



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "CAMPUS ARAGÓN"

LA EQUIDAD EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA COMO CONVERGENTE INDISPENSABLE EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA

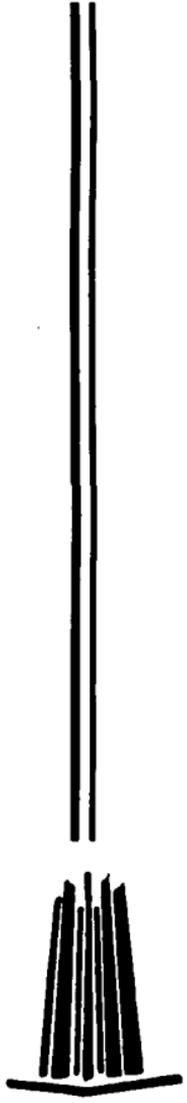
T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
RAFAEL JAVIER LOBERA BECERRA

ASESOR: LIC. RAÚL ESPINOZA

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

SAN JUAN DE ARAGÓN, EDO. DE MÉXICO.

2002





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A

Dios.

México.

La Universidad Nacional Autónoma de México.

A

Mamá Laura, Mamá Carmen, Papá Rafael (in memoriam),
Abuelita Victoria (in memoriam), Abuelito Narciso (in memoriam),
Noel, Naty, Tía Elvira, Roalín, Tía Emma, Tía Alicia, Tía Angélica,
Tío Fernando, Tío Manolo, Tía Martina, Tío Alfonso, Tío Marcos, Tío Pedro,
Tía Esperanza, Tío Chucho, Tía Angélica Vilchis, Chiquilín, Gustavo, Alejandro,
Miguel Ángel, Berenice, Aldo, Alejandra, Araceli, Bruno, Esteban, Mauricio,
Claudia, Norma, Diana, Tania, Paula, Mariana y Rebeca.

A

Mis Tíos: Máximo Lobera Maya y Mario Lobera Maya

A

Lic. Raúl Espinoza.
Lic. Rodolfo Martínez Arroyo.

A mis entrañables amigos.

A todas aquellas personas que me han congratulado con su atención y cariño.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE.

	<i>Página.</i>
INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO I.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES.	
1.1. El deber jurídico.	4
1.2. La potestad y la soberanía tributaria.	9
1.3. Las obligaciones fiscales.	17
1.4. Los ingresos del Estado.	24
CAPÍTULO II.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	
2.1. Naturaleza jurídica.	34
2.2. Concepto.	43
2.3. Elementos de existencia y validez.	56
2.3.1. Los sujetos.	61
2.3.2. El objeto.	66
2.3.3. El vínculo jurídico.	68
2.3.4. El hecho imponible.	70
2.3.5. La base gravable.	79
2.3.6. La tarifa.	84
2.4. Las modalidades de la obligación tributaria.	88
2.4.1. Los impuestos.	89
2.4.2. Los derechos.	94
2.4.3. las contribuciones especiales.	97
2.5. Formas de extinción de la obligación tributaria.	103
2.5.1. El pago.	103
2.5.2. La compensación.	105
2.5.3. La condonación.	106
2.5.4. La prescripción.	108
2.5.5. La caducidad.	110

TESIS CON
FALTA DE ORIGEN

CAPÍTULO III.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. Consideraciones generales.	115
3.2. Principios constitucionales y obligación tributaria.	119
3.3. Los principios de legalidad y seguridad jurídica.	130
3.3.1. Principios de legalidad.	131
3.3.1.1. La igualdad.	133
3.3.1.2. La proporcionalidad.	138
3.3.1.3. La equidad.	144
3.3.2. Principios de seguridad jurídica.	158
3.3.2.1. Apogemas que implica la seguridad jurídica.	159
3.3.2.2. La seguridad jurídica y la obligación tributaria.	159

CAPÍTULO IV.- LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

4.1. La justicia.	164
4.2. La justicia tributaria.	166
4.3. La administración de justicia tributaria y su marco constitucional.	172
4.4. Los órganos de administración de justicia tributaria.	177

CAPÍTULO V.- LA EQUIDAD EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA COMO CONVERGENTE INDISPENSABLE EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

5.1. El marco constitucional de la equidad tributaria.	191
5.2. Planteamiento del problema.	198
5.3. Hipótesis propositiva.	207
5.4. Justificación.	213

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

**TESIS CON
FALTA DE ORIGEN**

INTRODUCCIÓN

Las instituciones políticas, jurídicas y sociales de nuestro país continuamente se encuentran en proceso de evolución porque la problemática que cada una de ellas esta destinada a condicionar y encausar, están infestadas de movilidad y mutabilidad absolutas.

La imperancia que nos asiste a todos los ciudadanos para indagar la comprensión del fenómeno circundante al sufragio de los gastos de nuestra Nación, nos hace actores fundamentales dentro del concierto universal de la tributación. Y es en razón a esa calidad que nos atañe, que difícilmente podemos ser indiferentes a la sinergia que se genera en torno al aludido cosmos tributario.

Nuestro sentir particular nos orilla a propugnar por el mejoramiento de los designios rectores de la obligación tributaria (nuestro deber jurídico de contribuir a los gastos públicos), y por tal motivo, nos resulta acuciante cuestionamos el ¿Por qué? se asemejan de manera indistinta a los principios del trato equitativo y equidad. En torno al anterior cuestionamiento gira el tratamiento de esta tesis.

Consideramos que la correcta concepción e institucionalización de los aludidos principios rectores habrá de tener una positiva incidencia en la administración de la justicia tributaria. Porque pensamos que en la medida en que acontezca la correcta enunciación y concepción de los mismos, habrá de patentizarse, de manera paulatina y eficaz, una mejor administración de la justicia en el ámbito de la materia que tratamos.

En el primer capítulo abordamos los conceptos fundamentales que giran en torno a nuestra obligación tributaria; en tanto que en los capítulos dos y tres de una manera complementaria se analiza, en términos representativos y generales, el actual posicionamiento de esta institución en nuestra legislación positiva. En los capítulos cuarto y quinto se contiene el tratamiento propositivo de esta tesis, aportándonos por ende, la justificación de las propuestas que externamos a lo largo de ella.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Como podrá notarse, la primordial enmienda de esta tesis gira en torno a la necesidad de posicionar un nuevo constitucionalismo tributario, basado esencialmente en la adecuada concepción del supremo principio de la equidad. Para que con ello se tienda a mejorar, de una manera ostensible, la administración de la justicia en el ámbito tributario.

Tal vez puedan parecer audaces las propuestas de enmienda y adición externadas para los artículos constitucionales referidos, empero, es loable aclarar que pensamos que ello puede ser una alternativa de solución adecuada, y sobre todo, jurídicamente justificable.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO I.

CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

1.1. EL DEBER JURÍDICO.

Indispensable y simbiótica dicotomía es la conformada por los conceptos deber jurídico y derecho, puesto que ambos conceptos sin duda alguna se erigen como el principal axioma de la ciencia jurídica. Efectivamente a todo deber le precede un derecho y de igual manera, a todo derecho le corresponde un deber.

La relación jurídico-tributaria no es ajena a lo anterior y así tenemos que al derecho que tiene el sujeto activo de dicha relación para exigir del pasivo el pago de las prestaciones, sea en dinero, sea en especie, de los valores que revistiendo la forma de tributos debe trasladar al erario federal para sufragar los gastos públicos, le precede el deber jurídico que tiene todo ciudadano que habite en territorio nacional, de contribuir a los gastos de la Federación, o bien, del Estado(s) o Municipio(s) en que resida.

No obstante que el deber jurídico como conceptualización misma reviste una innegable importancia, se ha dejado a segundo término su estudio dentro del análisis de las relaciones jurídicas, pasando a ocupar el primer plano los estudios inherentes al concepto derecho. Por sanidad doctrinal y jurídica, consideramos que ambos conceptos, el de deber y el de derecho, merecen ser objeto de tratos y análisis iguales por la simple y sencilla razón de que su estudio conjunto nos aportará más elementos de comprensión y análisis de las relaciones jurídicas, con ello siempre se busca el mejoramiento de su planteamiento.

Según Eduardo García Maynez (1) al deber jurídico se le debe considerar como una consecuencia de derecho lo que nos parece aceptable y adecuado, dice el connotado jurista mexicano que "la realización de los supuestos que las normas jurídicas contienen, produce, de manera lógicamente necesaria, determinadas consecuencias de derecho, las cuales pueden consistir en el nacimiento, la transmisión, la modificación o la extinción de las

1.- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO. "Introducción al Estudio del Derecho". Ed. Porrúa; cuadragésimo tercera edición; México, 1992. Página 258.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

facultades y deberes"; es aún más convincente cuando dispone: "las formas esenciales de manifestación de tales consecuencias son el deber jurídico y el derecho subjetivo"(2).

Por su parte, Luis Recasens Siches dice de manera acertada e inobjetable que "habremos de fijarnos en el deber jurídico, estrictamente como jurídico, como algo exclusivamente fundado en la norma jurídica" (3). A mayor abundamiento, es preciso decir que excepcionalmente en un deber jurídico pueden estar insitos deberes morales o bien usos sociales o éticos, pero jamás un deber jurídico podrá estar subyugado a la preexistencia del deber moral o de los tratos sociales.

Se destacan dos vertientes doctrinales que buscan la justificación del concepto deber jurídico por lo que respecta a su intrínseca connotación, son la doctrina ética de la fundamentación metafísica de las costumbres y la doctrina del subjetivismo trascendental. La primera de ellas manifiesta que existe una identidad conjuntiva entre el deber moral y el deber jurídico; en tanto, su antagónica antítesis dispone que el deber jurídico y el deber moral son absolutamente independientes.

La doctrina ética de la fundamentación metafísica de las costumbres, cuyo principal exponente es Emanuel Kant considera que el deber jurídico, para poder ser considerado como tal debe forzosamente tener origen en la voluntad de las personas que están destinadas a cumplirlo, es decir, el deber jurídico debe, necesariamente, ser resultado del consenso de las voluntades autónomas de los individuos para que pueda ser universalmente aceptado, de lo contrario, si no es así, no puede ser exigible. Kant dice que el deber jurídico es una obligación ética indirecta. (4)

Rudolf Laun condesciendo con esta corriente, priva al orden jurídico positivo de cualquier argumento de exculpación, pues le resta totalmente a la heteronomía de sus

2.- Idem.

3.- RECASENS SICHES LUIS. "Filosofía del Derecho". Ed. Porrúa; décimo segunda edición; México, 1997. Página 240.

4.- Citado por Maynez en su obra anteriormente referida, véase la Página 260.

dispositivos la justificación natural que pueda hacerlos exigibles. Estima que las normas jurídicas auténticas necesariamente deben ser autónomas o de lo contrario serán simplemente una "congerie de enunciaciones sobre la aplicación condicionada del poder del más fuerte. Es poder puro y simplemente. No encierra ningún deber, ninguna obligación", -tratadista citado por Maynez- (5).

En síntesis, la corriente anteriormente referida se aventura a considerar al deber jurídico como tal únicamente si es el resultado de la voluntad autónoma de los individuos que habrán de cumplirlo, o de lo contrario, si la voluntad que determina su creación es heterónoma, no será de ninguna manera considerado como deber, por el contrario únicamente será la manifestación de un poder que carece de argumentación natural que justifique su exigencia.

A su vez, existe la antagónica antítesis doctrinaria de la Doctrina ética de la fundamentación metafísica de las costumbres, esta es la corriente del subjetivismo trascendental y sus más connotados congéneres son Hans Kelsen, Nicolai Hartmann y Gustavo Radbruch.

La exégesis cardinal de esta doctrina se constriñe a manifestar que el hecho de equiparar el concepto jurídico de obligación con el de deber moral, conforma un error superlativo de apreciación porque dicen que el deber moral es autónomo, en tanto que el deber jurídico es heterónimo, por lo tanto, esta corriente de pensamiento se aventura a manifestar que el deber moral es un deber inexigible pues no entraña a un deber jurídico intrínsecamente concebido como tal, en tanto que un deber jurídico si se pretende considerar como tal, deberá forzosamente ser originado por una voluntad suprema y heterónoma. Prueba de ello la encontramos en la idea de Gustavo Radbruch que considera que el deber jurídico es a la vez deuda (5 Bis).

5.- Op. Cit. Página 261.

5 Bis.- Si el lector desea abundar más sobre el tema, remítase a la lectura de la obra citada de Maynez en las páginas que van de la 258 a la 270

Por último en cuanto toca al análisis de esta doctrina es oportuno concluir citando lo siguiente: "la legislación autónoma sería objetivamente válida únicamente en la hipótesis de que el legislador fuese infalible. Pero el autolegisador que nos pinta el filósofo de la fundamentación metafísica de las costumbres no es un hombre real, sino un ente abstracto, dotado de divina omnisapientia"(6), Maynez, por medio de la cita antes transcrita nos permite inferir claramente cuales son los alcances de las doctrinas abordadas: así las cosas, se puede decir que la doctrina basada en el subjetivismo trascendental resulta ser, a nuestro punto de vista, la más acertada y conciliable con la esencia de lo jurídico en cuanto al trato que da al deber. Dar la premisa fundamental al argumento de que un deber jurídico deba ser originado por la autonomía de la voluntad del individuo que ha de cumplirlo, equivaldría a hacer nugatoria la idea del orden político y en contraposición esto es igual a aceptar una anarquía normativa en todos aspectos, está visto que si la convivencia social pretende lograr la armonía interactiva deberá necesariamente estar orientada por un cúmulo de preceptos jurídico positivos que sean observables y respetados por el sustento heterónomo que las haya de conformar, esto con independencia de las voluntades autónomas de los individuos que pueden o no aceptarlas. La justificación de la calidad heterónoma de la creación de los deberes jurídicos se justifica en gran medida por el bien que persiguen y que se consensa por los principios universalmente válidos y aceptados por la generalidad social.

Ernesto Gutiérrez y González lo concibe como un género conceptual del que a su vez se desprenden algunas especies como la obligación por ejemplo. A su vez, conceptualiza al deber jurídico en sentido amplio o "lato sensu" como "la necesidad de observar voluntariamente una conducta conforme a lo que prescribe una norma de derecho" (7) y lo subdivide a su vez en tres apartados fundamentales que son los siguientes:

6.- Op. Cit. Páginas 265 y 266

7.- GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ ERNESTO. "Derecho de las Obligaciones". Ed. Porrúa; novena edición; México, 1993. Página 33.

1.- Deber jurídico "stricto sensu": Es la necesidad de observar voluntariamente una conducta, conforme a lo que prescribe una norma de derecho, ya en favor de la comunidad, ya de persona determinada (8).

2.- Obligación "lato sensu" o en sentido amplio o genérico: Es la necesidad jurídica de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o en favor de un sujeto que ya existe (9).

3.- Derecho de crédito indemnizatorio: Es la necesidad jurídica que tiene una persona, llamada obligado-deudor, de cumplir voluntariamente a favor de otra persona, llamada acreedor, que le puede exigir, la restitución de una situación jurídica al estado que tenía antes de producirse: A).- la violación ilícita de un deber jurídico stricto sensu que causa un daño imputable al deudor, o B).- un hecho ilícito que causa un daño originado sin culpa por a).- una conducta o un hecho previsto por la ley, como objetivamente dañoso o b).- por el empleo de un objeto que la ley considera en sí mismo peligroso, c).- bien finalmente, por la realización de una conducta errónea realizada de buena fe (10).

Por otra parte, Eduardo García Maynez concibe al deber jurídico como "la restricción de la libertad exterior de una persona, derivada de una facultad, concedida a otra u otras, de exigir de la primera cierta conducta, positiva o negativa" (11).

A nuestro juicio, *el deber jurídico es una noción, positiva o negativa, que debe de cumplirse y respetarse de manera inexcusable por virtud de la heteronomía que infesta su determinación aplicativa material y deberá obviamente estar claramente pragmatizado en un ordenamiento legal positivo.*

8.- Op. Cit. Página 34.

9.- Op. Cit. Página 37.

10.- Op. Cit. Página 40.

11.- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO. Op. Cit. Página 268.

1.2. LA POTESTAD Y LA SOBERANÍA TRIBUTARIA.

El poder se concretiza por medio de una potestad, y a su vez esta se encuentra subyugada a la soberanía, jamás podrá acontecer lo contrario.

Es necesaria la reglamentación de las actividades de cada uno de estos órganos de gobierno para delimitar sus campos de acción y evitar así abusos o desviaciones de poder, que en este caso deberá siempre buscar el beneficio del pueblo.

El artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que: "La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno".

Como podemos ver, la Soberanía entraña al poder público y este último está condicionado y supeditado a su existencia. Sin duda alguna tenemos bien en claro que habremos de partir del entendido que la soberanía, como concepto de valor supremo conforma el omnímodo sustento original del poder público puesto que la soberanía no es otra cosa que una manifestación de la actividad política que se genera a la par de la sinergia social.

En este orden de ideas, aboquémonos a conceptualizar y manifestar los alcances de la soberanía intrínsecamente concebida como tal. Ya dejamos bien en claro mediante la cita del artículo 39 de la Carta Magna que la soberanía reside única y originariamente en el pueblo, por tanto, ahora es necesario saber en quien se deposita la representación y el ejercicio de esa soberanía. Pues bien, así tenemos que la soberanía nacional se deposita en los poderes de la Unión y se ejerce por medio del poder público que se autolimita por medio de ella misma.

De conformidad a la estructura orgánica del Estado mexicano, los portavoces directos de las proclamas y de las necesidades de la población lo son la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, quienes a su vez, al revestir la forma de órganos

gubernamentales cuentan con una serie de poderes públicos que son dictados y encausados por los designios legales que se emanan por la soberanía.

Sobre este particular Ignacio Burgoa Orihuela expresa lo siguiente: "Al hablar de la soberanía tenemos que referirnos necesariamente a una megavoluntad suprema conformada por los ánimos conjuntados de todos los entes que componen a una sociedad, de ahí que se asevere inobjetablemente que la soberanía reside de manera esencial y originaria en el pueblo. "Esa voluntad general entraña un poder de autodeterminación y autolimitación... lo que implica que sobre ella no existe ni debe existir ninguna otra voluntad ajena"(12).

De lo anterior deducimos que es necesario establecer órganos de gobierno destinados a encausar y ejecutar las proclamas y las encomiendas que por medio de las leyes se dictan para el desarrollo social. En tal entendido, resulta lógico que dichos órganos, para poder cumplir lo más cabalmente posible las encomiendas imperadas por la voluntad soberana, se encuentren investidos con ciertas aptitudes y facultades para poder lograrlo. Dicho de otra forma y en resumidas cuentas, deben contar con un imperium, es decir, con la aptitud de imperar sobre la esfera jurídica de los gobernados respecto a la realización o el respeto de determinados actos u omisiones para que pueda ser posible el logro de los fines y metas socialmente buscados. No debemos perder de vista que la condicionante que funge como la directriz fundamental de ello esta conformada por la premisa que aboga porque siempre en el ejercicio de esas investiduras que revisten la forma de poderes, se tenga como mira única el logro del beneficio común del pueblo en la mayor medida de lo posible.

Las limitantes de los poderes que anteriormente referimos, se ciñen a que se justifique su existencia, es decir, deben armonizar con los resultados que obtengan. De lo contrario, al no llegar a ser esto así, podrá el pueblo, por conducto de su representación soberana, proceder a la modificación o alteración de las estructuras orgánicas existentes siguiendo las bases jurídicas destinadas para ello.

12.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo". Ed. Porrúa; cuarta edición; México, 1996, Página 412.

Nuestra Constitución Política es una suprema manifestación de la voluntad soberana. La soberanía se caracteriza por ser única, inalienable e indivisible.

Ignacio Burgoa Orihuela de manera excepcional nos expone lo anterior al decir que "no existen dos soberanías, a saber, una imputable al pueblo o nación y otra al Estado. Conforme a esta premisa, el Estado es soberano como persona jurídica en que el pueblo o nación se ha organizado política y normativamente, residiendo su soberanía en su propio elemento humano. La soberanía estatal, según la tesis de la personalidad del Estado que es la que adoptamos, se revela en la independencia de éste, frente a otros Estados en cuanto a que ninguno de ellos debe intervenir en su régimen interior, el cual es sólo necesariamente alterable o modificable por su mismo elemento humano que es el pueblo o la nación, a los que corresponde la potestad de autodeterminación (soberanía popular o nacional)"(13).

Podemos afirmar que la soberanía de un Estado se manifiesta en el plano internacional dentro de un plano de igualdad con respecto a los demás Estados existentes, de manera interna la soberanía se manifiesta como una relación de supremacía con respecto de los poderes públicos y los órganos de gobierno que componen la estructura del Estado.

El poder público por si mismo no debe ser considerado como soberano, por el contrario, es el fin mediato para el logro de las voluntades soberanas, al mismo tiempo que determina e impera se autolimita. Podemos aseverar que el poder público es una forma de manifestación de la soberanía. "La nación o pueblo, su poder soberano de autodeterminación o constituyente y el orden jurídico primario fundamental concurren en una síntesis dialéctica para crear al Estado como institución pública suprema dotada de personalidad jurídica"(14).

El poder público, también conocido como poder estatal, se desenvuelve en tres funciones clásicas que intrínsecamente son diferentes, estas son: la ejecutiva, la legislativa y la judicial. A su vez, estas funciones se manifiestan por conducto de actos de autoridad, mismos que se encuentran encausados y preconcebidos por una normatividad jurídica positiva. El desarrollo conjuntivo y alterno de esos poderes presupone equilibrio.

13.- Idem.

14.- BURGOA. Op. Cit. Página 344.

Los actos de autoridad a los que hacemos mención, pueden ser de diversa índole. En efecto, en función de la naturaleza del órgano de gobierno que los realiza o de la naturaleza intrínseca de los mismos, se puede dar pábulo a considerar si dicho acto de autoridad es un acto administrativo, un acto judicial o un acto legislativo. Las manifestaciones del poder público revisten la forma de un acto, pues este concebido como tal es una forma de conducta humana, generalmente positiva y que se traduce en un hacer.

