miguel Acosta Romero, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Porrúa, S.A., 1994.

Góngora Pimentel, Genaro David y Miguel Acosta Romero, Código Federal de Procedimientos Civiles, México, Porrúa, S.A., 1994.

Justicia Administrativa, México, Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C. Trillas, 1987.

Moreno Padilla, Javier. Cordinación Editorial, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Trillas, 1994.

Oréndain Kunhardt, Ignacio. Nueva Ley Federal del Procedimiento Administrativo (Análisis y Comentarios), México, Témis, 1994.

Ramírez Jacinto, Javier. Algunos aspectos en torno a las visitas domiciliarias, Tesis profesional presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986.

Adam Adam, Alfredo y Guillermo Becerril Lozada, La Fiscalización en México, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

Abbagnano, Nicola. Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.

Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1984.

Adame Godard, Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo P-Z.

Aguilar Alvarez, Javier. Las Contribuciones en la Ley, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Arellano García, Carlos. La Superioridad Constitucional, 75 Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos., México, Porrúa, S.A., 1992.

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Publico, México, Porrúa, S.A., 1983, Tomo I.

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Publico, México, Porrúa, S.A., 1983, Tomo II

Arellano García, Carlos. Derecho Internacional Privado, México, Porrúa, S.A., 1989.

Arnaiz Amigo, Aurora. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Arnaiz Amigo, Aurora. La Relación Impositiva de los Particulares de la Federación y los Estados en Materia Tributaria, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos- I.

Arreola Leopoldo, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo P-Z.

Baltierra de Yañez, Gloria. Comentarios Sobre la Evolución Jurisprudencial de los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad., Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Belair Claude, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo P-Z.

Bobbio, Norberto y Nicola Mateucci, Diccionario de Política, México, Siglo Veintiuno Editores, S.A. de C.V., 1987, Volumen I A-J.

Bobbio, Norberto y Nicola Mateucci, Diccionario de Política, México, Siglo Veintiuno Editores, S.A. de C.V., 1988, Suplemento.

Bobbio, Norberto. El Problema del Positivismo Jurídico, México, Distribuidora Fontaráma, S.A., 1992.

Bonnecase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil, México, Harla, 1993,(Colección Clásicos del Derecho; Traducción y compilación: Enrique Figueroa Alfonso).

Burgoa Orihuela, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, México, Porrúa, S.A., 1992.

_____, Las Garantías Individuales, México, Porrúa, S.A., 1979.

_____, El Juicio de Amparo, México, Porrúa, S.A. 1989.

Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones, México, Porrúa, S.A., 1985.

Calvo Nicolau, Enrique. Casos Prácticos en la Aplicación del Principio de Proporcionalidad de los Impuestos, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 4, Harla, 1990.

Carpizo, Jorge. La Constitución Mexicana de 1917, México, Porrúa, S.A., 1986.

Carpizo, Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, México, Harla, S.A. de C.V., 1993.

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981, Tomo I

Cortina Gutiérrez, Alfonso. Los Reglamentos de Policía, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo I, Memorias.

Cortiñas Peláez, León. De la Planeación Tributaria y del Abuso del Derecho (Legitimación Sustantiva y Legalidad Formal), Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Covarrubias, Jorge. Características de la Relación Fisco-Contribuyente, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3., Harla, 1990.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, S.A., 1988.

_____. El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Delgadillo Maíz, Luis Daniel y Fernando Mier Estrada, Una Década de Jurisprudencia en Materia Fiscal, México, Ediciones Delma, 1991.

Duverger, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, Barcelona, Ariel, S.A. 1986.

Faya Viezca, Jacinto. Finanzas Publicas, México, Porrúa, S.A., 1986.

Fernández y Cuevas, Mauricio. Visitas domiciliarias para efectos fiscales, Aspectos Constitucionales, México, Dofiscal Editores, 1983.

Fix-Zamudio, Héctor. Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, México, El Colegio Nacional, 1983.

Flores Barructo, Apuntes del Derecho Civil, México, Librería Díaz, Alfonso Díaz M., 1985.

Flores García, Fernando. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Flores Treviño, Jesús. Facultades Discrecionales de las Autoridades en el Código Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, México, Porrúa, S.A., 1991.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1988.

Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, México, Porrúa, S.A., 1985.

García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal-Penal, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.

García Maynez, Eduardo. Ensayos Filosóficos-Jurídicos 1934-1979, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1984.

_____, Filosofía del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1989.

_____, Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa, S.A. 1985.

_____, Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1986.

Garzon Valdés, Ernesto. Derecho y Filosofía, México, Distribuidora Fontaráma, S.A., 1988.

Gaxiola Moralla, Federico Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Gaxiola Moralla, Federico Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Góngora Pimentel, Genaro David y Miguel Acosta Romero, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Porrúa, S.A., 1994.

Góngora Pimentel, Genaro David y Miguel Acosta Romero, Código Federal de Procedimientos Civiles, México, Porrúa, S.A., 1994.