Efectivamente, los distintos órganos de gobierno tienen asignadas diversas funciones dentro del concierto social como la de crear o promulgar leyes; ejecutar y hacer cumplir esas leyes; y determinar si el ejercicio del poder público del cual cada órgano se encuentra investido es legal, es decir, determina si lo realizado se constriñe o no a lo dispuesto por el orden positivo de la normatividad; esta última función también se expresa al momento de determinar los derechos que corresponden a cada gobernado que someten a su consideración determinada controversia.

“El poder público forzosamente debe someterse al orden jurídico fundamental del cual deriva. Este orden es la fuente de existencia y validez de dicho poder. No es admisible que su desempeño se realice sobre el margen ni contra el propio orden jurídico fundamental del cual dimana. Por ende, el poder público del Estado no es soberano, aunque si esencialmente imperativo y coercitivo, porque no se ejerce encima del derecho fundamental sino dentro de él. De esta aseveración se deduce que el Estado no es soberano en lo que concierne al desempeño del poder público, aunque si ostente ese atributo como persona moral suprema frente a otros Estados que forman el concierto internacional, por cuanto que ninguno de ellos debe ingerirse en su régimen interno ni afectarlo por modo alguno” (15).

La potestad es una concepción que en la época del antiguo imperio romano tenía una notable importancia, pues ella implicaba una contraposición al imperio o facultad de mando, la potestad (“potestas”) comprendía el poder administrativo como el de publicar edictos, multar, embargar, convocar al pueblo para hablarle o para que votara, y convocar, presidir y hacer votar a una asamblea. Actualmente asociamos a la palabra potestad como

una atribución particular y concreta en favor de la autoridad, es decir, una facultad de hacer dentro de las funciones que le son asignadas para cumplir determinados fines.

Inicialmente podemos resumir lo siguiente: la soberanía es la megavoluntad suprema de un Estado que se caracteriza por ser única, inalienable e indivisible; esta autolimita y autodetermina su estructura, su organización y su dogmática existencia por medio de las instituciones políticas que son necesarias; se manifiesta en el plano internacional por medio del principio de igualdad y en el plano interno o nacional por el principio de supremacía.

A su vez, el poder es el medio necesario para la manifestación de la voluntad soberana de un Estado, se pragmatiza objetivamente a través de los actos de autoridad que son las conductas realizadas por los órganos de gobierno, siempre autodeterminadas y autolimitadas por la soberanía. El poder se manifiesta por medio de una potestad que se traduce en un imperium, es decir, en una aptitud de poder mandar o hacer respetar.

Los alcances de la soberanía son indeterminados, en cambio, los alcances del poder público se encuentran subyugados por los designios soberanos. El sustento de la soberanía se encuentra en la voluntad popular (autodeterminación), el sustento del poder público lo encontraremos en la voluntad soberana (autolimitación).

La soberanía se manifiesta por medio de los poderes del Estado, el poder público se manifiesta por conducto de las autoridades u órganos de gobierno. El ejercicio de la soberanía genera la actividad política, y a su vez esta se manifiesta en múltiples facetas, como el gobierno, la impartición de justicia y la creación de leyes.

A nuestro parecer resulta inapropiado el denominar el concepto de soberanía tributaria para identificar los actos de autoridad que tienen como fin la creación de determinados gravámenes impositivos, aunque debemos reconocer que esto es así porque para los efectos de identificar esta faceta de las actividades estatales, resulta relativamente justificable por la diferenciación de esta función pública que se permite con respecto a las demás que realiza el Estado.

La soberanía es una sola así como el poder público, por ende, no consideramos que estos a su vez tengan diversas subespecies. El hecho de promulgar leyes que impongan a cargo de los ciudadanos determinados tributos es una forma de manifestación de la soberanía, claro está; así tenemos que consideramos pertinente hablar de la acción y manifestación soberana en la creación de tributos, así como consideramos igualmente acertado el manifestar la expresión y la acción del poder y/o potestad pública en la cuestación de los tributos.

Suainz de Bujanda, citado por Sergio Francisco de la Garza (16), cae en un error superlativo de apreciación al manifestar que: "el poder o la soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos". En efecto, como nos ha quedado bien claro, la soberanía y el poder son conceptos que a pesar de conformar una simbiótica relación no presuponen una significación común, y menos aún resulta que ambos hayan de utilizarse indistintamente, la cita anteriormente enunciada cae en el error al manifestar que al dar trato igual al poder que a la soberanía, automáticamente le da la misma jerarquía a ambas, cuestión incorrecta la que se sobreentiende al afirmarse que el poder crea tributos. Esto no es así, el poder recauda los tributos, más no los crea, la creación de estos tributos se manifiesta por conducto de actos legislativos de autoridad con naturaleza política, que se caracterizan por ser soberanos.

Consideramos que Sergio Francisco de la Garza concibe de manera errónea lo que es el poder tributario, pues según él, 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"(17), claramente podemos percatarnos que lo confunde con la manifestación de la soberanía en la creación de los tributos, la conocida soberanía tributaria.

El poder o potestad pública en el ámbito tributario se manifiesta por conducto del ejercicio de todas aquellas facultades o aptitudes con los que cuentan los órganos de

16.- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. "Derecho Financiero Mexicano". Ed. Porrúa; décimo cuarta edición; México, 1994. Página 207.

17.- Op. Cit. Página 207.

gobierno encargados de la recaudación de los tributos. Ejemplos claros de la manifestación de estos poderes lo son: la determinación de las cantidades por concepto de tributos omitidos por los ciudadanos contribuyentes; las visitas domiciliarias a los ciudadanos contribuyentes para la verificación del correcto cumplimiento de las leyes tributarias y fiscales; el hecho de exentar a determinados contribuyentes del pago de un impuesto determinado; la devolución de los impuestos a los ciudadanos contribuyentes que se beneficien por las disposiciones emitidas con motivo de incentivar las exportaciones ("draw back"); por decir sólo algunos.

La soberanía tributaria se deposita en el Congreso de la Unión (poder legislativo) y de manera excepcional en el presidente de la República. Prueba de lo anterior son los artículos 73 fracciones VII, XXIX y XXX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así tenemos que fue la soberana voluntad del pueblo mexicano: 1.- Que el Congreso de la Unión esté facultado para imponer las contribuciones que son necesarias para cubrir el presupuesto; 2.- De igual manera, que el Congreso de la Unión tenga facultad para establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 constitucional; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; así como para establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, la explotación forestal y la producción y consumo de cerveza; 3.- La Federación debe tener la facultad privativa de gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen por el territorio nacional; y, 4.- que el Congreso de la Unión faculte al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas expedidas por el propio Congreso, con la salvedad de que el Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someta a su aprobación el uso dado a la facultad conferida.

Pues bien, como nosotros podemos darnos cuenta los principales dogmas normativos de las contribuciones son de índole suprema y por tanto deberán ser acatados indistintamente por todos los órganos de gobierno en el uso de sus poderes públicos.

Los designios soberanos se manifiestan en concritud también por medio del párrafo primero del artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo rezo literal es el siguiente: *"El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regimenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal"*.

Es susceptible de encomio lo aseverado con respecto a las facultades o atribuciones de que gozan las legislaturas locales para crear tributos, pues permite aclarar firmemente la controversia que se suele suscitar a menudo sobre los aspectos de la doble tributación que inciden sobre una misma base gravable. Sin lugar a dudas las entidades federativas tendrán libre facultad legislativa en cuanto a tributos atañe en todos los aspectos, siempre y cuando estas atribuciones no interfieran sobre las ramas enumeradas en el artículo 131 y 73 fracciones VII, XXIX y XXX de la Constitución Política de los Estados unidos Mexicanos.

Por otra parte, es conveniente mencionar que, de conformidad a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, los Municipios tienen la facultad de administrar su hacienda libremente, misma que habrá de conformarse con todos aquellos rendimientos generados por los bienes que les pertenezcan, y asimismo, por las demás contribuciones e ingresos que a su favor establezcan las Legislaturas Estatales. A efectos de clarificar lo anterior diremos que los Municipios obtendrán ingresos provenientes de: la seguridad pública y tránsito; los rastros; las calles, parques y jardines; los panteones; los servicios de limpia; el alumbrado público; el agua potable y el alcantarillado; los mercados y las centrales de abasto.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El trato de algunos doctrinarios con respecto a estos menesteres orilla a tener presente el concepto de los poderes originarios y los poderes derivados que se enfocan en razón a la jerarquía de los poderes que los detentan, a nuestro punto de vista en nada se justifica la existencia de estos, pues no podemos hablar de derivación porque sólo existe un origen que autodetermina y autolimita a tales poderes. Por ello pensamos que esas diferenciaciones obedecen más a un adorno de redacción que a un válido fin justificativo en el tratamiento de este particular.

Consideramos más acertado hablar de la competencia de las autoridades con relación al fenómeno y a la acción de la tributación en la más amplia acepción del concepto.

En resumidas cuentas, creemos oportuno y preciso abreviar manifestando que la soberanía tributaria es la voluntad de conveniencia que reside en el Congreso de la Unión primordialmente y de manera excepcional en las legislaturas estatales para crear, modificar, abrogar o imponer determinadas cargas tributarias sobre la esfera jurídica patrimonial del ciudadano contribuyente.

Por otra parte, el poder o potestad tributaria es la aptitud derivada de ley que tiene todo órgano de gobierno que se encuentra investido con facultades de exacción y vigilancia de tributos sobre la esfera jurídica patrimonial del ciudadano contribuyente; por eso su manifestación se patentiza por conducto de su particular competencia (nos referimos a cada órgano observado de manera aislada en cuanto a su accionar). El fin último o teleológico alcance de todo esto es la necesidad del sufragio de las necesidades colectivas.

1.3. LAS OBLIGACIONES FISCALES.

A menudo solemos equiparar lo fiscal con lo tributario. Esta errónea práctica, según creemos, obedece a dos premisas fundamentales: la primera de ellas es que aún dentro de nuestra cultura cívica nacional no ha privado del todo el desarrollo de la reciente rama jurídica del derecho financiero y sus respectivas subramificaciones como la fiscal; y en

segundo término, pensamos que ello es así por la imperante apatía por indagar cual es el real significado y trascendencia de estos conceptos.

Y así, nosotros concebimos al derecho financiero como la disciplina jurídica que dispone las normas jurídicas, instituciones y principios de derecho público, que tienden a normar la actividad del Estado que es relativa a la administración, obtención y recaudación de los recursos estatales.

Las obligaciones fiscales se manifiestan por designios de muy diversa índole, por lo que, dentro de tales manifestaciones, se encuentran inmersas las obligaciones tributarias, siendo estas por ende tan sólo una parte de las primeras globalmente concebidas.

Quizá la diferenciación a la que hacemos alusión no parezca muy necesaria pero en realidad sí lo es. Las relaciones jurídicas que se engendran de su existencia se proyectan con alcances distintos y con trascendencias igualmente disímiles. En efecto, de las relaciones jurídicas derivadas se generan consecuencias de derecho que son de naturaleza netamente fiscal o netamente tributaria, pero jamás existirá un aspecto tributario sin un trasfondo fiscal.

La estructura de la obligación fiscal en nada difiere con la de la obligación jurídica puesto que esta es una especie de aquella. Como todos sabemos los elementos intrínsecos o de existencia de toda obligación jurídica se conforman por tres elementos fundamentales, estos son el sujeto, el objeto y el vínculo jurídico.

Los elementos intrínsecos o de existencia de la obligación fiscal se conforman por los sujetos, el vínculo jurídico y la causa o finalidad de su existencia que es el funcionamiento de la estructura orgánica fiscal del Estado.

Los sujetos que intervienen en la existencia de la obligación fiscal son, el sujeto activo y el sujeto pasivo. La calidad de sujeto activo puede recaer indistintamente tanto en el Estado como en el gobernado y/o contribuyente. Empero, es menester aclarar que

siempre habrá de recaer la calidad de sujeto activo en aquel que siempre se verá beneficiado con el cumplimiento del deber establecido por la obligación fiscal; en cambio, la calidad sujeto pasivo habrá de recaer siempre en la persona que estará destinada al cumplimiento del deber que impone a su cargo la obligación fiscal.

El vínculo jurídico de la obligación fiscal se encuentra conformado por la relación derivada o creada por esa consecuencia de derecho que motivó el ministerio de ley. Este vínculo jurídico no siempre importa que debamos presuponer a considerar que la calidad de sujeto activo siempre recaerá en el Estado, pues al ser de muy variada índole las formas de manifestación de las relaciones fiscales, lo serán también las que existan con los gobernados contribuyentes. El vínculo jurídico constriñe a respetar lo que se dispone por ministerio de ley en cuanto al funcionamiento interactivo del fisco.

La causa final o el objeto primordial de estas obligaciones son el correcto funcionamiento del fisco que es el conjunto de órganos e instituciones públicas y políticas encargadas de la administración de la hacienda pública de la sociedad políticamente organizada. Cabe recordar que la hacienda pública esta conformada por el patrimonio de diversas índoles con que el Estado cuenta para hacer vida.

La anterior causalidad se proyecta en la acuciante necesidad de que el Estado implante una política fiscal que sea conciliable, pero, sobre todo, que armonice la política económica que adopta de manera integral. Recordemos que la política fiscal se conforma por todas aquellas estrategias logísticas orientadas a la cuestión y a la administración de los recursos públicos que se allega con el fundamento político y supremo de la existencia social.

Son dos los fines que se persiguen con la implantación de la política fiscal, son los fines fiscales y los fines parafiscales. La finalidad fiscal se ocupa por garantizar el correcto desempeño de las funciones públicas; en tanto que las finalidades parafiscales se ciñen a garantizar tanto el suministro de los servicios públicos como la correcta ejecución de las políticas básicas de previsión y desarrollo social.

Siguiendo la idea del jurista argentino Rafael Bielsa estamos en aptitud de manifestar que la obligación fiscal se deriva de la existencia de las instituciones jurídicas y de los principios de derecho administrativo que regulan la actividad del fisco. En este orden de ideas tenemos que las variadas relaciones que se derivan entre los órganos de gobierno que se entienden del engranaje del fisco, originan necesariamente que existan manifestaciones de hecho, que con posterioridad llegan a traducirse en consecuencias de derecho.

La obligación fiscal se proyecta de diversas maneras, en cambio, la obligación tributaria siempre se manifestará por el hecho de que el deber que entraña invariablemente importará un carácter eminentemente pecuniario. La obligación fiscal no necesariamente importa un deber pecuniario, existen también deberes de hecho como la omisión de determinadas conductas o el desarrollo de determinadas conductas.

La conformación orgánica del Fisco implica una interacción conjunta y sincronizada de los órganos que lo integran, esto también incide sobre los contribuyentes. Al existir una ordenación por ministerio de ley, necesariamente se generarán manifestaciones de hecho que derivan en consecuencias de derecho, tales consecuencias de derecho existen precisamente por la existencia de las obligaciones fiscales.

El fenómeno fiscal suele manifestarse en otras dimensiones que desbordan a la contribución tributaria. En efecto, podemos ver como se generan obligaciones netamente fiscales cuando un órgano paraestatal se ve constreñido jurídicamente con alguna autoridad hacendaria y no precisamente a contribuir económicamente; otro ejemplo de esta obligación, aunque de carácter eminentemente presupuestal, lo encontramos en los deberes que tienen los órganos hacendarios inferiores de rendir cuentas de la correcta actividad facultativa de cuestación de la que se encuentran investidos por ministerio supremo de ley, a los órganos jerárquicamente superiores.

En este orden de ideas, compartimos abiertamente lo expuesto por Doricela Mabarak Cerecedo en el sentido de manifestar que existe un error superlativo de

interpretación por parte de un gran número de tratadistas al asignarle a la obligación fiscal un carácter preponderantemente económico (18). Los alcances y los caracteres de la obligación fiscal, al ser variados y diversos, implican que necesariamente se haya de erradicar esa tendencia de identificarlo con el carácter eminentemente pecuniario.

La obligación fiscal, como anteriormente mencionamos, acoge dentro de sí misma a la obligación tributaria, por ende, esta es una de las varias manifestaciones que puede tener. Generalmente la obligación tributaria implica una conducta positiva a cargo del sujeto pasivo de la misma que se hace consistir en la entrega de los valores que revistiendo la forma de tributos, se habrán de trasladar al erario federal.

La aludida autora con un aserto encomiable, manifiesta que "en la materia que ocupa a este estudio, se podrían elaborar dos conceptos: el de obligación fiscal, que es el género, y que abarca todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe aportar en favor del fisco o sujeto activo, y la obligación tributaria propiamente dicha, que es la especie, y consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, en favor del sujeto activo llamado fisco" (19).

Uno de los principales rasgos distintivos entre las obligaciones fiscales y las obligaciones tributarias se determina por la incidencia de preponderancia en cuanto a sus efectos sobre la esfera jurídica de los sujetos que en ellas intervienen. Así tenemos que la obligación tributaria recae primordialmente y en un sólo sentido sobre el sujeto pasivo, en cambio, en la obligación fiscal dicha incidencia recae en ambos de manera más amplia y abierta.

Otro de los rasgos distintivos que se puede acotar al respecto, es que el objeto de la obligación fiscal puede derivar de los designios emanados por los poderes públicos competentes que se encuentran autolimitados y autodeterminados por la voluntad soberana; en cambio, la obligación tributaria siempre dimana de un designio soberano y supremo.

18.- MABARAK CERECEDO DORICELA. "Derecho Financiero Público". Ed. Mc. Graw Hill; México, 1996. Página 130.

19.- Op. Cit. Página 130.

Creemos que muchos doctrinarios de manera errónea, entre ellos Adolfo Arrijo Vizcaíno, consideran que la relación jurídica existente es la naturaleza jurídica de la obligación fiscal, idea que consideramos totalmente errada e inadecuada en atención a que la relación jurídica es una consecuencia de la existencia de la obligación fiscal, y de igual forma es un elemento de existencia de tal obligación si lo equiparamos al vínculo jurídico. Por lo tanto, la obligación fiscal, como especie de la obligación jurídica, tiene la misma naturaleza, es un deber jurídico.

El deber jurídico que entraña la obligación fiscal se caracteriza por ser eminentemente político porque la finalidad de su existencia es colaborar con la correcta gobernabilidad y el adecuado funcionamiento de la maquinaria estructural del fisco.

Se puede decir, que en atención a su origen de facto, debemos considerar a la naturaleza de la obligación fiscal como una institución política de orden público; por lo que respecta a su origen jurídico, la obligación fiscal es un deber jurídico en tanto que es dable decir que es una noción positiva o negativa que inexcusablemente debe cumplirse y que se constriñe a la regulación de las relaciones jurídicas derivadas de la manifestación de la función del fisco estatal (ampliamente concebido como tal).

En nuestro sistema de derecho positivo federal en materia fiscal no contamos con una definición particular y adecuada acerca de ¿Qué es la obligación fiscal?. Con una carencia absoluta de puridad terminológica el legislador federal pretende subsanar esta omisión al referir a los créditos fiscales, pretende que se sobreentienda que son el concepto de lo que es una obligación fiscal.

Un apartado cuya cita no debemos omitir, es el que se contiene en la parte inicial del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación puesto que impone una obligación propiamente dicha que se asemeja a lo que estamos hablando: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos conforme a las leyes fiscales respectivas". Nos habla de un deber genérico y amplio con observancia inexcusable, por sí mismo genera consecuencias de derecho.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha secretaría autorice.

El dispositivo legal antes transcrito adolece de lo siguiente: pierde la noción de que la obligación fiscal es un deber jurídico; no presupone en que puede consistir ese deber jurídico, es decir, si implica un hacer o un no hacer; confunde lo que es una obligación fiscal con un recurso público del Estado; y por último, no autolimita ni autodetermina el tope de la cuestación. En resumen, se ocupa únicamente de cuestiones de procedimiento de exacción más que de sustancia de creación, es por ello que no es posible que se conciba a la obligación fiscal.

La obligación fiscal no es un crédito porque el crédito jurídicamente concebido es un conjunto de operaciones y actos que tienden a allegarse una riqueza presente a cambio de una riqueza futura, riqueza que se caracteriza por ser cierta, tangible, particular y restituible en un plazo cierto. En el ámbito fiscal no es posible que existan concesiones recíprocas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo porque la obligación fiscal tiene un origen eminentemente político que ciega de inicio la posibilidad de que el gobernado contribuyente reciba en un tiempo determinado de manera particular, cierta y tangible el servicio público como contraprestación a la riqueza trasladada al erario federal. El fisco siempre hará la requisa pecuniaria a nombre colectivo, fundamentándose en cuestiones de conveniencia y oportunidad.

No existen concesiones recíprocas, la exigibilidad de la obligación fiscal se hace a nombre de un fin genérico. Para su creación no se requiere que exista un consenso de voluntades, en tanto, para que el crédito exista se requiere forzosamente un concierto de

dos voluntades por lo menos. En la obligación fiscal basta con una voluntad suprema y soberana para que sea creada.

Estamos convencidos de que forzosamente deberá existir una definición acerca de lo que es una obligación fiscal y acerca de lo que es una obligación tributaria porque necesitamos un parámetro referencial de las mismas que tenga la respectiva jerarquía legal. Nuestra contribución al respecto se ciñe a emitir mi definición particular de la obligación fiscal: la obligación fiscal es el deber jurídico imperado por las normas de derecho positivo que regulan las actividades y las relaciones existentes entre los órganos fiscales y los gobernados contribuyentes.

1.4. LOS INGRESOS DEL ESTADO.

Acertadamente lo dijo el primer Secretario de Hacienda de los Estados Unidos de América Alexander Hamilton: "el dinero es, con propiedad, considerado como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y acción y le permite llevar a cabo sus más esenciales funciones. Consecuentemente, un completo poder para procurar su suministro regular y adecuado -conforme lo permitan los recursos de la comunidad- debe ser considerado como un ingrediente indispensable en toda constitución. Normas deficientes sobre este particular traen aparejado uno de estos dos males: o el pueblo debe someterse a continuos despojos, como sustitutos para reemplazar las necesidades públicas, o el gobierno naufraga en una atrofia fatal, y en un corto tiempo, perece" (20).

La idea que tenemos de un recurso, comúnmente la asociamos con el dinero concebido como especie particular, pero perdemos de vista el hecho de que no únicamente el dinero conforma un ingreso para el aparato estatal, lo son también otros bienes valores.

Es por demás obvia la justificación de la constante referencia hecha al dinero, pero indudablemente que no debemos pasar por alto otras especies de recursos que conforman un valor que es susceptible de cambiarse por insumos. Su análisis y ejecución conforman una alternativa por demás interesante que debe ser explotada.

20.- CITADO POR JOSE MARÍA MARTÍN, "Introducción a las Finanzas Públicas" (Biblioteca de Derecho Tributario, Tomo I), Ediciones Depalma; segunda edición; Buenos Aires, 1987. Página 104.

A la par de la corriente del pensamiento que trata a los gastos públicos, existe la corriente que trata a los recursos públicos, de igual manera, dentro de los recursos públicos se deriva el trato específico a diversas especies como los recursos tributarios. En el ámbito de la doctrina jurídica convergen múltiples corrientes que definen y clasifican a los recursos públicos del Estado.

El hecho de concebir a un ingreso pretendiendo asignarle la idea de que es un elemento del que una colectividad hecha mano para acudir a una necesidad o llevar a cabo una empresa, implica un error, pues esta idea corresponde al vocablo recurso ("recursus" en latín) y por lo tanto, esto no concilia del todo con la terminología actual, la que erróneamente manifiesta que esta idea corresponde al vocablo ingreso. Creemos más correcto y afortunado identificar a esta idea con el vocablo recurso y no con el vocablo ingreso, porque no corresponde a lo que buscamos concebir, esto propicia la puridad terminológica y la naturalización del concepto idea que examinamos.

Un ingreso es algo que ya ha sido ingresado, valga la redundancia, esto implica que acontezcan fenómenos conjuntos y diversos como los que integran la actividad pública de la cuestación que preceden de una fenomenología administrativa concreta, para que un ingreso sea considerado como tal. Un recurso, intrínseca y particularmente concebido, es una manifestación más natural y llana, recurso lo será siempre y cuando exista en un universo tangible.

Un sinnúmero de tratadistas se han abocado a clasificar y definir a los ingresos que percibe el Estado, tratados abundan y se destacan por su concreción y sencillez, también los hay dando un vasto tratamiento sobre el particular. Pasemos a obrar en materia.

No podemos pasar por alto la tradicional clasificación hecha de los ingresos que se funda en el criterio de clasificarlos en función de los períodos de tiempo que median a su recaudación, la corriente tradicional, llamémosla así, clasifica a los ingresos en ordinarios y extraordinarios.

Los ingresos ordinarios son aquellos que se determinan en función de los gastos públicos que el Estado debe hacer en el período de un año, que se comprende del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, por lo que se determinan en el presupuesto de ingresos y egresos de la Federación propuesto por el titular del Poder Ejecutivo y aprobado por el Congreso de la Unión o Poder Legislativo; son ingresos predeterminados o estimados en circunstancias aparentemente valuadas.

Los ingresos extraordinarios son aquellos que se determinan e imponen en función de situaciones o acontecimientos que perturban la planeación presupuestal y periódica estimada, por lo que se imponen con carácter de emergente para hacer frente a los perturbos que originó la imprevista contingencia y poder así garantizar el logro de las funciones y actividades proyectadas a pesar de los acontecimientos fortuitos acaecidos durante el período estimado.

Es esta clasificación la que priva en nuestro medio, tratadistas connotados conculgan con ella y la enuncian indistintamente, entre ellos encontramos a Ernesto Flores Zavala, Doricela Mabarak Cerecedo, Sergio Francisco De La Garza y Miguel Acosta Romero, por decir sólo algunos. Nuestra legislación positiva en materia financiera acoge la clasificación antes referida, la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo primero la enuncia que: Serán ingresos ordinarios: a) los impuestos, b) los derechos, c) las aportaciones de seguridad social, e) las contribuciones de mejoras, f) los productos y g) los rezagos; en tanto que, serán ingresos extraordinarios (en el caso particular, asimilados a los recursos financieros): a) los impuestos extraordinarios, b) los derechos extraordinarios, c) los empréstitos (nacionales e internacionales), d) la emisión de moneda, e) las expropiaciones (aclarando que por tal concepto suelen haber indemnizaciones), y f) los servicios personales.

Doricela Mabarak Cerecedo nos refiere a otra clasificación de los ingresos públicos del Estado tomando como criterio de clasificación la naturaleza fáctica de los mismos, a su vez, los subdivide en ingresos financieros e ingresos fiscales. Serán ingresos financieros todos aquellos que el Estado percibe, en términos generales, por la explotación de sus

bienes propios o por alguna otra actividad que en su carácter de persona moral de derecho público, sea susceptible de ser realizada para atender sus requerimientos de numerario (verbi gracia, el crédito público, la emisión de moneda y los empréstitos), lo son también todos aquellos que obtiene en su carácter de persona moral de derecho privado (cita como ejemplo la enajenación de sus bienes propios y la obtención de las utilidades de las empresas que le pertenecen).

Define como ingresos fiscales a los que derivan de la aplicación de una ley de esa naturaleza, y además son susceptibles de ser sometidos a un procedimiento de exacción que contempla la figura jurídica del embargo y remate de bienes del contribuyente (21).

A nuestro punto de vista, destaca sobre manera en el ámbito legal doctrinario de índole tributario el trato que sobre el particular aborda la escuela argentina, cuyo principal líder es Rafael Bielsa.

Mención aparte merece la opinión emitida por el jurista Juan Carlos Luqui que dice lo siguiente: "Los recursos que conforman el derecho fiscal son de naturaleza y origen heterogéneo, subdividiéndolos a su vez en tres apartados fundamentales que son: a) ingresos derivados por su actuación de persona de derecho público; b) ingresos del Estado por su actuación como persona de derecho privado y c) ingresos del Estado en uso de su poder o *imperium*.

a) Los ingresos percibidos por el Estado en su actuación de persona de derecho público son recursos fiscales no tributarios y se rigen por instituciones jurídicas de derecho administrativo, incluye en esta subdivisión a los que provienen de la explotación directa de los servicios públicos (precios); los que provienen de la celebración de contratos administrativos y cita como principales ejemplos a las concesiones de servicios, de obras públicas, etc.; los provenientes de permisos y concesiones por la regulación del uso de bienes del dominio público (tasas de policía); los que derivan del ejercicio del poder de policía al reglar el ejercicio de los derechos individuales (derechos y tasas); y por último,

21.- Confróntese lo anterior en la obra referida de dicha autora, concretamente en la página 15.

refiere a los empréstitos considerados como la manifestación objetiva del uso del crédito público.

b) Los ingresos del Estado provenientes de su actuación como persona de derecho privado son recursos consecuentes de actos y contratos, al igual que los anteriores, no los considera recursos fiscales tributarios - estos se generan con la explotación de los bienes que le pertenecen en propiedad, como cualquier particular, están reglados por las instituciones jurídicas de derecho privado, por lo que no existe tampoco en este sector nada de particular que justifique autonomía alguna.

c) Los ingresos del Estado que se generan por el uso de su poder o "imperium", son los que se conforman por a clásica trilogía impuesto, tarifas (en nuestro sistema de derecho positivo conocidos como derechos), y contribuciones especiales. Su determinación y cuestación cuenta con principio propios y exclusivos como los señalados en el supremo ordenamiento constitucional, estos principio son los de igualdad, legalidad y proporcionalidad. a su vez conforman garantías constitucionales que son verdaderas autolimitaciones que el Estado se impone para frenar su propio "imperium", reconociendo a su vez, derechos públicos subjetivos a los contribuyentes afectados en su derecho de propiedad, de libertad o de trabajo, que se ven compelidos a pagar un tributo que no respete las mencionadas garantías." (22).

José María Martín manifiesta que los recursos públicos pueden ser definidos como "toda riqueza devengada en favor del Estado y acreditada como tal por su Tesorería". De igual manera, clasifica a los recursos públicos en tres categorías: a) los que provienen de liberalidades, siendo aquellos que percibe el Estado de manera gratuita y sin ejercer su coactividad; b) los originarios que constituyen aquellos ingresos que previenen de los bienes patrimoniales o de actividades productivas del Estado, los cuales se caracterizan por ser obtenidos en condiciones similares a aquellas bajo las cuales los particulares obtienen sus propios recursos; y c) los recursos derivados, siendo estos los diversos ingresos que el

Estado obtiene mediante reclamos a las economías de los particulares, que pueden formular en virtud de su poder de imperio o fiscal, motivo por el cual estos son reglados por normas de derecho público (23).

Giuliani Fonrouge, citado por Adolfo Arrijo Vizcalno, concibe a los recursos del Estado en dos apartados primordiales: Los provenientes de bienes y actividades del Estado; y los que han de provenir del ejercicio de los poderes inherentes a la soberanía o poder del Estado.

Esa premisa da pábulo a la elaboración de la clasificación que a nuestro punto de vista es la más adecuada con respecto del tópico que tratamos. Adolfo Arrijo Vizcalno logra conciliar una clasificación con la debida naturaleza conceptual y la puridad terminológica requerida de los recursos públicos, cuenta con características científicas que le dan mayor seriedad.

Palabras más, palabras menos, dice el insigne tratadista mexicano que los ingresos del Estado se clasifican en dos: en ingresos tributarios y en ingresos financieros. Los primeros son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos para la integración del presupuesto nacional.

Y complementando lo anterior, abunda sobre el particular al especificar que los ingresos tributarios del Estado se clasifican en: I.- INGRESOS TRIBUTARIOS: a) Impuestos, b) Aportaciones de seguridad social, c) Derechos, d) Contribuciones especiales, y e) Tributos o contribuciones accesorias; y, II.- INGRESOS FINANCIEROS: a) Empréstitos, b) Emisión de moneda, c) Emisión de bonos de deuda pública, d) Amortizar

23.- JOSÉ MARÍA MARTÍN. Op. Cit. Página 125.

y convertir la deuda, e) Moratorias y renegociaciones, f) Devaluaciones, g) Revaluaciones, h) Productos y Derechos, i) Expropiaciones, j) Decomisos, K) Nacionalizaciones, l) Privatizaciones (24).

24.- Si el lector desea abundar más sobre el particular, véase y consúltese ARRIJOA VIZCAINO ADOLFO. "Derecho Fiscal". Ed. Themis; décimo tercera edición; México, 1998. Páginas 80 a 87.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO II.-

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria es la célula primordial del organismo financiero nacional, su importancia y trascendencia son de una magnitud extraordinaria, a grado tal que si las bases o los dogmas que la sustentan no son del todo adecuados se proyectan inmediatamente como deficiencias que alteran de manera significativa los ámbitos políticos, económicos y jurídicos de nuestra estructura social.

La obligación tributaria dentro de la política económica del Estado Mexicano tiene un rol muy importante por las particulares características que tiene en el presente y en general a través de los tiempos. Históricamente la tributación en nuestro país ha experimentado considerables mutaciones (que por esta ocasión omitimos citar) a razón, más de las veces, de la falta de una sensata y sostenida política integral de desarrollo económico que encuentre sustento a la par de un seguimiento adecuado que no peligre con fracturarse al más mínimo capricho del visceral gobernante.

Actualmente en nuestro país es cada vez más habitual que los egos de las distintas corrientes pseudo políticas (que convergen en nuestra suprema asamblea legislativa) dictan su razón demagógica y populista a este respecto, lo cual nos parece patético. Para que exista una tributación adecuada y lo más justa posible no se necesita que únicamente se caiga en el absurdo de discutir si una tarifa impositiva debe aumentar o disminuir en unos cuantos o varios puntos porcentuales, menos aún necesitamos que las instituciones jurídico positivas que nos rigen sean a cada momento motivo de enmiendas y parches mal puestos, requerimos aportaciones serias y constructivas para lograr su mejoramiento.

La política económica que atañe a la rama de la tributación se conforma mayoritariamente por tres apartados principales que son el económico, el político y el jurídico; a la vez que son simbióticos son independientes si los consideramos aisladamente.

Una adecuada normatividad jurídica es el resultado de una correcta conjunción de las diversas conclusiones derivadas del raciocinio político y económico.

En el ámbito jurídico nacional la obligación tributaria se encuentra con un franco proceso de desarrollo donde han acontecido importantes avances que no podemos negar. Hay dos emolumentos rectores que disponen acerca de la obligación tributaria, el primero de ellos se refiere a la determinación de la estructura de la recaudación y el segundo se ocupa de su determinación sustantiva y esencial.

El primer emolumento, el que se ocupa de la estructura de la recaudación de los tributos, se conforma por todos aquellos dispositivos legales de índole netamente fiscal que tienen como enmienda la normatividad de los diversos actos, procesos, procedimientos y en general de toda clase de mecanismos que la autoridad orienta a la exacción o cuestación de los tributos (erróneamente concebidos en nuestra legislación federal como créditos fiscales), los que a su vez se derivan de la existencia de la obligación tributaria; son normas adjetivas, abogan por su correcta aplicación y velan porque las autoridades ejecuten de manera ordenada, sincronizada y sucesiva los actos materiales que se requieren para que ello sea así. Es decir, las aludidas normas se ocupan de la técnica fiscal, y que, según el dicho de Maurice Lauré "consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y su recaudación" (25).

El emolumento sustancial o esencial de la obligación tributaria se conforma por el cúmulo de dispositivos legales sustantivos que determinan e imponen los dogmas fundamentales e intrínsecos de la existencia de la obligación tributaria concebida como tal, abordando aspectos como el atinente a su naturaleza jurídica, su concepto, sus elementos de existencia y validez, sus formas de extinción y todos aquellos elementos plasmáticos que han de constituirlos.

25.- Citado por EMILIO MARGAIN MANAUTOU en su obra "Introducción a la Política Fiscal". Ed. Porrúa; México, 1988. Página 4.

La cosmovisión específica de la fenomenología de la tributación se compone por dos aspectos primordialmente, estos son el fenómeno de la recaudación (o exacción del tributo) y el fenómeno de la creación del tributo.

Es poco apropiado hablar de lo fiscal y de lo tributario de manera sinónima porque ambos conceptos proyectan alcances y naturalezas distintas, aunque ambos estén íntimamente coligados son diversos, esto se comprueba al concebirlos aisladamente; no todo lo fiscal trasciende en el ámbito tributario y de igual manera no todo lo tributario trasciende en el ámbito fiscal.

Es una ocupación primordial de esta tesis la contribución en la mayor medida posible a la puridad terminológica del tratamiento jurídico que se debe al particular. Conocer el real alcance y la sustancia misma de la obligación tributaria nos ayudará a una mayor comprensión de ella.

2.1. NATURALEZA JURÍDICA.

Consideramos que la naturaleza de la obligación tributaria se proyecta en dos ámbitos, en el ámbito de hecho (de facto) y en el ámbito de derecho. Partamos de un entendido común a los dos ámbitos que referimos, la obligación tributaria es una institución y como tal es el eje rector de muchas otras instituciones y figuras tanto de hecho como de derecho.

El fenómeno de la natural sinergia social se hace más que evidente en el origen de nuestra obligación, desde luego que ello motiva la implantación de una normatividad que tenga una jerarquía tal que pueda hacerla respetable y perfectamente exigible.

La obligación tributaria se instituye precisamente en aras de ser el punto neurálgico de desarrollo de múltiples manifestaciones políticas. La política es el arte del buen gobierno, ese arte necesariamente deberá de garantizar en la mayor medida posible que la anarquía jamás se presente. Es más que sabido que la implantación de tributos demasiado

gravosos o ruinosos ha generado desde la más simple hasta la más complicada de las revoluciones sociales.

La obligación tributaria es un deber jurídico de orden público y de origen natural eminentemente político. La existencia de la misma no se encuentra predispuesta al concierto de dos voluntades que conformen su consentimiento, es una sola la voluntad que consiente su existencia, digamos que es una megavoluntad por lo que es contundentemente soberana; el único concierto que toma en cuenta es la necesidad de que el Estado se allegue los recursos económicos requeridos para el desempeño de las funciones públicas y el sufragio de los servicios públicos.

El tratadista Español Adolfo Carretero Pérez manifiesta que "los fundamentos metajurídicos no sirven actualmente para justificar al impuesto. La fiscalidad es una rama del Derecho Público y con arreglo a principios jurídicos debe resolverse el problema que plantea. El impuesto ha sido uno de los generadores del Estado de Derecho y no es posible aceptar razonamientos de otro tipo. No hay otra justificación que la necesidad de dinero que precisa la Hacienda pública, o sea, la consecuencia de la Economía Coactiva. Dada la insuficiencia de los ingresos patrimoniales de la administración y la estructura monetaria de la economía actual, para que el Estado pueda funcionar, requiere que su Soberanía se aplique a las economías privadas que componen la renta nacional para detraer los ingresos necesarios. El impuesto resulta, por consiguiente, inmanente a la Soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular" (26).

En base al criterio de facto, podemos deducir, en razón a lo concebido por el tratadista español, que la naturaleza de la obligación tributaria es una soberana detracción a las economías privadas, basada en el fundamento incuestionable de la conveniencia para

el desarrollo social; y en cuanto al criterio jurídico se refiere, nuestra obligación es un deber jurídico subjetivo encausado por la autolimitación y la autodeterminación de la Soberanía que lo instituye.

En este sentido, nuestra opinión coincide en parte con la de Adolfo Arrijo Vizcalno quien considera a la naturaleza de la obligación tributaria como "un acto de Soberanía del Estado sujeto a los estrictos marcos de la legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna" (27).

Por otra parte, siguiendo el criterio de José María Martín manifiesta que "las obligaciones tributarias son prestaciones obligatorias, no facultativas y son establecidas por la ley" (27 Bis).

El origen natural eminentemente político de la obligación tributaria le otorga una peculiar característica que la distingue con certeza de cualquier otro tipo de obligaciones legales.

La Doctrina Europea, particularmente la Italiana se ha cuestionado profundamente acerca de que si las obligaciones tributarias cuentan con validez jurídica material o únicamente cuentan con validez jurídica en sentido formal.

Se considera que un dispositivo jurídico, para ser considerado como tal, y que pueda por ende, tener valor material, deberá forzosamente incluir la posibilidad de que al momento de su aplicación interactiva se deriven de manera inmediata deberes y derechos recíprocos y determinados entre los sujetos que viven el vínculo jurídico existente, o de lo contrario no se consideran como tales.

Esta tendencia doctrinaria es encontrada, se dice que las normas tributarias son únicamente normas jurídicas en sentido formal (en atención a que su carácter jurídico se lo da el hecho de que se contemplan en una ley positiva que fue creada conforme los distintos

27.- Op. Cit. Página 319.

27 Bis.- JOSÉ MARÍA MARTÍN, Op. Cit. Página 210.

pasos legislativos) que carecen de valor jurídico material en razón a la ausencia de la reciprocidad mencionada de deberes y derechos entre el Estado y el Gobernado. De igual manera, algunos autores disciernen acerca de la característica de juridicidad de la obligación tributaria

“El planteamiento de la problemática acerca de la naturaleza de la norma tributaria lleva implícito en su misma formulación la resolución de cuestiones básicas en la dogmática tributaria. La pretendida configuración de un poder tributario como categoría singular, desconociendo que dicho poder no es más que el ejercicio del poder legislativo en materia tributaria, o la negación de que el ordenamiento tributario pueda configurar de manera autónoma sus propios conceptos no constituyen más que dos testimonios, significativos, pero en absoluto únicos, de una generalizada resistencia a admitir al tributo en el mundo del Derecho, fruto de una anquilosada concepción de lo que debe ser la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos” (28).

Sobre este particular el argentino José María Martín, nos ilustra de una manera notable al referir lo siguiente: “Es al tratadista italiano Orlando a quien se le atribuye el primer criterio de análisis acerca de las normas tributarias, su análisis se basa en la omisión del condicionamiento de su carácter político, en su obra denominada *“studi giuridici sul governo parlamentare”* que data del año de 1886 afirma que “el derecho es manifestación orgánica de la vida de los pueblos, de la misma forma que lo son el pensamiento y el lenguaje, radicalmente anclado en las necesidades, en la idiosincrasia y en la historia de aquellos. Suponer que es el efecto de una búsqueda consciente y ponderada, al margen de que no responde a la realidad, supondría mermar a la potencialidad de esa fuerza inmanente que únicamente puede tener el Derecho cuando se le considera como resultado de un desarrollo natural y necesario. En definitiva, el derecho radica en la conciencia popular”.

Tal concepción, que supone una decidida toma de posición en favor de la teoría mantenida por Savigny en Alemania y defendida posteriormente por todos los autores de la Escuela Histórica, concibe la misión del legislador como elemento de ayuda para completar

28.- JUAN MARTÍN QUERALT Y CARMELO LOZANO SERRANO. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Tecnos, Madrid, 1989. Páginas 230 y 231.

el derecho positivo y, en segundo lugar, como apoyo para su gradual progreso, de forma que la única manera con la que los parlamentos intervienen en el acto legislativo y que constituye su característica esencial, es la de revestir de la autoridad externa y permanente, propia del más elevado poder del Estado, la norma de derecho ya formada en la conciencia popular.

Años después -1912-, abundó Lolini en la consideración acerca de la no juridicidad de las normas tributarias, haciendo hincapié esencialmente en dos caracteres: en primer lugar, reiterando su carácter de fruto de la supremacía del poder político, señalando literalmente que la norma tributaria y la ley impositiva, en la que aquella se concreta, no origina el nacimiento de un derecho de los particulares ni deberes del Estado en sentido jurídico, sino únicamente motiva deberes políticos, deberes que cambian al tenor del desarrollo histórico de los criterios políticos propios del Estado, que en esta esfera únicamente se encuentra sujeto a sus propios criterios discrecionales.

Un último intento -1939- de negar la juridicidad de las normas tributarias lo constituye la desafortunada concepción que de las mismas formula Di Paolo, reafirmando, por una parte, la concepción de la norma tributaria como norma de poder, y por otra parte, afirmando que no existe relación jurídica si a un determinado derecho no corresponde un deber y viceversa.