Góngora Pimentel, Genaro. Introducción al Estudio del Juicio de Amparo, México, Porrúa, S.A., 1992.

González y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, México, Editorial Cájica, 1968.

González y González, Ernesto. El Patrimonio, México, Editorial Cájica, 1983.

González Oropeza, Manuel. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Guerrero Lara, Ezequiel. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Guiseppe, Lumia. Principios de Teoría e Ideología del Derecho, Madrid, Editorial Debate, Colección Universitaria, 1986.

Hernández Espindola, Olga. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Honfeld N, W. Conceptos Jurídicos Fundamentales, México, Distribuciones Fontarón, S.A. 1992.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, México, Ecasa, 1985.

Kelsen, Hans. Que es la Justicia?, México, Distribuidora Fontarón, S.A., 1992.

Kelsen, Hans. Teoría Pura del Derecho, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1991.

Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983.

Klug, Ulrich. Problemas de la Filosofía y de la Pragmática del Derecho, México, Distribuciones Fontarón, S.A., 1992.

Krawietz, Werner. El Concepto Sociológico del Derecho y Otros Ensayos, México, Distribuciones Fontarón, S.A., 1992.

Lomell Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, México, Porrúa, S.A., 1979.

López Padilla, Agustín. La Planeación Fiscal, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3., Harla, 1990.

Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal, México, Lazcano Garza Editores, 1993.

Madrado, Jorge. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Margán Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Porrúa, S.A., 1987.

----- El Recurso Administrativo en México, México, Porrúa, S.A., 1992.

Montañés Ojeda, Jorge. Federalismo Tributario en México, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Moreyra Suarez, Raúl. La Planeación Fiscal en Otros Países, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 4., Harla, 1990.

Moreno Padilla, Javier. Coordinación Editorial, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Trillas, 1994.

Oréndain Kunhardt, Ignacio. Nueva Ley Federal del Procedimiento Administrativo (Análisis y Comentarios), México, Témsis, 1994.

Orozco Enríquez, J. Jesús. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo P-Z.

Ortiz Gómez, Gabriel. La Simulación de los Actos Jurídicos, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3, Harla, 1990.

Ovalle Fabela, José. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1986.

Porras y López, Armando. Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación, México, Textos Universitarios, S.A., 1977.

Quintana Aceves, Federico. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas, 1991.

Ramírez Gutiérrez, Othon José. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Ramírez Jacinto, Javier. Algunos aspectos en torno a las visitas domiciliarias, Tesis profesional presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1986.

Recasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1985.

----- Tratado General de Filosofía del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1986.

Retchkiman K., Benjamín. Teoría de la Finanzas Públicas, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, Tomo I.

----- Teoría de la Finanzas Públicas, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1987, Tomo II.

Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano, México, Porrúa, S.A., Tomo I, 1986.

Romero Anaya, Jaime. El Uso abusivo de los Derechos como Hecho Ilícito y su Aplicación en el Campo del Derecho Fiscal, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3., Harla, 1990.

Rueda Heduam, Ivan. Legalidad Impositiva Sustancial, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Sainz Alarcón, Jorge. Marco Constitucional de la Actuación de los Contribuyentes, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3., Harla, 1990.

Sánchez Andrade, Eduardo. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1985.

Sánchez Andrade, Eduardo. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas -Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, 1993.

Sánchez Martínez, Francisco y Yolanda Sánchez Cantú, Formulario Fiscal y Jurisprudencia, México, Trillas, 1993.

T

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, México, Cárdenas Editores y Distribuidores, S.A., 1982.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1988, Tomo I.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, México, Porrúa, S.A., 1988, Tomo II.

Schmil Ordoñez, Ulises. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

Tamayo y Salmorán, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo A-CH.

----- Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo D-H.

----- Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A.- Universidad Nacional Autónoma de México, 1993, Tomo I-O.

Tena Ramírez, Tena. Derecho Constitucional Mexicano, México, Porrúa, S.A., 1992.

Tena Ramírez, Tena. Las Leyes Fundamentales de México, México, Porrúa, S.A., 1992.

Terrazas Salgado, Roberto. La Seguridad Jurídica en México a 75 años de vigencia de la Constitución de 1917, 75 Aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos., México, Porrúa, S.A., 1992.

Vázquez Pando, Fernando Alejandro. La Planeación y la Defraudación Fiscal, Revista El Foro, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Octava Época, Tomo III, número 3, Harla, 1990.

Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1984.

----- Teoría General del Derecho, México, Porrúa, S.A., 1989.

Yañez Franco, Carlos. Breves Comentarios Sobre la Hermenéutica de las Leyes Fiscales, Tribunal Fiscal de la Federación 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, Tomo V, Ensayos-I.

Eduardo A. Zannoni, Ineficacia y Nulidad de los actos jurídicos, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 1986.