En 1932 aparece en Italia una obra fundamental para el Derecho Tributario: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*; su autor, Vanoni, discípulo de Griziotti, es uno de los pilares sobre los que se asienta el movimiento renovador de los estudios tributarios que tiene lugar en Italia en la década de los treinta y cuyo máximo exponente es Achille Donato Giannini, autor de otra obra clásica: *Il rapporto giuridico d'imposta*. Vanoni reivindica, de manera convincente, la juridicidad de las normas tributarias. En su opinión, el error fundamental que ha propiciado la concepción de la norma tributaria como norma no jurídica, producto exclusivo del poder del Estado, radica en no haber distinguido la doble personalidad del Estado en cuanto titular del poder público y en cuanto sujeto de intereses, facetas ambas que en el supuesto de la norma tributaria

convergen en el mismo sujeto: el Estado. Mandato e intereses, elementos esenciales de toda norma, afirma, convergen en el caso de la norma tributaria en un mismo sujeto y de aquí su conceptualización como producto exclusivo de la supremacía del poder público.

Por el contrario, piensa Vanoni que la norma tributaria es una norma general y abstracta, provista de sanción para el caso de incumplimiento y que tutela un interés del Estado a la obtención de los medios necesarios para la consecución de sus fines, bien entendido que interés del Estado e interés general de sus miembros son, al menos en hipótesis, la misma cosa.

En su concepción de lo que por norma jurídica debe entenderse, junto a elementos puramente lógico formales -mandato que tutela un interés y sanción a aplicar en el supuesto de su incumplimiento-, introduce un elemento de carácter axiológico, afirmando que el interés concreto protegido por la norma tributaria reviste gran dignidad, en tanto que, al facilitar la obtención de los medios económicos, posibilita la satisfacción de los fines públicos atribuidos al Estado. Con ello intenta resaltar la dignidad del interés tutelado por la norma tributaria, frente a los ataques de quienes la concebían como una norma meramente formal, es decir, como precepto en el que estructuralmente concurren los elementos lógicos de cualquier otra norma jurídica, pero cuyo contenido no permite que se le atribuya la cualidad de norma material.

La consideración de la ley tributaria como norma excepcional no tiene ya sentido alguno. No puede afirmarse de la misma que constituya lo que Paulo define como norma excepcional: *quod contra tenorem rationis propter aliquam utilitatem auctoritate constituentium introductum est*. No es preciso detenernos más en ello. Si la norma jurídica, siguiendo a De Castro, constituye un mandato con eficacia social organizadora, es evidente que en las normas tributarias -normas de relación- concurren los caracteres propios de toda norma jurídica, esto es: a) existencia de una voluntad, proviene del o de los órganos a quienes las normas sobre la producción normativa hayan atribuido facultades de creación del Derecho, voluntad que determina, b) el nacimiento de una obligación -positiva o negativa- o de una autorización, vinculando tal conducta a una determinada situación de

hecho y acompañándola, c) de una determinada sanción, a aplicar en la hipótesis de incumplimiento del mandato normativo.

Las anteriores consideraciones no obstan al hecho de que recientemente, con motivo del debate parlamentario sobre el texto constitucional español de 1978, se hayan vuelto a suscitar dudas sobre la naturaleza de las leyes fiscales. Así, cuando se redacta el anteproyecto de Constitución, en el artículo 9,3) se establecía que "Se reconocen los principios de publicidad y jerarquía normativa, de legalidad, de irretroactividad de las normas punitivas, sancionadoras, fiscales y restrictivas de derechos individuales y sociales, de seguridad jurídica, de exclusión de la doble sanción por los mismos hechos y de responsabilidad de los poderes públicos". Las leyes tributarias se equiparaban a las normas punitivas, sancionadoras y restrictivas de los derechos individuales. Una enmienda -la número 698- presentada por el Grupo Parlamentario Comunista, propuso la supresión del término fiscales.

En el informe de la ponencia se rechazó expresamente la enmienda citada, si bien con posterioridad es aceptada, señalando la propia ponencia que entiende por mayoría amplia que las referencias a la irretroactividad de las normas o a la restricción de los derechos deben de ir fijadas en la propia sustantividad del hecho de que las leyes sean sancionadas o restrictivas y no al objeto específico de las normas. Por tanto, se suprimen las palabras fiscales y sociales" (29).

Consideramos que la juridicidad de la obligación tributaria se encuentra más que justificada por lo que nos adherimos a los criterios de opinión de los juristas Vanoni y De Castro, no así con el criterio contenido en el propósito de enmienda de la Constitución española, porque la obligación tributaria por sí misma no debe ser considerada como una norma punitiva, puesto que contiene a un deber y como tal es una noción que puede ser positiva o negativa, no tiene la intención de sancionar sino de normar con certeza un deber supremo de conveniencia, las normas punitivas persiguen fines diversos al de la obligación tributaria.

29.- LUQUI JUAN CARLOS, Op. Cit. Páginas 231 y 232.

Si la obligación tributaria se encuentra provista de eficacia y validez natural y material, no tiene por que ser considerada como una restricción a las garantías individuales de los gobernados sobre los que recae. En cambio, si la obligación tributaria adolece de lo anterior se puede decir que de manera indirecta y alejadamente derivada se alteran las garantías individuales, pero esto no significa de ningún modo que se deba considerar a tal ausencia de requisitos como una restricción a las garantías individuales. La restricción de las garantías individuales acontecen en situaciones particulares y ostensiblemente diferentes a lo que estamos hablando, hipotéticamente ello se contempla en el artículo 29 de nuestra Constitución Política, nada que ver con nuestro apartado.

Recordemos el análisis precedente que sobre el deber jurídico elaboramos puesto que ello nos permitirá, en base a las conclusiones y los argumentos de sustento deducidos, reafirmar con mayor claridad y contundencia que la juridicidad de la obligación tributaria está más que vigente tanto en sentido formal como en sentido material. Luis Recasens Siches nos manifiesta que el deber jurídico, para ser considerado como tal, basta con que se contenga en un cuerpo jurídico positivo, e ahí la justificación de la validez formal de la obligación tributaria; la Escuela del Subjetivismo trascendental nos refiere el hecho de que el deber jurídico deberá de estar provisto de heteronomía, la heteronomía se provee por el órgano legislativo de gobierno, que al crearla hace política, eso sustenta su validez material.

En la obligación tributaria se contiene un deber jurídico, implica una noción por lo general positiva y por excepción negativa, nos infiere la idea de ejecutar una conducta que al trascender al mundo material, genera consecuencias de derecho. La creación de la obligación tributaria es inmanente a un acto de poder que por ser supremo es soberano, es de orden público porque su existencia garantiza estabilidad y conveniencia de política social, por ende, debe existir en forma de norma jurídica, ya que por tener heteronomía, generalidad, abstracción, impersonalidad y obligatoriedad imperará definitivamente a su respeto, de ese imperativo nace un vínculo jurídico entre el deber y la conveniencia.

El fundamento jusfilosófico de la obligación tributaria en nada difiere con el de las demás obligaciones legales, puesto que esta es tan sólo una modalidad de las mismas,

genera efectos y consecuencias jurídicas. Obviamente que una de las consecuencias de derecho se hace tangible en el deber jurídico que recae sobre la esfera del gobernado.

Por lo tanto, la obligación tributaria al igual que las demás obligaciones legales, posee una estructura particular que la diferencia de las demás, cuenta con un esqueleto común, es decir, tiene elementos de existencia, de validez, formas de extinción, modalidades y características propias. No olvidemos que es una institución jurídica de derecho público, a este respecto soslayemos que su trascendencia es tal que su principal rasgo distintivo respecto de las demás obligaciones es su naturaleza eminentemente política, en tal entendido estamos en aptitud de manifestar que es la institución de derecho público más pública de todo el derecho.

En la existencia de la obligación tributaria, de manera invariable, el Estado será el sujeto activo de la misma, jamás podrá recaer en el gobernado la calidad de sujeto activo, puesto que es una relación jurídica eminentemente tributaria, caso distinto al de las relaciones jurídicas fiscales en donde por el contrario, las calidades de sujeto activo y pasivo inciden indistintamente.

Obviamente, la obligación tributaria tiene una motivación y una fundamentación de vida. Y así, el motivo de su existencia es la necesidad de obtener recursos públicos; y su fundamentación será la premisa de la conveniencia social.

Ciertamente que en el ámbito de hecho, la naturaleza material de la obligación tributaria, es una detracción de riqueza a cargo de los gobernados; por lo que al ámbito jurídico respecta, su naturaleza es el deber jurídico puesto que es una noción positiva o negativa a cargo del gobernado.

Para el mundo del Derecho existe una imperiosa e impostergable tarea, es la de depurar la finura en la acción y la creación de la obligación tributaria. Recordemos que el fuerte origen natural y político de la obligación tributaria nos impera a que sea encubrada en el punto primario de las atenciones, recordemos también que por ser la institución de

derecho pública más pública de todo el derecho, se le debe dar un trato especial de primer término.

La autolimitación y la autodeterminación soberana se debe hacer presente en su creación, pues de lo artístico de sus funciones de desempeño conjunto, depende el arte con el cual será creada, si este es exquisito se legará como un arte de la gobernabilidad, del equilibrio y del bienestar del desarrollo social.

2.2. CONCEPTO.

Sumamente relevante es la tarea de definir a la obligación tributaria dentro de los ámbitos del derecho y de la política por la obvia razón de su multicitada trascendencia. La certidumbre de su definición en el ámbito jurídico implica que será el punto neurálgico del desarrollo de múltiples instituciones y figuras jurídicas que tienden a normar los procedimientos, actos y procesos de su cuestación y de su creación. En el ámbito político, importará mayores elementos de clarificación y transparencia sobre la autodeterminación y autolimitación de los órganos de poder a quienes asiste la enmienda de crearla.

El vocablo tributo a evolucionado en cuanto a la concepción que tenemos de el en nuestra actual época, no así en su esencia. El tributo significa actualmente lo mismo que significaba en tiempos remotos. Por mera referencia cabe recordar que el tributo en la época de Roma se extraía a cambio de protección a los pueblos subyugados, posteriormente esos pueblos subyugados exigieron tributos al imperio a cambio de la no invasión de sus territorios. México conoció una fenomenología muy similar, los aztecas, como pueblo dominante en la meseta mesoamericana, los exigía a sus subyugados a cambio de su fundamento de hegemonía. A través de las épocas y por sobre las costumbres, la esencia del tributo se conserva invariable, es el intercambio de una riqueza a cambio de otro beneficio equiparable a esa misma riqueza.

La "humanización" de la civilización contemporánea, paulatinamente, ha sentado las bases del raciocinio de la conveniencia social, se busca por medio de una organización

políticamente organizada que cuenta con instituciones y cuyo funcionamiento siempre debe ser analizado y evolucionado.

Los tributos siempre se han caracterizado por el hecho de que en su conjunto, llegan a configurar el género más importante y con más peso de las entradas de riqueza a las arcas de las economías públicas.

Es notable la importancia que actualmente adquieren estos rubros. Siguiendo el legado conceptual del alemán Adolf Wagner podemos decir que el carácter cuantitativo y cualitativo de los tributos se manifiesta de la siguiente manera: en el carácter cuantitativo, conforman a la circunstancia de ser el mayor rubro de ingresos para la generalidad de los tesoros de los Estados; en cuanto al carácter cualitativo se refiere, son los recursos que cuentan con mayor distinción con respecto a los demás que perciben los Estados, porque con ellos se cumplen funciones especiales, son los medios aptos para ejecutar y llevar acabo la política económica y social.

Con origen en la anterior perspectiva, la doctrina moderna ha elaborado una clasificación acerca de los tributos, encuadrándolos en tributos de ordenamiento y tributos financieros. Los tributos de ordenamiento son aquellos que se aplican al cumplimiento de los objetivos de la política econosocial del Estado, su finalidad es extrafiscal; los tributos financieros cumplen la función de allegar riqueza o medios de acción al Erario Federal, teniendo por ende, una finalidad netamente fiscal.

El tratadista alemán Gerloff justifica la clasificación antes referida al manifestar: "Faltan no sólo las correspondientes definiciones satisfactorias del impuesto, sino, ante todo, una exposición fundamental que haga justicia a esa modificación del sistema tributario. Pues es preciso darse perfecta cuenta de que el impuesto, como medio para cubrir las necesidades público-financieras, tiene una carácter completamente distinto que cuando debe servir de recurso para realizar cualquier finalidad de política económica o política social. En ambos casos se trata de recaudaciones o de pagos ordenados por el poder público, cuya estructura, empero, con respecto a magnitud, distribución y efectos, se realiza

conforme a los muy distintos fines propuestos según principios o puntos de vista notablemente diversos. El examen teórico tiene que tomar en cuenta esta variedad práctica" (30).

Con la intención de definir al tributo, la doctrina ha optado por hacerlo desde múltiples enfoques. Primeramente, considera la fijación de la naturaleza del ente titular de la prestación como la base para encontrar el fundamento racional de la imposición (teoría de la causa); posteriormente, se presta atención a la estructura de la relación (A. D. Giannini) o al carácter de la prestación (M. S. Giannini); ello deriva el hecho de centralizar su actual estudio en base a una consideración finalista sobre los objetivos a los que los tributos sirven (cobertura de los gastos); la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio de gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo.

"La derivación de la causa o fundamento de la imposición al goce de los servicios públicos por el sujeto pasivo de la prestación, en una relación disfrute de servicios públicos-renta, que hemos de considerar en proporción a la cuantía de la prestación, parece una concepción más próxima a la filosofía del Estado liberal del Derecho. Con las ideas propias del Estado liberal de derecho, la capacidad receptora de los gastos públicos es inversamente proporcional a la capacidad de contribuir a su financiación. Dicho más claramente, con el término capacidad contributiva se alude a la posibilidad teórica de que un sujeto pueda cumplir la prestación, hace, pues, referencia a una capacidad de dar y no de recibir. De otra parte, la eficacia del principio de capacidad contributiva, que no agota ciertamente sus efectos en la configuración del presupuesto de hecho, si que asume en ese momento un papel más trascendente, debiendo, en consecuencia, ser valorado en su contexto normativo y no individualmente en cada caso concreto, así que mucho menos podrá ser valorado en función del beneficio extraído de los servicios públicos en cada caso" (31).

30.- Citado por JOSÉ MARÍA MARTÍN. Op. Cit. Páginas 128 y 129.

31.- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS Y EUSEBIO GONZALEZ. "Curso de Derecho Tributario", Tomo I.; Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas; quinta edición; Madrid, 1989. Páginas 184 y 185.

Con prescindencia de los tratos doctrinarios anteriormente referidos, consideramos oportuno manifestar mi particular definición acerca de lo que es un tributo: es una unidad de valor susceptible de generar y allegar riqueza a la persona que la ingresa a su poder. Posteriormente, en el trato de este apartado, se justificará y se ahondará más al respecto de este particular concepto.

Consideramos que el jurista Argentino José María Martín, a manera de una invitación al análisis y a la reflexión, manifiesta que el tributo es una detracción de parte de la riqueza de los particulares exigida en favor del Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general (32). De tal concepto derivan las características del tributo:

1.- El tributo es un traspaso o detracción de parte de la riqueza de los particulares en favor del Estado (característica económica).

2.- Dichas detracciones no son voluntarias puesto que no se trata de liberalidades de los particulares a favor del Estado, Es un reclamo, una exigencia o técnicamente hablando una coacción ejercida sobre los particulares derivada de la manifestación del poder de imperio (característica política).

3.- Esa detracción únicamente puede tener lugar si haya como fundamento la existencia de una ley que así lo determine. Es una obligación "*ex lege*", concretamente de Derecho Público dado que tiene como fundamento el poder de imperio (característica jurídica).

4.- Dicha detracción, necesariamente, habrá de tener, invariablemente, como último objetivo el beneficio general y el bienestar del cuerpo político. Si no se responde al fin del interés público, en nuestro régimen republicano, los tributos no sólo serían ilegítimos sino que además caerían en despojo.

32.- Si el lector desea abundar sobre el particular, remítase entonces a la lectura de la obra referida de este autor argentino, y concretamente, en las páginas que van de la 129 a la 132.

La cosmovisión del tratadista argentino tiene características de periferia y contemplación amplia de el tributo dentro de la cosmografía social. Evidentemente, el fenómeno tributario tiene una manifestación conjuntiva y complementaria de índole social, económico, político y jurídico. Quizá nos aventuremos a afirmar que la trascendencia de nuestra institución hace eco en el carácter cultural de la sociedad.

Condescendemos con lo que Arrijo Vizcaíno dispone acerca de la idea que "el tributo es la manifestación económica de la relación jurídico tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente" (33).

Dice el citado autor, que para que el tributo se configure, se requiere de que acontezcan tres momentos básicos:

a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley tributaria aplicable, realizando el hecho generador del propio tributo;

b) la determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley; y

c) el plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas, o en su caso, el Código Fiscal de la Federación.

El tributo nace cuando el sujeto activo realiza la hipótesis normativa o de hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación. El tributo se hace exigible cuando, después de haber nacido y de estar debidamente determinado, el sujeto pasivo deja

33.- ARRIOJA VIZCAINO. Op. Cit. Página 117.

transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

A este respecto, el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 6 que: *“as contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que concurran. Dichas contribuciones se determinarán 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 proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos indicados”*.

La fuente de la obligación tributaria, según Griziotti (citado por Fonrouge), es el hecho que la produce. Giuliani Fonrouge complementa y sella esta idea al manifestar que *“en el ámbito tributario no existen disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de esta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla. El fundamento jurídico de la relación jurídico tributaria, dice Blumenstein con acierto, radica exclusivamente en la ley”* (34).

Podemos decir que las obligaciones tributarias están plenamente revestidas de un carácter de tipicidad relativamente similar al de las normas penales, este carácter responde a los principios supremos de tributación de la de certidumbre y la certeza . Mucho se ha dicho con respecto a las hipótesis o supuestos jurídicos que se instituyen en las leyes como determinantes del nacimiento de la obligación.

El artículo 5 del Código Fiscal de La Federación clarifica lo anterior ratificando aún

34.- GIULIANI FONROUGE CARLOS MARÍA. “Derecho Financiero”, Volumen I. Ediciones Depalma; cuarta edición; Buenos Aires. 1990. Páginas 421 y 422.

más la concepción que se tiene acerca de que estas son obligaciones "ex lege". Dice el rezo legal que: *"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa y tarifa. Las leyes tributarias particulares como la Ley del Impuesto al Activo, disponen con claridad y particularidad las hipótesis o casos específicos que deben acontecer para que el tributo nazca y para que pueda incidir en la esfera jurídico patrimonial del gobernado"*.

Así tenemos que el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado manifiesta que *"Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I.- Enajenen Bienes., II.- Presten servicios independientes., III.- Otrorguen el uso o goce temporal de bienes., IV.- Importen bienes o servicios"*.

En complemento a lo anterior tenemos que decir que en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación se conceptúa jurídicamente a la enajenación de bienes; dice el rezo legal que: *"Se entiende por enajenación de bienes: I.- Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A; II.- Las adjudicaciones, aun cuando se realicen en favor del acreedor; III.- La aportación a una sociedad o asociación; IV.- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero; V.- La que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos: a) En el acto en que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes; b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho; VI.- La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos: a) En el acto en que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajenara en el momento de ceder sus derechos o de dar*

dichas instrucciones. b) En el acto en que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor: VII.- La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de facturación financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes. Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código. Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales".

Otro ejemplo de la normatividad respectiva a distintos supuestos jurídicos que determinan y sustentan los criterios en donde se reconocen los supuestos del nacimiento del tributo, es la que se hace con respecto a la enunciación de las diversas actividades empresariales, reconocidas por la Ley, que generan rentabilidad a los gobernados. El artículo 15 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que: "Se entenderán por actividades empresariales las siguientes: I.- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes; II.- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industria; III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industria; IV.- Las ganaderas que son las consistentes

en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial; V.- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial; VI.- Las silvícolas que son las del cultivo de los bosques o montes, así como de la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Se considera empresa a la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros, y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales".

Mucho se ha hablado acerca de que si la obligación tributaria debe ser conceptuada como una relación o vínculo jurídico que genera consecuencias de derecho entre los sujetos que la integran, no podemos aventurarnos a reconocer dicha tendencia de conceptualización, puesto que no la consideramos del todo apropiada, porque si estamos hablando de una obligación, necesariamente debemos de citar a su naturaleza, es bien sabido por nosotros que la obligación tributaria es un deber jurídico de orden público y como tal debe conceptuarse. La relación o vínculo jurídico es uno de los elementos primordiales que la constituyen.

No es ajeno a nuestro dominio de razón, que la conceptualización de la obligación tributaria en nuestra legislación federal adolece de una definición adecuada y aceptada por la doctrina, de manera muy ambigua y displicente, dicho cuerpo legal refiere mínimamente algunos parámetros de referencia para que las personas que interpretamos la ley, podamos ubicarla dentro de su contenido. Es relativamente afortunada la concepción que da en relación a los diversos tipos de tributos o modalidades de la obligación tributaria, las modalidades de la obligación tributaria son el impuesto, los derechos y las contribuciones

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de mejoras, modalidades que se contemplan en el artículo 2 del C.F.F, mismas que serán tratadas con particularidad en un apartado subsecuente.

Hemos hablado acerca de las características de los tributos en general, toca ahora hablar de las características de la obligación tributaria, estas son: a) La certeza, b) la certidumbre, c) la limitación, d) la generalidad, e) la proporcionalidad, y f) la equidad.

Así pues, Juan Carlos Luqui dispone que: "El tributo, en su actual posición, constituye uno de los más importantes y complejos fenómenos políticos y humanos. En él intervienen factores de naturaleza económica y social, además de su preponderancia política, que es su esencia. Jurídicamente no pasa de constituir una "obligación" más, dentro del amplio y variado campo de las obligaciones. Pero aquellos factores (políticos, económicos y sociales) otorgan a esa obligación características muy especiales que por sí mismas determinan sus límites, su forma de interpretación, su aplicación, etc. Si jurídicamente es una obligación más, desde aquellos otros puntos de vista es una obligación *sui generis* que requiere, por lo mismo, un especial tratamiento en cuanto a su estudio.

La obligación tributaria puede ser asimilada a una célula. Tiene membrana, formando un tupido y complicado tejido entre el cual se entremezclan finas y gruesas fibras. Estas fibras contienen todos los poderes, prerrogativas, privilegios que el Estado debe darse para hacer cumplir una prestación. Pero en muchas de esas fibras es fácil descubrir algunas que no tienen la misma explicación; son aquellas que el tradicional aborregamiento de la burocracia crea para trabajar menos y salvar su responsabilidad.

También la célula tributaria tiene su protoplasma. Está formado por una sustancia económico-financiera, la que se forma y alimenta del medio ambiente, es decir, de las economías del sector privado, principalmente. A diferencia de la membrana, que siempre será igual -cualquiera que sea el sistema político del Estado-, el protoplasma ofrece este contraste: en los sistemas liberal-individualistas, dicho protoplasma adquiere una extensión muchísimo mayor que en los sistemas comunistas. Esto así debido a que en estos últimos, al no existir economías privadas, ocupa su lugar el núcleo. La socialización de los medios

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de mejoras, modalidades que se contemplan en el artículo 2 del C.F.F, mismas que serán tratadas con particularidad en un apartado subsecuente.

Hemos hablado acerca de las características de los tributos en general, toca ahora hablar de las características de la obligación tributaria, estas son: a) La certeza, b) la certidumbre, c) la limitación, d) la generalidad, e) la proporcionalidad, y f) la equidad.

Así pues, Juan Carlos Luqui dispone que: "El tributo, en su actual posición, constituye uno de los más importantes y complejos fenómenos políticos y humanos. En él intervienen factores de naturaleza económica y social, además de su preponderancia política, que es su esencia. Jurídicamente no pasa de constituir una "obligación" más, dentro del amplio y variado campo de las obligaciones. Pero aquellos factores (políticos, económicos y sociales) otorgan a esa obligación características muy especiales que por sí mismas determinan sus límites, su forma de interpretación, su aplicación, etc. Si jurídicamente es una obligación más, desde aquellos otros puntos de vista es una obligación *sui generis* que requiere, por lo mismo, un especial tratamiento en cuanto a su estudio.

La obligación tributaria puede ser asimilada a una célula. Tiene membrana, formando un tupido y complicado tejido entre el cual se entremezclan finas y gruesas fibras. Estas fibras contienen todos los poderes, prerrogativas, privilegios que el Estado debe darse para hacer cumplir una prestación. Pero en muchas de esas fibras es fácil descubrir algunas que no tienen la misma explicación; son aquellas que el tradicional aborregamiento de la burocracia crea para trabajar menos y salvar su responsabilidad.

También la célula tributaria tiene su protoplasma. Está formado por una sustancia económico-financiera, la que se forma y alimenta del medio ambiente, es decir, de las economías del sector privado, principalmente. A diferencia de la membrana, que siempre será igual -cualquiera que sea el sistema político del Estado-, el protoplasma ofrece este contraste: en los sistemas liberal-individualistas, dicho protoplasma adquiere una extensión muchísimo mayor que en los sistemas comunistas. Esto así debido a que en estos últimos, al no existir economías privadas, ocupa su lugar el núcleo. La socialización de los medios

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de producción (tierra, capital y trabajo) hace poco menos que imposible nutrir al protoplasma con otros medios que no sean los así socializados. Por fin el núcleo. Éste está formado por los corpúsculos que contienen los cromosomas, o sea, los genes. Estos genes también ostentan, como la célula biológica, los caracteres de herencia; son los antecedentes históricos, la raza, la religión, el clima, toda la tradición de cada Estado. Todo lo que se transmite de generación en generación, lo malo con lo bueno, los éxitos con las derrotas, épocas de auge y de depresión.

En los Estados socialistas (comunistas, etc.) éste núcleo ocupará casi por completo el lugar del protoplasma. En ellos todo es político y muy poco dejará al sector privado. Esto no quiere decir que en los sistemas liberal-individualistas no tengamos también un núcleo, con las características recién anotadas, pero es predominante el aspecto individualista y, por lo mismo, solamente aquellos viejos países de larga y ejemplar tradición recordarán las tradiciones. Los países jóvenes, o no las conocen o las olvidaron. Por eso, en estos países es común "importar" instituciones financieras y tributarias de otros más viejos y de mayor tradición, lo que es un grave error, como lo señaló Jéze en una de las conferencias pronunciadas en 1923" (35).

El tratadista argentino plasma y expresa, de una manera magistral, la fenomenología de la obligación tributaria, es cierto -como dice-, para los criterios tradicionales puede parecer un poco pueril el modelo referido, sin duda alguna es maravillosa su exposición. Basado en un iusnaturalismo jurídico como el de Von Ihering, se crea el esquema de la obligación tributaria que definitivamente consagra la premisa que solamente puede hacerlo de tan contundente manera: "casi siempre lo elemental resulta ser lo fundamental".

Es necesario concluir este apartado definiendo exactamente a la obligación tributaria. Siguiendo la tendencia de los modernos tratadistas mexicanos, aboquémonos a analizar únicamente los conceptos más importantes y vanguardistas al respecto.

Giuliani Fonrouge concibe a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en

virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. La obligación tributaria es parte de la relación jurídico tributaria: a) consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente; b) siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosa; c) tiene su fuente única en la ley; d) nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo); e) presenta caracteres específicos que permiten calificarla de autónoma, no solamente frente a las obligaciones del derecho privado, sino también con respecto a otras instituciones de derecho público, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos del derecho financiero. Los deberes u omisiones establecidos con respecto al contribuyente o a terceros, tienen existencia paralela a la obligación tributaria, sin relación de subordinación. Los deberes u omisiones a los que se hacen alusión, recaen a cargo del contribuyente, de terceros y del propio Estado (36).

Pensamos que Fonrouge desborda los límites mismo de su conceptualización, y al mismo tiempo, invade el campo de las consecuencias derivadas de su existencia, puesto que en la anteriormente aludida consigna, pensamos que aspectos netamente políticos.

Juan Carlos Luqui concibe a la obligación tributaria como “el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero” (37).

Cuando analizamos al deber jurídico, concluimos que no es propio concebirlo como un constreñimiento de la voluntad particular, tal vez ello es una consecuencia indirecta que puede perderse en el subjetivismo y en la ambigüedad al momento de que nuestra obligación existe, (precisamente ese fue nuestro punto de discrepancia con el honorable jurista Maynez). En base al iusnaturalismo de nuestra obligación, consideramos que es un deber jurídico, como tal es una noción, que puede ser positiva o negativa. Por lo tanto, ello no implica a que se le considere como una restricción de voluntades propiamente dicha.

36.- FONROUGE GIULIANI. Op. Cit., Páginas 421 y 428.

37.- LUQUI JUAN CARLOS. Op. Cit. Página 23.

Por otro lado, el argentino Luis Gómez Novaro la define como " es aquella que establece unilateralmente el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto a ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen" (38).

Pensamos que esta concepción desborda totalmente la idea particular de la obligación tributaria, porque su definición es extensiva y poco específica. Por lo que es de soslayarse su definición netamente política al decirse que es una imposición unilateral con fundamento en la solvencia soberana del Estado. Tal concepto, mas que ocuparse del emolumento sustancial de nuestra obligación, se ocupa del emolumento de su exacción. en resultante se tiende así a una conceptuación fiscal y no propia a lo tributario.

Emilio Margáin Manautou manifiesta al respecto que "El tributo, contribución e ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie" (39).

De las concepciones que hemos examinado, es la que nos parece más completa, pero existe una discrepancia con nuestro criterio particular, nuestra obligación no es un vínculo jurídico sino un deber jurídico, el vínculo es un elemento integral de la misma, con un rol secundario en relación a la esencia de la misma, es cierto, el vínculo es un elemento primario, pero no constituye una naturaleza que dé las bases de una definición por el argumento citado.

Un común denominador encontramos en todos los conceptos anteriormente enunciados: la obligación tributaria es un acto soberano de poder que se instituye a los contribuyentes con fundamento en el criterio de la conveniencia.

Por lo que al ámbito legal positivo federal mexicano respecta, no es motivo de

38.- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, TOMO XX; Editorial Bibliográfica OMEBA; Buenos Aires, 1975; página 730.

39.- Op. Cit. Página 253.

mención puesto que no existe concepto particular alguno que nos pueda aportar materia de análisis acerca del apartado que examinamos.

La ponderante característica de índole política no basta para que en base a ella se pretenda concebir a esta institución dentro del campo jurídico. Al momento de conceptualarla, se ha olvidado su fundamento iustifilosófico, recordemos que como toda obligación jurídica, la de la especie tributaria, es un deber jurídico, que es independiente, y complementario a la vez, del hecho político en que se fundamenta su imposición.

Basados en todas las ideas doctrinarias referidas podemos aventurarnos a concebir (desde nuestra particular óptica) a la obligación tributaria de la siguiente manera: Es el deber jurídico que tienen todas las personas físicas y jurídicas colectivas, de soportar una carga impositiva en razón a la realización de las conductas legales establecidas en las leyes tributarias especiales, que les son atribuibles a ellas en cuanto a su comisión.

Pues creemos que el anterior concepto aglutina los caracteres esenciales de la obligación tributaria como son: los sujetos, el objeto y la consecuencia del natural vínculo jurídico que se deriva de su existencia. Se omite la generalidad del aspecto político en la mayor medida posible, puesto que debe prevalecer el carácter esencial de la eminencia jurídica en el concepto de nuestra obligación.

2.3. ELEMENTOS DE EXISTENCIA Y VALIDEZ.

Los elementos de existencia y validez de la obligación tributaria son sumamente importantes, y por tanto, sumamente imprescindibles. Es necesario que se conozcan en conciencia y con la claridad y probidad requerida, por la acuciante razón de que ello encausa y predetermina en gran medida su conveniencia y los fundamentos de su exigencia.

La característica eminentemente política de la obligación tributaria, que en resumidas cuentas, se representa por la voluntad soberana, debe estar perfectamente delimitada y encausada, es decir, necesita estar inmersa en las limitantes de seguridad. El

sustento de la conveniencia y de la oportunidad, no deben ser ambiguos e intangibles, deben ser todo lo contrario.

Compartiendo la idea del jurista Magin Pont Mestres, diremos que "El deber fiscal, sólo arraiga en la conciencia moral cuando el sentimiento de justicia que emerge de la vida psíquica, coincide o se aproxima al acontecer tributario exterior. En otro caso, subsiste como obligación impuesta, pero no como deber vivenciado.

La causa de la resistencia fiscal se haya en el entorno circundante, en el grupo-Estado, dentro del que, en virtud de la dinámica de acciones y reacciones que en el campo interpersonal se producen, en conexión con el proceder de los órganos encargados de las funciones rectoras, se llega a configurar una determinada mentalidad de grupo que responde al ambiente social que se percibe. Los factores determinantes del ambiente de grupo, van desde los convencionales, de cumplimiento un tanto inconsciente, hasta las ideas entendidas como valores de sentido, pasando por los preceptos jurídicos.

En el marco estricto de la fiscalidad, el ordenamiento jurídico condiciona el ambiente de grupo. Dado que las raíces más profundas del derecho están arraigadas en lo más íntimo de las persona y alimentadas por las tendencias y sentimientos normativos, resulta que si los preceptos del Derecho Tributario Positivo coinciden con las vivencias de justicia, su observancia se aproximará al máximo a las manifestaciones espontáneas de conducta, con lo que prevalecerá una general propensión a su cumplimiento, susceptible de convertirse en uno de los rasgos más característicos y destacados del mismo. En el supuesto de divergencia, tenderá a ocurrir lo contrario. La propensión a la resistencia fiscal del grupo, en base a la divergencia entre las vivencias de justicia de los componentes del mismo y del ordenamiento jurídico-tributario, se acentúa con el comportamiento arbitrario de los órganos rectores del grupo.

El grado de seriedad con que los poderes públicos de un país tratan al fenómeno tributario, influye poderosamente en la manera del comportarse del grupo ante los tributos,

ya que crea unos modales y hábitos que perfilan y delimitan el ambiente colectivo, que se manifiesta en la mentalidad fiscal de cada nación" (40).

Existencia y validez no presuponen armonía conjuntiva, puede haber existencia sin validez, no puede existir la validez sin una preexistencia. La eficacia en gran medida delimita a la validez de una norma. Por ende, si esta es deficiente, se produce una destrucción retroactiva que anula la posibilidad de la existencia de la obligación.

¿Qué queremos decir con todo ello? que la eficacia de la validez predeterminada de una norma, justifica en gran medida la existencia de la misma. La validez puede ser predeterminada de la existencia, en cambio, la eficacia predetermina a ambas. Bien lo dijo Bacon. "Triple es la fuente de la injusticia: la mera fuerza; la maquinación maliciosa con pretexto legal, y el rigor excesivo de la propia ley" (*Triplex est iniustitiae fons: vis mera; illaqueatio malitiosa pretextu legis; et acerbitas ipsius legis*) (41).

La doctrina se ha ocupado en delimitar, en base a sus criterios, a los elementos de la obligación tributaria. Unificadamente se tiende a dividir a estos en elementos cuantitativos y en elementos cualitativos.

José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González al respecto manifiestan que : tenemos, pues, los primeros elementos constitutivos del tributo: 1) el hecho imponible; 2) el sujeto pasivo. Ciertos autores los califican como elementos cuantitativos por ser los que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular. Ahora bien, al lado de estos, tenemos a los elementos cualitativos; en cuanto tienen por fin determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso concreto. Estos elementos cualitativos son, fundamentalmente: 3) la base imponible, 4) la base liquidable, y 5) el tipo aplicable a la base (42).

40.- MAGIN PONT MESTRES. "El Problema de la Resistencia Fiscal". Ed. Busch, Casa Editorial Barcelona; Barcelona, 1992. Páginas 274 y 275.

41.- RESENDEZ MUÑOZ EDUARDO. "Política e Impuestos (visión histórica)". Miguel Ángel Porrúa, librero editor; México, 1989. Página 275.

42.- Op. Cit. Página 205.

Consideramos que la opinión emitida por los juristas españoles es acertada, por lo que resulta ser casi inobjetable. Las referencias conceptuales de la clasificación citada respaldan nuestra aseveración, se ocupan de elementos netamente substanciales de la tributación.

El elemento objetivo se hace evidente en la determinación establecida por el rezo legal dispuesto en la ley positiva (hecho imponible) que se preconice; el elemento subjetivo se patentiza en la incidencia de conveniencia de la ejecución de las conductas dispuestas por parte de los sujetos que han de intervenir en ella.

Por su parte, Alfonso Cortina clasifica dentro de los elementos cualitativos a: I.- Los sujetos de la obligación tributaria: activo y pasivo; II.- El objeto material de la obligación tributaria; El hecho generador del crédito fiscal; IV.- Causa y fines del impuesto; V.- La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto; y VI.- La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión. Los elementos cuantitativos, por otra parte, son: VII.- La unidad contributiva; VIII.- La cuota del impuesto; y IX.- El monto imponible (43).

El desarrollo ideal de la clasificación por parte de este tratadista es extensivo y tiende a integrar a elementos del emolumento de la cuestación de los tributos. Nos parece relativamente válida. Consideramos que la discrepancia de aceptación al respecto de nuestro criterio se deriva de la inmersión en el emolumento de determinación sobre él de la esencia o creación del tributo, debe ocuparse más de la dogmática existencia de nuestra institución.

El jurista mexicano Sergio Francisco De La Garza nos habla de la estructura de la norma tributaria: "En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción" (44).

43.- CORTINA ALFONSO. "La Obligación Tributaria y su Causa". Ed. Porrúa, S.A.; México, 1976. Páginas 20 a 23.

44.- Op. Cit., página 379.

Desde el punto de vista integral de la visión, es acertado y justificable que para referir al apartado que tratamos, el jurista mexicano asevere de tan contundente manera la obvia premisa, estructuralmente es una base neurálgica, pero consideramos que se debe particularizar más al respecto.

Consideramos que los elementos cuantitativos se refieren más a la sustancia dogmática de la integridad de la obligación tributaria, pienso que los elementos cualitativos se ocupan más de la cantidad de las partículas integrales de nuestra obligación que se ocupan de su determinación específica. En tal entendido, condecendemos con lo que disponen José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González.

La cita de la anterior clasificación queda ahí, como mera referencia doctrinaria de enriquecimiento de nuestra concepción al respecto. Nos parece aún más afortunado que al hablar de los elementos que integran a la obligación tributaria, nos hayamos de abocar a una clasificación, igualmente bipolar, pero con mayor lógica, pues los elementos básicos de toda obligación, sea tributaria o no, son los de existencia y los de validez. Al respecto ya hemos abundado sobre la conveniencia de la fundamentación de los elementos de validez para que se predetermine la existencia de nuestra obligación.

En el Código Fiscal de la Federación, en concreción, la parte final del párrafo primero de su artículo quinto se dispone: *"Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa"*. Por deducción, creemos que, según la ley positiva del país, esos son los elementos de nuestra obligación tributaria.

Para que una obligación de cualquier índole y dentro del ámbito jurídico pueda llegar simplemente a existir, bastará con que converjan tres elementos esenciales: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico.

Resulta impensable que una obligación pueda existir si alguno de los anteriores elementos esta ausente, por lo tanto, en lógica deducción, ellos constituyen a los elementos de existencia. La existencia de una institución jurídica es por si misma la neuralgia



dogmática de la sinergia que se suscita alrededor de tal fenómeno. Podemos identificar a estos elementos de igual manera si los referimos como elementos dogmáticos o esenciales.

La obligación tributaria cuenta con un objeto propio que preconice su existencia, tal objeto contempla la existencia de interacción conjuntiva entre dos sujetos que le dan vida, de tal cuestión se engendra automáticamente un vínculo jurídico que constriñe y tutela consecuencias de derecho que encuentran eco en una cosmografía determinada.

En torno a nuestro particular punto de vista, la obligación tributaria, además de contar con los elementos básicos de existencia, debe contar concomitantemente con elementos de validez que son particulares y específicos a su naturaleza. Ellos le permiten diferenciarse en relación con la demás clases de obligaciones jurídicas. Los elementos de validez de nuestra obligación son : el hecho imponible, la base gravable y la tarifa impositiva.

Con intención de unificar un criterio unipolar de clasificación de los elementos de la obligación tributaria, se dice que serán los elementos cuantitativos de la misma: A) los sujetos; B) el objeto; y C) el vínculo jurídico, en tanto que serán elementos cualitativos: D) el hecho imponible; E) la base gravable y F) la tarifa impositiva.

Para clarificar en nuestra visión la noción y la esencia particular de cada uno de estos elementos, a continuación los examinamos uno por uno.

2.3.1. LOS SUJETOS.

Son el sujeto activo y el sujeto pasivo quienes conforman y resienten recíprocamente las consecuencias de derecho derivadas de la vinculación o relación jurídica que se origina con motivo de la existencia de nuestra obligación tributaria.

En la obligación tributaria de manera invariable, recaerá la calidad de sujeto activo en el Estado. Concibamos al Estado como el órgano u entidad suprema de gobierno de nuestra sociedad políticamente organizada. De manera concreta o particular, no existe una

cita legal concreta que delimite enunciativamente cual es el sujeto activo de nuestra obligación.

Por deducción de interpretación de la fracción cuarta del artículo 31 constitucional, identificamos a la representación de la calidad activa. Será sujeto activo de la misma el Estado, las Entidades federativas y los Municipios.

Corresponde al sujeto activo de la obligación la enmienda de recaudar las cargas tributarias impuestas en base a la voluntad soberana de la conveniencia. El carácter sui generis de nuestra obligación permite que ello siempre se mantenga invariable. La actuación de este sujeto se circunscribe a ser el garante acreedor de las riquezas detraídas mediante la ejecución de los procesos y procedimientos determinados de la cuestación. El sujeto activo recauda, delimita, impone, determina y representa.

Una función secundaria, en relación a la esencia tributaria, es la que se conforma por la correcta aplicación de dichos recursos a los sufragios de las funciones públicas y al suministro de los servicios públicos. Esta es una función de naturaleza financiera.

Se requiere la vigilancia y la delimitación exhaustiva de las facultades y aptitudes de dicho sujeto para que no pueda caer en el despojo injustificado y ruinoso para el contribuyente. La propuesta que al respecto se emite es de que se clarifiquen en las normas constitucionales, de manera cierta, cuales habrán de ser los parámetros de autodeterminación y de autolimitación de la voluntad soberana al momento de hacer los reclamos en función de las proporciones de la conveniencia ya que dicha hipótesis de consideración no es contemplada ni en la legislación suprema ni en la secundaria.

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debemos de entender a toda persona física y jurídica colectiva que realice el hecho generador del tributo o contribución, sea cual sea su nacionalidad, siempre y cuando dicha conducta, o se realice en territorio nacional, o resienta la riqueza en nuestro territorio.

Al respecto de ello el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación en su parte conducente afirma que *"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."*. De la interpretación de esta cita legal clarifiquemos pues a los sujetos pasivos de nuestra obligación:

a) **Personas físicas:** Es todo ser humano que cuenta con capacidad de goce y de ejercicio, es decir, que tenga la plena aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, así como de ejercitarlos y gozarlos por el mismo de manera directa.

b) **Personas Morales:** Son todas aquellas personas jurídicas debidamente constituidas conforme a la legislación positiva de nuestro país. En tal categoría, enunciamos a las asociaciones y a las sociedades que son, a la vez, susceptibles de adquirir y ejercer derechos y obligaciones por conducto de sus órganos de representación.

Sergio Francisco de La Garza nos ilustra sobre el particular al decir que: "Para el derecho tributario el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones" (45).

Al respecto el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente: *"Se considera domicilio fiscal: I. Tratándose de personas físicas: a) cuando realicen actividades empresariales el local en que se encuentra el principal asiento de sus negocios. b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades. c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus*

actividades; II.- En el caso de las personas morales: a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio. b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento: en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen".

Es importante hacer referencia al domicilio puesto que ello permite sustentar los parámetros de referencia en relación a los deberes y derechos de naturaleza fiscal, se destacan a grandes rasgos: La competencia del sujeto activo; la localización material del sujeto pasivo; la ubicación e identificación de los bienes posiblemente afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, y muchos otros más que no se enuncian dada su prolija extensión.

Claro está que para poder determinar con claridad la calidad de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, habremos de fijarnos en la circunstancia de que depende de la realización de las conductas establecidas en el hecho imponible, atribuibles a ellas para alcanzar tal rango de caracterización. No obstante lo antes indicado, no demos omitir enunciar que existen personas físicas y jurídicas colectivas que sin que les sean atribuibles la ejecución de los hechos generadores del tributo, resultan estar comprometidos a cumplirla.

Los diversos vínculos jurídicos entre el autor del hecho imponible y terceras personas ajenas a tal comisión, han motivado que la doctrina interprete lo anterior por medio de la cita de varias clase de sujetos pasivos.

Sergio Francisco De La Garza refiere a: sujeto pasivo principal o por adeudo propio, sujeto pasivo por adeudo ajeno, sujeto pasivo responsable por sustitución, sujeto pasivo responsable por solidaridad y sujeto pasivo responsable objetivamente. Joaquín B. Ortega refiere a agentes de liquidación, agentes de retención, agentes de recaudación y agentes de verificación. Por otra parte, Mario Pugliese los clasifica como: sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte

solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Al respecto, nuestro Derecho Positivo mexicano en materia fiscal reconoce únicamente a dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario.

En base a la anterior recopilación teórico conceptual, se tiende a aceptar una clasificación que se caracteriza por alejarse de las complejidades terminológicas y por la precisión acerca de lo que nuestra ley de la materia dispone. Se refieren únicamente a dos clases de sujetos pasivos, que en realidad derivan en cuatro tipos, todos subsumidos bajo la denominación de responsables solidarios.

La clasificación de la que hablamos se basa fundamentalmente en las ideas del jurista Dino Jarach. En base a ella se comprenden a los siguientes: a) sujeto pasivo contribuyente u obligado directo; b) sujeto pasivo obligado solidario; c) sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución; y c) sujeto pasivo obligado por garantía.

a) Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo.- Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga su domicilio establecido en México. Es el principal sujeto pasivo de los tributos, es el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea al único al que propiamente pueda denominarsele "causante", ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores "causa" o provoca el cobro del gravamen. También es el único al que propiamente puede denominarsele "contribuyente", toda vez que es quien con cargo a su patrimonio "contribuye" a sufragar los gastos públicos.

b) Sujeto pasivo obligado solidario.- Es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con

el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

c) Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.- Es aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

d) Sujeto pasivo obligado por garantía.- Es la persona, física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente" (46).

2.3.2. EL OBJETO.

El objeto de la obligación tributaria se encuentra conformado por todos aquellos hechos que lo predeterminan y lo preconiben. Su claridad de determinación motiva en gran medida a su cumplimiento. Sin mucho afán de internarnos en disquisiciones teóricas, reproducimos la opinión dada al respecto por algunos connotados juristas que de manera ilustrativa nos lo clarifican.

Andrés Serra Rojas, en tanto, dispone que la materia del impuesto, son las circunstancias económicas en las cuales se basa la acción impositiva, en relación con el hecho generador del crédito fiscal. El objeto de la relación tributaria está constituido por una obligación de dar, a cargo del sujeto pasivo en beneficio del fisco. Esa obligación por lo frecuente se traduce en una obligación de entregar una suma de dinero.

46.- Véase ARRIJOJA VIZCAINO ADOLFO. Op. Cit. Páginas 179 a 194.

Por su parte, Lucien Mehl (citado por Serra Rojas) manifiesta que: "la materia imponible, es el elemento económico sobre el que se apoya el impuesto, en el cual toma su fuente, directa o indirectamente. Este elemento puede ser un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital" (47).

Achile Donato Giannini (citado por Ernesto Flores Zavala) dispone en relación a nuestro apartado que: "La deuda impositiva surge, como es sabido, cuando se produce la situación de hecho establecida por la ley, como presupuesto de la imposición. Se ha puesto también de relieve que la expresada situación de hecho consta de dos elementos a saber: uno material, consistente en la condición de las cosas o en el hecho, objetivamente consideradas, a los que la ley vincula cada impuesto en particular; otro, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca la deuda impositiva. En consecuencia, cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición; no obstante existe al respecto una cierta uniformidad en los sistemas tributarios, ya que el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos (por ejemplo el patrimonio, la renta o el tráfico de bienes) parecen la más indicadas para constituir el fundamento de la imposición. No ofrece duda que el objeto del impuesto, no es tanto la relación jurídico-privada, considerada en sí misma, como la relación económica que constituye su contenido" (48).

El argentino Giuliani Fonrouge hace una acertada distinción entre el objeto de la relación tributaria y el objeto del tributo mismo, distinción que clarifica y extiende la panorámica que al respecto debemos tener. Teniendo en cuenta el planteo general ejecutado el tratar del concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, al pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales

47.- SERRA ROJAS ANDRÉS. "Derecho Administrativo". Ed. Porrúa; décimo séptima edición; México, 1996. Páginas 45 y 46.

48.- FLORES ZAVALA ERNESTO. "Finanzas Públicas Mexicanas". Ed. Porrúa; trigésimo primera edición; México, 1995, página

en que el tributo sea fijado en especie; el objeto el tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho generador que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar el tributo. El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquel (49).

Por demás claras y extensivas fueron las citas de los tratadistas mencionados, tan obvias y convincentes que no necesitan ser materia de disquisición particular.

2.3.3. EL VINCULO JURÍDICO.

El vínculo jurídico de la obligación tributaria es el ligamen existente entre los sujetos activo y pasivo, la existencia de dicho ligamen se hace evidente en razón a las consecuencias de derecho recíprocas que se suscitan con motivo de la existencia de la obligación. Es el más elemental de los elementos, puesto que de la existencia de una obligación se deriva automáticamente.

Muchos autores confunden la naturaleza de nuestra obligación con el vínculo jurídico, ello es erróneo, empero, es adecuado recordar que nosotros consideramos que el vínculo es tan sólo un elemento esencial de existencia de nuestra obligación. Quizá el principal efecto que se genera con su existencia es el estreñimiento recíproco de las esferas jurídicas de los sujetos que intervienen en la obligación tributaria.

"La obligación tributaria contiene, como toda obligación, la idea de ligamen o sujeción, porque ella liga o ata al deudor. La razón determinante de ese ligamen no es de la misma naturaleza jurídica que en otras obligaciones, especialmente las de naturaleza civil o privada. Aquí es el Estado quien impone ese ligamen; por eso en toda obligación tributaria predomina el elemento político, que es su característica fundamental. Ese vínculo constriñe al ciudadano-contribuyente con el Estado al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero. La causa de esa unión, y correlativo estreñimiento, es que dicho

49.- GIULIANI FONROUGE. Op. Cit. Página 394.

ciudadano contribuyente goza y se ve favorecido por las ventajas y seguridades que el Estado le presta a su trabajo, riqueza y libertad, por medio de las funciones públicas (defensa, seguridad, justicia) y de los servicios públicos generales (sanidad, higiene, educación, etc.). Es con relación a el que se verifica el hecho imponible.

La relación jurídica tributaria, además de contener a la obligación tributaria, comprende otro tipo de obligaciones. Es una especie de haz lictorio (fascas), formado por varias varas con las cuales los lictores impartían justicia. Una de esas varas es la obligación tributaria, precisamente la de mayor importancia y gravitación, porque si falta esta no pueden nacer otras, que no tendrían razón de existir ni tampoco campo donde actuar. Además, las otras obligaciones que nacen por causa de ella, o son su consecuencia, según el adelanto de la ciencia, de la técnica o de la mecánica pueden cambiarse por otras. La obligación tributaria es esencial que esté presente para que pueda crearse el vínculo jurídico que ata al contribuyente con el Estado" (50).

Por otra parte, Giuliani Fonrouge manifiesta que "la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y a terceros por otra. La relación jurídico tributaria, que es de derecho público, corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares -contribuyentes o terceros- como consecuencia del ejercicio del poder tributario" (51).

Podemos percatarnos como se derivan múltiples consecuencias de derecho, con naturaleza variada, a raíz de la existencia del vínculo jurídico. La idea actual que tenemos del vínculo jurídico, se deriva de la concepción de obligación hecha por el jurista romano Ulpiano: "*Obligatio est iuris vinculum quod adstringimur*" (la obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe).

A efectos de complementar lo anterior, citemos las ideas que sobre el particular concibe el tratadista mexicano Sergio Francisco De La Garza: "La realización de diversos

50.- JUAN CARLOS LUQUI, Op. Cit. Páginas 19 y 24.

51.- Op. Cit. Páginas 417 y 428.

presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales. a estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de perceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución.

Por otra parte, las relaciones jurídicas que tienen como contenido deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, serán fiscales o tributarias según que estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o tributaria. Como su enlace con las obligaciones sustantivas es de naturaleza teleológica, resultarán fiscales o tributarias según que tutelen obligaciones sustantivas tributarias o fiscales" (52).

2.3.4. EL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible es el elemento más sustancial de la obligación tributaria puesto que en función a su realización se plasman y contienen a la vez a todos los presupuestos, hipótesis, elementos y parámetros referenciales en torno a los cuales se genera el tributo y sus respectivas consecuencias de derecho que constriñen incisivamente sobre la esfera de los ciudadanos.

La doctrina jurídica de toda índole hace un alarde extensivo y apasionante de la

disquisición teórica con respecto a las instituciones y los postulados dogmáticos que nos rigen. En la rama jurídica tributaria no opera excepción alguna al anterior suceso. Primeramente debemos mencionar que al hecho jurídico se le ha denominado con múltiples vocablos e ideas, tal multiplicidad en una medida creciente se ha ido clarificando por la imperancia de la puridad terminológica, resultante valioso de la apasionada disertación de ideas.

Al hecho imponible corresponden varios nombres que pretenden identificarlo: presupuesto de hecho, presupuesto, fattispecie (italiano), fait generateur (francés), tabestand (alemán), hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria (en portugués: hipotese de incidencia tributaria). En México, se acoge la idea de concebirlo como hecho generador o hecho imponible.

La enunciación indiscriminada y sinónima de los conceptos idea anteriormente citados ha propiciado una confusión y una afectación a la puridad terminológica que se debe al particular. Un hecho imponible o un hecho generador del tributo no equivalen a una correspondencia conceptual de la incidencia tributaria o presupuesto de derecho.

“Todo juicio normativo expresa uno o varios deberes cuya actualización depende de que se realicen ciertos supuestos que la misma norma establece. Las reglas que integran el orden jurídico positivo son imperativos hipotéticos. Llamamos imperativos hipotéticos a los juicios que postulan un deber condicionado” (53).

El nacimiento de un tributo se encuentra condicionado a que acontezca(n) el hecho o conjunto de hechos y circunstancias que se disponen de manera abstracta en la ley sustantiva respectiva.

El nacimiento de un tributo se encuentra condicionado a que acontezca(n) el hecho o conjunto de hechos y circunstancias que se disponen de manera abstracta en la ley

sustantiva respectiva.

“La terminología usual fomenta la confusión entre el supuesto de derecho como hipótesis contenida en una norma, y el hecho de la realización de tal hipótesis. El supuesto es comúnmente definido como un hecho que produce un efecto jurídico. De acuerdo con esta definición, el género próximo del concepto que examinamos es la noción de hecho. Constituye sin embargo un grave error creer que los supuestos jurídicos refiérense, en todo caso, a acontecimientos reales provistos de consecuencias normativas.

Conviene, en consecuencia, substituir la denominación hasta ahora empleada por el término supuesto jurídico y reservar el nombre de hechos jurídicos para los que realizan los supuestos normativos. El supuesto es uno de los elementos integrantes del precepto de derecho, y su importancia es capital, ya que señala los requisitos que condicionan las facultades y deberes establecidos por el mismo precepto. En este punto no debemos dejar de suscribir la tesis defendida por Korkounov, según la cual toda norma jurídica genérica consta de dos partes, hipótesis y disposición (*“Las normas jurídicas son condicionantes. Todo precepto de derecho se compone de la definición de las condicionantes de aplicación de la regla jurídica y de la exposición de la regla misma”*)” (54).

Fundándose en una tendencia de criterio similar a la que exponemos en los párrafos anteriores, los juristas lusitano parlantes Araujo Falção y Geraldo Ataliba se ocuparon de aclarar y conceptuar, con la puridad requerida, el tratamiento respectivo que se debe al particular teniendo una aceptación casi uniforme y con una influencia notable entre los juristas latinoamericanos quienes reiteradamente los enuncian. Aceptación a la cual me uno por considerarla adecuada e infalible.

El jurista brasileño Geraldo Ataliba manifiesta que “En la hipótesis se concentran las cuestiones más tormentosas y complejas. Frente a cada problema, la disección de las hipótesis es la que desafía al jurista. Reconocer las cosas y personas calificadas, descubrir las imputaciones y sus efectos, contenidos en la ley, interrelacionar las normas, ahí esta la

grande y difícil tarea del hermeneuta, en cada caso concreto. En tanto que no ocurra el hecho descrito en la hipótesis, el mandato queda en suspenso, no incidiendo. Su incidencia es condicionada a la realización de la hipótesis" (55).

Otra aseveración digna de encomio, es la que emite Albert Hensel: "el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de las cosas. Solo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado" (56).

Inicialmente podemos concluir que el supuesto hipotético tributario viene a constituir a la forma abstracta y a la vez particular, que determina cuando se genera la obligación tributaria (desde el momento de su comisión), que le es atribuible al sujeto de la relación jurídica-tributaria. En base a ello se derivan las múltiples consecuencias de derecho que en forma de relaciones jurídicas, de naturaleza tributaria y fiscal, constriñen.

Igualmente, Ataliba dispone que la hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto, es un mero concepto necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico. Es un concepto en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Aún más, la hipótesis de incidencia no es un mero y simple concepto -en la acepción filosófica del término- ya que, por definición, es una manifestación legislativa, esta contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto, sino es un concepto legal, esto es, existente en la ley, consiste en una proposición legislativa. Es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho. Sus aspectos, por tanto, no tienen naturaleza o cualidad diversas. Son también

55.- Citado por SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, Op. Cit. Página 379.

56.- Citado por SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, Op. Cit. Página 380.

conceptuales, participan de la naturaleza de conceptos legales y deben ser entendidos como entes jurídicos. El concepto legal -como parece claro-, designa una cosa, designación ésta que es su contenido. Por ello, el contenido de la hipótesis de incidencia no es el estado de hecho, dirígese a él, pero no se confunde con el (57).

En complemento a lo anterior, Araujo Falçao nos clarifica el panorama al manifestar que el presupuesto es el conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación tributaria de pagar determinado tributo, denominando a su vez como los elementos de tal definición a su provisión en la ley, la circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, la circunstancia de referirse al presupuesto del hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación "ex lege" de pagar determinado tributo (58).

De igual manera se enuncia a la hipótesis de incidencia como al presupuesto de hecho generador del tributo. Ataliba manifiesta que la hipótesis de incidencia es la descripción hipotética contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación de entregar una cantidad de dinero al Estado.

En base lo anterior podemos seguir concluyendo que forzosamente la obligación tributaria tendrá una hipótesis o un presupuesto típico, que se caracteriza por ser normativo y determinante de deberes diferentes y aislados en proporción al diverso número de sujetos que encuadren su conducta ejecutiva a ellos.

Esta particular acepción elemental de la obligación tributaria nos permite hacer una interpretación analógica a las derivadas de las normas de índole penal, retomando un supremo aforismo de dicha rama jurídica, decimos que "*nullum tributum sine lege*".

Nos orientamos por pronunciarnos al presupuesto típico del tributo cuando tengamos la idea de referirnos a la descripción objetiva contenida en la ley de cuya

57.- Citado por DE LA GARZA. Op. Cit. Páginas 380 y 381.

58.- Idem.

realización depende la existencia de un tributo y de las diversas consecuencias suscitadas de derecho, tanto de naturaleza fiscal y tributaria, que constriñen incisivamente la esfera jurídica de los ciudadanos contribuyentes. La principal incidencia de el presupuesto típico es la que impera categóricamente al ciudadano el pago del tributo al Estado.

El tratadista español Fernando Sainz de Bujanda es claro y contundente al manifestar que el presupuesto objetivo consiste en el aspecto objetivo del presupuesto del hecho definido por la ley para que al tomar el cuerpo en la vida real nazca la obligación de pagar el tributo; la situación de hecho (eliminando su aspecto subjetivo) considerada en su totalidad. De igual manera clasifica a los presupuestos típicos del tributo de la siguiente manera:

1.- Los presupuestos genéricos aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualicen cada una de sus posibles manifestaciones, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas.

2.- Los presupuestos específicos se agotan en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.

3.- Los presupuestos simples consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona.

4.- Los presupuestos complejos son aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad teológica objetiva, según la expresión de Bracci, una multiplicidad de hechos reunidos. En

esta hipótesis quedan comprendidos, fundamentalmente, aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo (59).

El hecho imponible se conforma por dos elementos, un objetivo y un subjetivo, del elemento objetivo nos ocupamos anteriormente, pasemos ahora a tratar al elemento subjetivo del hecho imponible: el hecho generador del tributo.

Para que todas las consecuencias de derecho que se contemplan en el presupuesto típico tributario puedan llegar a surtir efectos jurídicos plenos, es necesario que haya de acontecer en la cosmografía fenomenal un hecho concreto, es decir, una conducta positiva, particular e intrínsecamente específica que debe encuadrar perfectamente en la hipótesis legal determinada. Cuando ello acontece nace tangiblemente la obligación a cargo del ciudadano contribuyente de pagar el tributo al Estado determinado en las bases preestablecidas.

Bien lo dice De La Garza, el hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio; tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación (60).

Se asevera universalmente que el hecho imponible es el punto de partida para el estudio de la relación tributaria, y por tanto, del fenómeno de la tributación.

Al respecto Geraldo Ataliba dice que es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria (61).

Lo que suponemos que Berliri concibe como hecho generador, es el conjunto de

59.- Citado por De La Garza. Op. Cit. Páginas 385 y 386.

60.- Op. Cit., página 383.

61.- Citado por De La Garza. Op. Cit. Página 382.

elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos, y en base a la idea de un tratadista llamado Rubino expone las siguientes tesis:

a) Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.

b) Que el hecho imponible comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace: que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce; y que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.

c) Que dos hechos imponibles específicos deben de contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente, se da con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea, a su vez, parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto (62).

Araujo Falção manifiesta acertadamente que la importancia del hecho generador es capital ya que logra de manera completa la fijación de las siguientes nociones: a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etc; e) distinción de los tributos in genere; f) distinción de los tributos en especie; g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos; h) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria; i) determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto (63).

62.- Citado por De La Garza. Op. Cit. Página 384.

63.- Idem.

En resumen podemos decir que el hecho imponible, para poder quedar debidamente configurado, se requiere de que exista una subsunción del hecho generador en el supuesto hipotético de manera exhaustiva y rigurosa. "La subsunción es un requisito establecido por el principio de legalidad que impera en el Derecho Tributario, y que prohíbe la integración y la interpretación analógica, que conducirán a considerar como hechos generadores algunos hechos que no se adecuarían o se subsumirían rigurosamente en la hipótesis legal" (64).

Siguiendo la idea primaria del jurista Sainz De Bujanda, el hecho imponible es algo inescindible, no obstante a que ello sea así, no debemos de dejar de considerar que posee varios aspectos. En resultante, se le puede estudiar abordándolo desde múltiples puntos de vista: aspectos legales, personales, materiales, temporales y espaciales.

1.- El aspecto legal consiste en que deberá expresamente estar establecido como tal por una norma jurídica que tenga el carácter de ley, tanto formal como materialmente.

2.- El aspecto material consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para complementar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético (personal, espacial y temporal).

3.- El aspecto personal está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del elemento material del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria.

4.- El aspecto temporal es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material del hecho imponible.

64.- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Op. Cit. Páginas 382 y 383.

5.- El aspecto espacial es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación en que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible (65).

El hecho imponible es la conjunción objetiva y subjetiva de elementos e hipótesis legales que son requeridas para que nazca la obligación tributaria. Se debe soslayar la puridad terminológica que se debe al particular, no debemos confundir a un hecho concreto con una hipótesis que predetermina las consecuencias de derecho del mismo.

2.3.5. LA BASE GRAVABLE.

Inicialmente debo aclarar que no debe confundirse a la base de contribuyentes con la base gravable, pues obedecen a ideas distintas. La base gravable es el parámetro cierto, particular, tangible y aislado que ha de tomarse en cuenta para el cálculo específico del tributo; la base de los contribuyentes es el cúmulo de ciudadanos que son potencialmente susceptibles de soportar las cargas tributarias. Son las personas a las cuales va dirigido el objeto de la obligación tributaria, siendo por ello, las que resienten el objeto del tributo.

La base gravable es el elemento cualitativo de la obligación tributaria que determina el parámetro ideal de una exacción tributaria determinada. Igualmente se le denomina parámetro o base de la imposición. Es el aspecto cuantitativo del hecho imponible, por lo tanto, se encuentra ínsito en él.

Desde el punto de vista jurídico, la base imponible se caracteriza por ser un atributo del aspecto material del presupuesto típico del tributo, se le puede asimilar coloquialmente a una medida, por lo que de algún modo ella se ocupa del peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, profundidad, perímetro, capacidad, grueso, superficie, o cualquier otro atributo del objeto del tributo, que por magnitud o tamaño pueda ser mensurable al hecho material del hecho imponible.

65.- Si se desea abundar más sobre el particular, remito al lector al análisis de la Obra citada de Sergio Francisco De La Garza en sus páginas que van de la 389 a la 400

En el dicho de Ataliba es el "*quantum debetur*" de cada obligación tributaria en particular ya que "la base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar el criterio para su determinación". Dicho autor corrobora la capital importancia de este elemento al afirmar que es nuclear puesto que para que la cantidad a la cual deba equipararse el tributo que se deba pagar al Estado, será totalmente necesario que su fijación se sustente en una magnitud particular, concreta y predeterminada en la ley (66).

Como una conclusión inicial podemos decir que la base imponible es individual en relación a cada hecho generador aisladamente concebido.

La disquisición teórica respecto a la puridad terminológica no escapa a nuestro apartado de análisis, la doctrina hace disquisiciones acerca de que debe ser más correcto, si enunciar al parámetro y a la base imponible de manera sinónima y que ello implique una unívoca idea, o bien, enunciarles aisladamente atribuyéndoles alcances y trascendencias diversas.

En nuestro sistema de derecho positivo, la anterior disquisición teórico doctrinaria poco trascendente es porque carece de sentido, puesto que en nuestra ley positiva de la materia, de manera impreferencial, se enuncian a los vocablos base imponible o base gravable. No obstante a que ello es así, cabe aclarar que el parámetro es una medida que no se expresa en dinero, en tanto, la base imponible es la medida expresada en dinero.

Hay ocasiones en las cuales el hecho generador del tributo origina a la deuda tributaria y otras ocasiones en las que ello no sucede, esto varía en relación al monto de la cuantía que, puede o no, estar inmersa o fuera de los límites que señalan las leyes.

El anterior suceso fáctico que suele acontecer, nos obliga a mencionar al mínimo imponible y al máximo imponible, pues son igualmente elementos cuantitativos de la base o presupuesto imponible o gravable.

Por mínimo imponible debemos de entender a la cantidad mensurable y determinable que esta por debajo de los parámetros establecidos por la ley tributaria sustantiva especial para considerar que ella deba originar la obligación de pagar un tributo determinado. En contraposición antitética, el límite imponible es el tope máximo y determinable de la cantidad de una exacción tributaria.

Se suelen suscitar confusiones entre el mínimo imponible y la disminución de la base imponible, siendo obviamente, un error superlativo de apreciación. Al respecto, el italiano Berliri mitiga posibles confusiones al manifestar clarificamente que "Es interesante subrayar la diferencia teórica y práctica entre el mínimo imponible y la disminución de la base, esto es, la detracción que se lleva a cabo en un determinado parámetro antes de aplicarle el tipo impositivo: el primero, como ya se ha dicho, es un elemento del presupuesto de hecho, de donde si la magnitud a que se refiere, y que constituye el objeto de la acción en que se concreta el hecho generador (patrimonio, renta, masa hereditaria) supera la medida del mínimo imponible, la obligación surge sin que tenga trascendencia el mínimo imponible; la segunda, en cambio, se refiere al parámetro y produce efectos en relación a todas las obligaciones tributarias relativas a aquel impuesto para el que ha sido prevista la disminución de la base" (67).

Abundando a lo anterior, Achile Donato Giannini manifiesta que "la norma tributaria que establece y delimita el presupuesto de todo impuesto en sus elementos -material y personal-, sienta de ese modo la base necesaria y suficiente para decidir en cada caso cuando nace la deuda impositiva y a cargo de que personas, pero no agota, sin embargo, con ello, la serie de elementos que se necesitan para determinar además el importe del débito. En efecto, puesto que el importe del débito resulta de la aplicación del tipo de gravamen fijado por la ley a una magnitud denominada base imponible, aparece como lógicamente necesaria la reducción del presupuesto a una cifra, con el fin de hacer posible la aplicación del tipo impositivo. De ahí la necesidad de otras normas tributarias, casi siempre distintas de las indicadoras del presupuesto, cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la

67.- Citado por DE LA GARZA. Op. Cit. Página 402.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

determinación de la base imponible" (68).

El parámetro es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de la base imponible.

En base a lo anterior, tendremos que únicamente, el parámetro existe en los tributos variables como sucede en el caso de los tributos progresivos, regresivos, específicos y graduales; jamás existirá en los tributos fijos por obvias razones. Tanto el hecho generador como el parámetro son completamente distintos. El parámetro es la pauta para la valoración de un bien, en cambio, el hecho generador es la conducta positiva que genera la función del parámetro, de ello podemos derivar la idea de que un mismo parámetro sirve para determinar distintos tributos.

La función del parámetro es la de determinar, en conjunción con el tipo de gravamen, cual será la deuda tributaria, es decir, el deber de pagar un tributo determinado, cierto, particularizado y tangiblemente diferenciable. En los tipos de gravamen específicos y graduales, el parámetro no puede tener la función de servir como un criterio de valoración, pues esta es necesaria cuando la cuota tributaria es resultante de una aplicación alícuota o bien, de un determinado porcentaje en razón a un valor; la valoración del parámetro estará ausente cuando esté constituido por una suma de dinero.

Las medidas del parámetro se reducen a una simple constatación cuando se constituye por una circunstancia física que se mide por criterios técnico normales; también ello acontece cuando está constituido por una cantidad de dinero. Sin embargo, la medida puede complicarse cuando se ocupa de fijar una cualidad abstracta de un bien material (por ejemplo, su valor corriente o de venta, en el impuesto que grava el capital de bienes muebles, o en mercados nacionales o extranjeros como sucede en la importación y exportación de mercancías).

68.- Idem.

“La medida de la base imponible se desdobra en dos operaciones: una, la medida en el sentido estricto, de carácter meramente técnico y en nada distinta a la hipótesis precedente; y otra de carácter estimativo, llamada evolución, de donde en sentido estricto la medida no es más que un medio para llegar a la evaluación” (69).

De igual manera, el parámetro puede estar conformado por un valor abstracto determinado de un modo más o menos preciso por la ley como en tratándose de las sucesiones, y el impuesto sobre la renta global de una empresa.

El parámetro puede ser de diversas clases:

a) En unas ocasiones está formado por una sustancia física, cuya cantidad debe determinarse, esto es, medir para fijar el importe del crédito tributario. Se hace uso de datos enumerados o medidos.

b) En ciertos casos, el parámetro puede estar constituido por una cualidad abstracta de un bien físico, como su valor en renta, su valor en venta, su precio medio, etc. En estos casos la esencia de la operación liquidadora está en la valoración del parámetro.

c) En otros casos, el parámetro está constituido por una magnitud abstracta determinada por la ley, como puede ser la renta (en el ISR); el capital, para los impuestos sucesorios y predial que toma como base el valor de la propiedad.

Al igual que nuestra obligación, el parámetro tiene modalidades, estas son: el parámetro puede ser simple o complejo; es simple cuando consiste en una magnitud integrada por un sólo elemento y, complejo cuando la magnitud resulta de dos o más elementos. Puede ser real o teórico; será real cuando consiste en una magnitud directamente mensurable o valorable (como el paso de una mercancía o el importe de un ingreso); teórico será cuando conste en una magnitud que se obtiene mediante un proceso técnico más o

menos complicado, a partir de un bien real como el establecido en la LIPAA. Finalmente, el parámetro podrá ser legal cuando la magnitud sufre deducciones o bonificaciones.

Para concluir el análisis de este apartado diremos que la base imponible es un punto de referencia que se toma para determinar la cantidad o la proporción de un bien sujeto a una imposición tributaria determinada, de igual manera, podemos considerar al parámetro con una análoga y trascendente función.

2.3.6. LA TARIFA.

La tarifa es el medio que nos sirve para obtener el importe exacto del tributo, sin embargo, su noción es compleja. En atención a que sus elementos pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del ciudadano-contribuyente, es preciso señalar que las deducciones, los incrementos o los decrementos de la base imponible, inciden de manera directa sobre la forma de calcular el tributo.

En el caso de las deducciones, se señala que estas se encuentran instituidas en la ley con la finalidad de considerar las situaciones particulares de los ciudadanos contribuyentes, su efecto es, desde luego, la disminución de la base de la imposición, situación que en cierto modo amortiza cierto beneficio patrimonial para los ciudadanos-contribuyentes. Ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 97 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en donde se habla de las deducciones personales en particular. Por la notoria naturaleza de hecho de la deducción, no es posible que sea aplicada sobre impuestos directos al gasto.

Por lo que a las reducciones o aumentos se refiere, tenemos que cuando el tributo se calcula por medio de la aplicación de la alícuota correspondiente sucede la resultante de la deuda tributaria no representa aún el adeudo tal, puesto que además deben de considerarse circunstancias que harán que la cantidad de la deuda se incremente o bien, se decremente. Casos concretos de lo anterior, se enuncian en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en tratándose de la renta global de las empresas en donde se conceden deducciones en razón al

giro u ocupación de los empresarios en actividades productivas determinadas; en el Impuesto que se impone a los beneficiados por los legados o herencias llega a contemplarse en función al grado de parentesco de los beneficiarios.

Cuando se tratan de tributos variables, será necesario, además de considerar el elemento de parámetro, aplicar el tipo de gravamen cuya conjunción da como resultado la cuota tributaria determinada.

Antes de seguir adelante, aclaremos que una tarifa, según nuestro particular punto de vista, equivale a la cuota, cantidad o gravamen específico de un tributo determinado. Nuestro sistema de derecho positivo acoge la expresión cuota atribuyéndole equivalencia de significación al vocablo alícuota, que por cierto, es un tipo de gravamen.

Los diversos tipos de gravamen se dividen en dos grandes clases: las alícuotas y los tipos de gravamen en sentido estricto. Así tenemos que la alícuota consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste una suma de dinero o un conjunto de bienes valorables en equivalencias monetarias, nos referimos también a la base imponible. Los tipos de gravamen en sentido estricto se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario. En tanto que las alícuotas pueden ser proporcionales, progresivas o regresivas; los tipos de gravamen en sentido estricto serán graduales o específicos.

a) Alícuotas proporcionales : Permanecen constantes a la variación de la base imponible por lo que la cuantía de la obligación tributaria aumentará en la proporción en que el aumento de la base imponible lo haya de hacer. En el dicho del francés Lucien Mehl esta existe cuando el monto del impuesto está expresado por una función lineal de la base de la imposición, es decir, cuando su tasa es constante por relación a la variable de referencia que puede ser la base de la imposición o la materia imponible (70). Complementando lo anterior, con una idea de Giannini, diremos que el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la

70.- Citado por DE LA GARZA. Op. Cit. Página 520.

extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación con la magnitud de la base imponible(71).

b) **Alícuotas progresivas** : Aumentan cuando lo hace la base imponible, de tal suerte que dicho aumento sucesivo e igual de la base corresponde a aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, con ella el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. La progresividad de la alícuota cuenta con modalidades, así tenemos que existe progresividad continua o global, progresividad cuasicontinua y progresividad por escalones.

La progresividad continua o global se da cuando llega a alcanzar la globalidad de la masa imponible cuando el tipo aplicable a un cierto nivel de base imponible grava a su totalidad (cuando esta se divide en niveles de importancia global creciente). Ernesto Flores Zavala la llama progresividad por clase y la define de este modo: "se señalan en las tarifas clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última y a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor. Para determinar el impuesto en un caso concreto, simplemente se aplica al total el tanto por ciento que corresponde, de acuerdo con la clase en la que queda comprendido, como si fuera una cuota (alícuota) proporcional" (72). Este tipo de alícuota implica, con su aplicación pragmática, perjuicios a los contribuyentes pues colabora a la inequidad de la imposición porque puede llegar a absorber hasta el cien por ciento de una riqueza que se grava de manera particular, generando con ello la ruina económica. Otra de las indeseables expresiones de su aplicación, es el resultado del salto, que ocurre cuando, al pasarse una alícuota a otra, se determina un aumento en la cuota que por su elevada desproporción, motiva a que el contribuyente pague más tributo, sin que la riqueza que se grava aumente en la misma proporción.

La progresividad cuasicontinua es una variante de la progresividad continua o global, al respecto Lucien Mehl dispone que el inconveniente que presenta la progresividad

71.- Idem.

72.- FLORES ZAVALA ERNESTO. Op. Cit. Página 128.

continua desaparece prácticamente si la tarifa varía por cantidades suficientemente pequeñas de la base imponible de manera que se eliminan los errores de salto.

La progresividad por escalones, en palabras de Vicente Arche (73), se da cuando la base imponible aparece dividida por escalones, a cada uno de los cuales se le aplica una alícuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior; la deuda tributaria se obtiene sumando las diferentes cuotas parciales correspondientes a la aplicación de cada alícuota proporcional a los diferentes escalones en los que aparece dividida la base imponible.

c) **Alícuotas discrecionales** : En dicho de Vicente Arche se dice que "se da cuando la ley tributaria establece un mínimo y un máximo dejando a la Administración la facultad de elegir, en cada caso, la alícuota que deberá aplicarse y que debe distinguirse de aquel en la cual la ley autoriza a la Administración, no a variar dentro de unos límites de alícuota correspondiente, sino a fijarla con carácter permanente, y por una sola vez, dentro de determinados límites" (74).

Cuando existe la regresividad, las diversas alícuotas disminuyen al aumentar la base imponible de tal forma, que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

d) **Tipos de gravamen específicos** : Consisten en una suma de dinero fijo que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud. Al respecto Lucien Mehl dispone que "la cuantía de la obligación tributaria depende de la cuantía del parámetro, por lo cual el tipo específico, aun consistiendo en una suma fija, se diferencia de la cuota fija, que es también una suma fija, pero debida, no por cada unidad del parámetro -que no existe en este caso- sino por cada hecho imponible realizado" (75).

73.- Citado por DE LA GARZA. Op. Cit., Página 391.

74.- Citado por DE LA GARZA. Op., Cit. Página 392.

75.- Citado por DE LA GARZA, Op. Cit. Página 392.

e) ***Tipos de gravamen graduales*** : Consisten -según Vicente Arche (76)- en sumas de dinero cuyo importe varía según grados de una escala referida a una determinada magnitud.

2.4. MODALIDADES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

“Modalidad es una palabra reciente en la lengua castellana, a la cual se introdujo por la palabra francesa *modalité*, empleada en el lenguaje científico para designar ciertos aspectos que revisten las cosas, o sea una cualidad de ellas que sirve para considerarlas desde un punto de vista especial. Modalidad, palabra castellanizada, es el modo de ser de una cosa; o sea la forma variable y determinada que pueden tener una persona o una cosa, sin que por recibirlas se cambie o destruya su esencia. No puede confundírsele con la palabra modificación, pues esta implica un cambio sustancial y no accidental” (77).

En la especie humana existen individuos con características físicas distintas, algunos tienen piel blanca, otros, negra o amarilla, las razas humanas cuentan con ideologías diversas. A reserva de lo anterior, todas ellas son esencialmente compatibles, son partes de un género conceptual y universal de la cosmografía, pertenecen a la raza humana.

La obligación tributaria reporta un fenómeno similar al anteriormente referido, existe una esencia genérica aglutinadora a la par de unas características específicamente diferenciables pero jamás inescindibles. Nuestra obligación se caracteriza por ser una detracción de riqueza al patrimonio de los ciudadanos contribuyentes, fijada unilateralmente por la voluntad soberana de la conveniencia, esta es su esencia aglutinadora. Ciertamente, existen características específicamente diferenciables que pertenecen a un mismo fin y a una cosmografía particularmente inescindible, nuestra obligación tiene una forma de ser que se manifiesta de diversas maneras, esta es su característica específicamente diferenciable.

La modalidad es, en dicho del jurista mexicano Ernesto Gutiérrez y González “cualquier circunstancia, calidad o requisito que en forma genérica pueden ir unidos a la

76.- Idem.

77.- FERNÁNDEZ DEL CASTILLO GERMAN. Citado por Gutiérrez y González, Op. Cit. Página 876.

substancia, sin modificarla, de cualquier hecho o acto jurídico" (78).

La modalidad no es una institución privativa de la obligación, sino que puede encontrarse en toda clase de actos jurídicos, tanto en los contratos como en los testamentos. Los códigos han debido legislar sobre los actos jurídicos, establecer las reglas generales sobre la condición, el plazo y el cargo, sin perjuicio de agregar más adelante, al tratar de las materias respectivas, las reglas especiales a cada una de ellas.

La modalidad se caracteriza por ser general puesto que se aplica a cualquier clase de derecho o acto jurídico, si esta característica no se reviste en ella, no lo será. De igual manera, va unida a un elemento substancial, puesto que debe afectar a las partes esenciales del hecho o acto jurídico determinado, pero con la limitante de que jamás lo modifique.

La obligación tributaria tiene básicamente tres modalidades, estas son: el impuesto, los derechos y las contribuciones especiales o de mejoras.

A nuestro juicio, poca cabida tiene la modalidad de la obligación tributaria dentro del ámbito de la disquisición teórico-doctrinaria. Es importante abordar su desarrollo puesto que ello colaborará al mayor conocimiento de nuestra institución y al mejoramiento de su planteamiento. Pasemos pues a ocuparnos del análisis de cada una de esas modalidades.

2.4.1. LOS IMPUESTOS.

Desde el punto de vista estrictamente financiero, el impuesto consiste en detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado para la financiación de aquellos servicios públicos indivisibles que tienen demanda coactiva y que satisfacen necesidades públicas. Resulta evidente que los impuestos, por consistir en detracciones de riqueza no compensadas con ventajas o beneficios individualmente medibles en el caso de cada contribuyente, deben producir diversas alteraciones o tener distintos efectos en las economías de los particulares. En la aplicación de un impuesto o grupo de impuestos determinados, se genera un efecto económico, dichos efectos se

conjuntan por la percusión, la traslación, la incidencia y la difusión de los impuestos sobre las esferas particulares.

La percusión comprende el momento en el cual el impuesto recae sobre el contribuyente de derecho, es decir, sobre quien ha sido designado por la ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria. La etapa de traslación de los impuestos es el momento en el cual el contribuyente de derecho logra transferir la carga del impuesto sobre otras personas, quienes resultan, entonces, los incididos o contribuyentes de hecho. Por su parte, la etapa de incidencia tiene lugar cuando una persona se hace efectivamente cargo del impuesto, es decir, adquiere el carácter de contribuyente de hecho o incidido, la etapa de incidencia puede ocurrir de dos maneras distintas; primero, la incidencia puede producirse por vía directa cuando el contribuyente de derecho no traslada la carga del impuesto y se convierte también en incidido; la misma escala de incidencia puede ocurrir por vía indirecta cuando el contribuyente de derecho logra, mediante alguno de los procedimientos de traslación, hacer repercutir la carga del impuesto en otra persona, quien asume el papel de incidido. La última fase del fenómeno económico suscitado por la aplicación de un impuesto se denomina secuencia de difusión, ocurre una vez que el impuesto ha incidido, es decir, después de que la carga del impuesto ha sido finalmente soportada por el contribuyente de hecho, por consiguiente, debe influir sobre alguno de los dos destinos de toda renta, o sea, el consumo o el ahorro. El contribuyente de hecho o incidido verá consecuentemente reducidas, por tal circunstancia, sus posibilidades de consumir, o en su caso, de ahorrar, por ende opta por reducir sus consumos o por modificar sus hábitos de ahorro.

Con la aplicación de los impuestos se generan, a la par de los fenómenos económicos inicialmente citados, un par de fenómenos económicos más, estos se producen por la aplicación o la derogación de un impuesto determinado, son los fenómenos de la amortización y de la capitalización.

Se denomina amortización al fenómeno económico producido por la aplicación de un impuesto, duradero y no extraordinario, que grava la renta proveniente de determinado

bien que conforma al activo y que produce, como consecuencia directa, una disminución en el valor de dicho capital. Según es bien conocido, el valor de un determinado capital puede ser establecido en atención a la renta anual producida por él. En consecuencia, si por la aplicación de un nuevo impuesto, o el incremento de uno ya en vigencia, disminuye el monto de la renta anual producida por ese capital, esta circunstancia trae aparejada una desvalorización proporcional del valor de este último.

La capitalización es el fenómeno que se produce como consecuencia de la derogación, o disminución en la alícuota, de un impuesto que grava la renta de un capital y que provoca o estimula un incremento en la valuación de este último. En otras palabras al disminuir la carga tributaria que incidía sobre la renta producida por un capital, esta resulta incrementada. Dicho aumento en la renta trae aparejado como consecuencia inmediata, el acrecentamiento proporcional del valor del capital que la produce (79).

La naturaleza eminentemente política de la obligación tributaria se irroga en la del impuesto como modalidad de ella misma. No es intención ahondar sobre lo que se ha hablado en exceso, por esta ocasión ciñámonos únicamente a conceptuarlo y a referir sus rasgos más característicos.

Según la definición legal del Código Fiscal de la Federación, son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Ciertamente, acertada la definición en comento, pero a fin de cuentas es la que vale en nuestro sistema de derecho positivo. Con toda propiedad, son el más importante rubro de ingresos para el Estado, es la modalidad de la obligación tributaria por excelencia.

Una gran variedad de conceptos como el inicialmente citado acontecen en el medio

79.- Si se desea abordar con mayor profundidad el fenómeno económico de los impuestos, remito al lector a la lectura de la obra citada del jurista argentino JOSE MARÍA MARTÍN, en concreto, a las páginas que van de la 171 a la 187.

de los impuestos, por razones de pedagogía y sanidad analítica aboquémonos únicamente a analizar el concepto que nos parece más acertado.

El Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1966 contenía una conceptualización muy acertada acerca de lo que es el impuesto que nos parece la más acertada: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos"*.

Esencialmente todo impuesto implica una prestación, en el caso de los impuestos esta viene a configurar un verdadero deber jurídico que todo ciudadano contribuyente de manera invariable deberá de cumplir. Su carácter jurídico esencial de prestación justifican y sustentan la característica primordial de la unilateralidad de la relación jurídico tributaria. Deriva primordialmente de un acto de soberanía del Estado y se instituye en base a un principio de conveniencia.

Otra característica digna de acotamiento, es que el impuesto implica un pago que debe ser cubierto en dinero o en especie. En la actualidad, la mayoría de los impuestos se pagan en cantidades numerarias de dinero.

Para que un impuesto pueda ser perfectamente exigible, es necesario que se contenga en una ley, siendo esta la garantía más eficaz con la que el ciudadano que resiente la carga tributaria cuenta para hacer frente a detracciones injustificadas o ruinosas. Se plasma en este carácter la garantía de legalidad de esta institución modal de nuestra obligación.

Los impuestos deberán de estar determinados a cumplirse por medio de una generalidad imperativa y positiva, es decir, todas las personas, sin excepción alguna, deben de pagar los impuestos que resulten a su cargo siempre y cuando hayan realizado materialmente el supuesto que en la ley se consigna como el hecho generador del impuesto.

Otra característica esencial que se deriva del concepto que analizamos, se encuentra en el principio de obligatoriedad que impera a los ciudadanos contribuyentes a pagar el tributo, en caso de que ello no sea así, el Estado cuenta con la autoridad y los sustentos necesarios para obligar al ciudadano a que lo haga.

El pago de los impuestos está dirigido a las personas físicas y a las personas morales que cuentan con aptitud de ejecutar y de disfrutar derechos y obligaciones por sí mismos. Sean nacionales o extranjeras estas personas, deberán de pagar los impuestos, la calidad de la nacionalidad no predetermina la obligación de pagarlos, es la calidad de ejecución material de los hechos generadores atribuibles a ellas, la que lo genera.

Todo impuesto deberá destinarse a los gastos públicos, esta es la causa y motivo de la existencia del impuesto. La causalidad se ocupa de cuestiones metajurídicas que por esta ocasión no habremos de abordar.

Los principios constitucionales de los impuestos son la proporcionalidad y la equidad, y son, a su vez, las limitantes características de la imposición de los impuestos. Su análisis particularizado se hará en líneas subsecuentes a este capítulo segundo.

En orden de importancia, los impuestos federales vigentes son: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, los impuestos al comercio exterior, el impuesto al activo, el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos, el impuesto por la prestación de servicios telefónicos, el impuesto sobre automóviles nuevos, el impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, el impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles, el impuesto a los rendimientos petroleros y el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

Por último, cabe aclarar que las fianzas públicas de un país, para que puedan ser consideradas como armónicamente sanas, es necesario que se basen en la recaudación

primordial de los impuestos. En dicho de Cesar Ameghino diremos que "hay que recaudar bien los impuestos existentes para evitar la imposición de unos nuevos".

2.4.2. LOS DERECHOS.

De acuerdo a la nomenclatura particular de cada país se ha conceptualizado a los derechos de diversa manera, por ejemplo, en la legislación argentina, podemos asimilarlos a las tasas.

Al respecto de esta institución modal de la obligación tributaria, autores como Adrogué, Jarach, Giuliani Fonrouge y García Belsunce se han encargado de resaltar su naturaleza tributaria, considerando que es erróneo sostener que las tasas sean asimilables a los precios o las tarifas. Siendo, pues, de naturaleza eminentemente tributaria, las tasas constituyen prestaciones obligatorias, no facultativas, y son establecidas por la ley.

Según la doctrina argentina, las dos principales características de los derechos (tasas) son: en primer término, son tributos exigidos por el Estado como prestación por determinados servicios públicos divisibles, que por ser tales tienen una financiación individualmente determinable; en segundo término, son tributos exigidos a todos aquellos sujetos pasivos que efectiva o potencialmente utilizan servicios públicos indivisibles.

La naturaleza tributaria de los derechos se determina en el hecho de que el Estado los percibe siempre en resultante a la satisfacción de una demanda coactiva u obligatoria a los ciudadanos contribuyentes.

José María Martín dispone que con la finalidad de establecer la medida, el monto o el quantum de los derechos, la doctrina ha optado por exponer un criterio tríptico de apreciación. Para determinar su monto deberán de tomarse en cuenta a el costo del servicio público divisible; la ventaja diferencial obtenida por el suministro de ese servicio; la capacidad contributiva de la persona que resiente su carga; y la cuantía global del derecho, que consiste básicamente en determinar si el monto total de lo recaudado por el derecho

guarda una razonable y discreta relación con el costo total del servicio público efectivamente prestado (80).

Como nos podemos percatar, de capital importancia resulta ser la necesidad de asimilar y concebir a los servicios públicos que suministra el Estado. La necesidad enunciada deriva de la justificación de la relación jurídica tributaria, que esta conformada por la obligación, a cargo del Estado, de sufragar los gastos públicos que es la principal encomienda que a él se le atribuye.

La necesidad colectiva del interés general, es el principio dogmático que sustenta a los servicios públicos que son -según lo dicho por Andrés Serra Rojas-: "una actividad técnica, directa o indirecta de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar -de manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro-, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de Derecho Público" (81).

Las necesidades colectivas del interés general son propias de la vida comunitaria, si ellas no se sufragan, la existencia del grupo social sería poco más que improbable. Cuando el Estado se ocupa del sufragio de las necesidades colectivas del interés general, está prestando un servicio público. La demanda de servicios públicos aumenta en proporción al crecimiento del número de los ciudadanos que integran el Estado. Ello indudablemente origina el aumento de los costos para el aparato estatal, y en lógica resultante, es necesario aumentar la partida presupuestal.

El costo de los servicios públicos generales indivisibles y los servicios públicos particulares divisibles que presta el Estado deben de sufragarse con el producto o los rendimientos de los impuestos que la ciudadanía deben pagar.

80.- Op. Cit. Página 201.

81.- Op. Cit. Página 79, tomo I.

Todo lo anteriormente expuesto, viene a constituir a justificación causal de la existencia fáctica de los derechos.

El Código Fiscal de la Federación, en la fracción IV de su artículo 2, los concibe de la siguiente manera: *"Son derechos las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se preste por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derecho. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado"*.

Por lo que al ámbito doctrinario respecta, analicemos la concepción que a nuestro punto de vista parece la más acertada, Adolfo Arrijo Vizcaíno los define como "Las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio particular divisible" (82). De la anterior concepción, se destacan tres aspectos o características primordiales.

En primer término, los derechos son contraprestaciones por un servicio particular divisible hecho por el Estado. A diferencia de lo que sucede con la existencia de los impuestos, se deriva una relación bilateral entre el Estado y el ciudadano contribuyente. En dicho de Margain Manautou: "El Estado justifica la imposición del pago de Derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por el en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio" (83).

En segundo término tenemos que los derechos son establecidos por el poder público que detenta el Estado conforme lo disponga la ley respectiva. Su determinación, su

82.- Op. Cit. Página 334.

83.- Citado Por Arrijo Vizcaíno, Op. Cit. Página 334.

liquidación, su administración y su recaudación son encomendadas a los órganos del Estado materialmente competentes para ello.

Por último debemos soslayar la característica que conforma el hecho de que el producto o rendimiento derivados de la recaudación de los derechos, debe destinarse íntegramente al sufragio del costo que generó la prestación del servicio público particularizado al ciudadano contribuyente.

Por otro lado, tenemos que los principios constitucionales en materia de derechos son los de Generalidad, de Obligatoriedad, de legalidad, de proporcionalidad y de equidad. Principios que abundaremos en el capítulo subsecuente.

El principal criterio que diferencia a los derechos de los impuestos, se basa en la causa por la cual se paga uno u otro. En lo que a los derechos respecta, la causa radica en la prestación de un servicio público determinado, en el caso de los impuestos, la causa reside en la capacidad contributiva de los ciudadanos contribuyentes.

De igual manera que se diferencia del impuesto, se diferencia de las contribuciones especiales. La diferencia radica en que los derechos consisten en una retribución por un servicio público, en tanto, las contribuciones especiales son una especie de compensación por beneficios especiales recibidos por obras públicas o por actividades estatales especiales.

Para ejemplificar lo anterior, mencionemos que en el caso del impuesto sobre la renta, este habrá de pagarse cuando se efectúa alguna enajenación, y su destino será orientado al sufragio de los gastos públicos; en tanto, un claro ejemplo de las contribuciones especiales, son el pago por suministro del alumbrado público que todos poder percatarnos en nuestros recibos de luz.

2.4.3. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Bajo el rótulo de "contribuciones especiales" se agrupa a un conjunto de diversos tributos, los cuales, aunque responden a distintas finalidades, se los recauda mediante

variados procedimientos y son cobrados por diferentes tipos de organismos, tienen la característica particular de que todos ellos son aplicados como compensación de los beneficios o las ventajas especiales que obtienen determinadas personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o actividades estatales específicas.

Esta característica primordial es el rasgo distintivo de esta especie de tributo con respecto a los impuestos y a los derechos, para ellos el concepto de beneficio particular se encuentra totalmente ausente, en el caso de los primeros, o simplemente no atañen a su esencia, como ocurre con las segundas.

Las contribuciones especiales son el medio de financiación de determinadas obras públicas o de actividades estatales con finalidades sociales o económicas, de las cuales derivan ventajas especiales para el particular o un grupo social.

En base a estas claras ideas, Giuliani Fonrouge las define de la siguiente manera: Son las prestaciones obligatorias debidas en razón de los beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado. Esta especie de tributo, comprende a su vez a tres categorías de contribuciones que son: la contribución de mejoras, el peaje y las contribuciones parafiscales (84).

En nuestro ámbito de derecho positivo nacional, las contribuciones especiales y las contribuciones de mejoras se enuncian indistintamente, como pudimos percatarnos con las citas precedentes, las contribuciones de mejoras son tan sólo una categoría de las contribuciones especiales globalmente concebidas.

Las contribuciones especiales de mejoras se sustentan en la teoría del incremento no ganado ("Unearned increment"), teoría inglesa desarrollada durante el último tercio del siglo XIX. En síntesis, se basa en el hecho de que debe gravarse la plusvalía obtenida por los propietarios de inmuebles en atención a que se ven beneficiados por la acción urbanizadora del Estado, puesto que ello implica una apreciación elevadora del patrimonio

84.- Citado por José María Martín, Op. Cit. Página 209.

del ciudadano que debe de gravarse puesto que le importa una mayor riqueza.

Tanto en el Código Financiero del Distrito Federal como en el ámbito fiscal federal, las contribuciones de mejoras se encuentran contempladas. Por lo que se refiere a la normatividad del Distrito Federal, el artículo 24 y el artículo 191 del Código Financiero disponen lo siguiente:

Artículo 24.- Las contribuciones establecidas en este Código, se clasifican en: II.- Contribuciones de mejoras. Son aquellas a cargo de las personas físicas y morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se benefician directamente por la realización de obras públicas.

Artículo 191.- Las contribuciones de mejoras con excepción de las previstas en el artículo anterior, se causarán al ponerse en servicio las obras. Las autoridades fiscales determinarán el monto de las contribuciones de mejoras atendiendo a la ubicación de los inmuebles en las zonas de beneficio y al porcentaje del costo de la obra que como contribución señalan los artículos 188 y 189, en proporción al valor catastral del inmueble. Para los efectos de este capítulo, el costo de la obra pública comprenderá los gastos directos de la misma y los relativos a su financiamiento. No se considerarán los gastos indirectos erogados por el Distrito Federal, con motivo de la administración, supervisión o inspección de la obra. Del valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se disminuirán las aportaciones que efectúen las dependencias o entidades paraestatales, así como las recuperaciones por enajenación de excedentes de inmuebles adquiridos o adjudicados y que no hubiesen sido utilizados en la ejecución de la obra. Asimismo los particulares que aporten voluntariamente cantidades en efectivo, en especie o en mano de obra, para la realización de las obras públicas a que se refiere este Capítulo, tendrán derecho a reducir la cantidad que se determine a su cargo, el monto de dichas aportaciones. Para efectos del párrafo anterior, la autoridad encargada de la realización de la obra, expedirá recibos o constancia que ampare la aportación señalada, quedando facultadas dichas autoridades para determinar, en el caso de aquellas en especie o mano de obra, su equivalente en numerario.

Por lo que al ámbito federal respecta, existe una Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica. En ellas se acoge plenamente a la teoría de la recuperación de los costos de las obras públicas como el sustento teleológico de su existencia y de su exigencia.

Obviamente no dejaremos de mencionar lo que al respecto dispone el Código Fiscal de la Federación, quien dice en su artículo 2, fracción III que: Las contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Citamos nuevamente la concepción que Adolfo Arrijo Vizcaíno emite con respecto al particular ya que nos parece la más adecuada y completa: "Serán contribuciones especiales de mejoras, las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se beneficien de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate" (85). De este concepto se destacan primordialmente los siguientes aspectos:

Primeramente, la contribución especial es una prestación que se deriva de un acto unilateral del Estado. Por tal motivo, los ciudadanos contribuyentes, enfrentan decisiones unilaterales emitidas por el Estado cuando este decide determinar la conveniencia de las obras públicas determinadas, sin que medie voluntad alguna de los particulares, quienes a la par se colocan en las hipótesis jurídico tributarias sin que medie su deseo o su necesidad.

En segundo término, las contribuciones especiales son generadas a consecuencia de la prestación por parte del estado, de servicios públicos generales indivisibles que benefician a toda la población en general, pero acontece la peculiaridad de que reportan un

85.- Op. Cit. Página 351.

beneficio netamente directo y específico para los ciudadanos contribuyente propietarios de los predios contiguos a la obra pública realizada.

El tercer elemento que se destaca de la anterior definición esta constituido por el hecho de que el sujeto pasivo de la contribución, para poder ubicarse dentro de la hipótesis tributaria correspondiente, debe de reunir forzosamente dos cualidades: debe ser propietario del bien inmueble en el que contiguamente se realice la obra pública determinada, y por otro lado, dicho bien debe circunscribirse territorialmente al ámbito competencial de la autoridad que ejecuta la obra. Esta una característica primordial de esta modalidad tributaria que preponderantemente la distingue de las demás modalidades tributarias como el impuesto y el derecho.

Por última característica, tenemos que existen dos métodos o procedimientos que sirven para determinar el monto de esta contribución: la plusvalía o incremento del valor ganado por el propietario del bien inmueble, y el uso de esta figura para que el estado pueda recuperar el costo del valor de dicha obra.

Los principios tributarios que rigen a la contribución de mejoras son: 1.- El cobro de las contribuciones de mejoras debe de encontrarse en una ley, 2.- el cobro deberá de ser general y su pago será obligatorio, 3.- el monto de la contribución de mejoras deberá ser proporcional al incremento de valor del inmueble a razón de la realización de dicha obra, 4.- las contribución de mejoras será exigible hasta que se concluya la realización de la obra determinada que incrementa el valor del inmueble por lo que su pago debe efectuarse a un futuro mediano, y 5.- el hecho generador del tributo de contribución de mejoras, es la realización material de la obra pública que tiende a incrementar el valor del inmueble que es propiedad del ciudadano contribuyente, se lleva por decisión e iniciativa plena de la Administración Pública con prescindencia de que medie o no solicitud por parte el ciudadano contribuyente que en teoría se pueda ver beneficiado por su realización.

Hemos dicho inicialmente que bajo el rubro de contribuciones especiales, se aglutinan a las contribuciones de mejoras, a la contribución especial de peaje y ala

contribuciones parafiscales. Nuestro ámbito positivo no hace la diferenciación respectiva y las enuncia unívocamente. Las contribuciones de mejoras son a su vez, una modalidad de las contribuciones especiales, lo son también las contribuciones parafiscales y la contribución especial de peaje.

Contribución especial de peaje.- Comúnmente denominada derecho de peaje, inicialmente se impuso en la edad Media como un tributo que se exigía por el transporte de las mercancías, hecho que motivo a la doctrina alemana a considerarlo como el antecedente directo de los derechos aduaneros. En contraposición ello, la doctrina argentina lo concibe como el recurso destinado a financiar los gastos de construcción y mantenimiento de obras públicas, tales como carreteras autopistas, puentes, túneles y obras viales en general. Actualmente de manera unánime, se ha reconocido su naturaleza preponderantemente tributaria, y como tal, debe estar sujeta a los principios supremos de la tributación. José María Martín la concibe como "El tipo de contribución especial exigida a los usuarios de una obra vial por el beneficio o ventaja obtenida para su uso, y cuya exclusiva finalidad es amortizar los gastos de construcción, de mantenimiento y de servicios especiales de la obra" (86). Se diferencia de los derechos porque ellos se cubren como retribución a la recepción de un servicio público divisible, en tanto que el peaje se paga por el uso de una obra pública determinada. En el caso de México, la particular contribución, la podemos asimilar cuando hacemos referencia a las controvertidas contribuciones que pagamos los usuarios de carreteras como la panorámica de Acapulco.

Contribuciones Parafiscales.- José María Martín (87) la define como "La prestación exigida coactivamente por el Estado en favor de un organismo público o semipúblico, con el objeto de asegurar la financiación automática de éste y cumplir con determinadas finalidades de carácter social". Al igual que la contribución especial de peaje, la parafiscal es de naturaleza eminentemente tributaria. Se caracterizan por no estar incluidas en el presupuesto general del Estado, se reciben por organismos descentralizados, no se destinan a finalidades específicas y su obligatoriedad se funda en ley. En México las podemos

86.- Op. Cit. Página 216.

87.- Op. Cit. Página 218.

asimilar a las aportaciones de seguridad social que son, conforme lo que dispone la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación: Las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Ejemplo claro de lo anterior, son las aportaciones de los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, que es un organismo descentralizado que presta el servicio de la salud (que aunque se una enmienda de carácter prioritario para el Estado, es un servicio eminentemente parafiscal).

2.5. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Cuando la obligación tributaria se extingue, los efectos jurídicos derivados de la relación o vínculo jurídico tributario, se destruyen inmediatamente, es decir, quedan sin efecto alguno puesto que ya no tiene presencia alguna dentro de nuestra cosmografía.

La obligación tributaria se extingue por pago, por compensación, por condonación, por prescripción o por caducidad. Pasemos pues a ocuparnos de cada una de esas formas de extinción de manera específica.

2.5.1. EL PAGO.

En atención a la universal concepción jurídica, por pago se debe de entender a el cumplimiento por excelencia de una obligación, cumplimiento que destruye los posibles vínculos de constreñimiento a cargo de las personas que les atañe.

Cuando nosotros nos hemos de ocupar del pago de los tributos, necesariamente, deberemos de entenderlos en dos acepciones principales, una jurídica y una económica. En la acepción jurídica, el pago significa estrictamente el cumplimiento de la obligación tributaria. En su acepción económica implica tan sólo la entrega de una cantidad de dinero o de bienes económicamente valiosos.

El pago es la forma de cumplimiento y de extinción de las obligaciones por excelencia, nuestro sistema de derecho positivo, lo contempla de manera particular y diversa a la vez, por lo que existen diversas formas de pago como son: el pago de lo indebido, el pago liso y llano de lo debido, el pago bajo protesta, el pago extemporáneo y el pago por anticipos.

Pago liso y llano.- Se presenta cuando el ciudadano contribuyente, sin mediar requisición de ninguna especie por parte de la autoridad, paga al Fisco de manera íntegra y correcta las cantidades que debe por concepto de los tributos determinados a su cargo. Es la forma ideal para el cumplimiento de la obligación, cuando el acontece, de manera automática se extingue el tributo y el vínculo jurídico tributario.

Pago de lo indebido.- Acontece cuando el contribuyente le paga al fisco una cantidad mayor que la que debe pagarle en función a la determinación de los tributos correspondientes. Esta hipótesis no supone una forma propiamente dicha de extinción, puesto que lo que hace el contribuyente es el cumplir una obligación determinada a su cargo. El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación contempla a esta hipótesis que en síntesis dispone que el contribuyente puede solicitar a la autoridad hacendaria competente que le devuelvan las cantidades que no adeude y que fueron pagadas en exceso, incluyéndose dentro de tal devolución, la cantidad equivalente a los intereses generados y a la actualización respectiva de dicha cantidad conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, debiendo mediar previamente, la comprobación fehaciente ante la autoridad de que el pago es excesivo y por tanto improcedente.

Pago bajo protesta.- Ocurre cuando el contribuyente, por estar inconformado por el monto determinado de la deuda tributaria a su cargo, cubre el importe de la misma ante la autoridad fiscal competente, hace constar que pretende agotar todo tipo de recursos o medios de defensa legales en general, con la finalidad de que se declare infundado el pago de la deuda tributaria que le es exigido, o bien, que sea modificada, para que con posterioridad pueda estar en aptitud de solicitar su devolución, ya sea del total o del excedente respectivo. El pago bajo protesta es tan sólo una manera de garantizar el interés

fiscal, que encuentra su sustento teleológico en el principio de derecho fiscal "solve et repet" (primero paga y después repite). Así se garantiza el evitar que se le causen a su perjuicio recargos excesivos.

Pago extemporáneo.- Sucede cuando el ciudadano contribuyente paga la deuda tributaria respectiva al fisco fuera de los períodos o términos de tiempo establecidos en la ley respectiva para que tenga verificativo tal efecto, sin objeción o inconformidad alguna. Ello implica, que se generen a cargo la deuda tributaria principal, contribuciones accesorias causadas por la morosidad del pago; tal es el caso de los recargos y sanciones, una vez que son cubiertos íntegramente, extinguen a la obligación tributaria.

Pago en anticipos.- El pago en anticipos ocurre cuando el contribuyente cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del tributo que en definitiva le vá a importar la deuda tributaria total, siempre y cuando perciba periódicamente ingresos gravados. Este pago si constituye una forma de extinción en toda la puridad del término. Clásico ejemplo es el pago del Impuesto Sobre la Renta.

2.5.2. LA COMPENSACIÓN.

En términos conceptuales generales, la compensación es una forma de extinguir dos deudas hasta el monto de la menor, ocurre cuando entre dos personas concurren recíprocamente las calidades de deudor y de acreedor.

En el ámbito tributario, la figura jurídica de la compensación es reconocida como una forma de extinción de la obligación tributaria. Acontece cuando el Fisco y el ciudadano contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Esto es, por una parte, cuando el contribuyente adeuda determinados tributos al Fisco, estando este, a su vez, obligado a devolverle las cantidades que le pagó indebidamente. Consecuentemente, habrán de compararse ambos montos y extinguir la obligación recíproca hasta la cantidad de numerario que resulte ser la menor.

Es en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación en donde de manera particular se contempla a esta forma de extinción de la obligación tributaria. Del contenido del artículo en cita, se destaca primordialmente, lo siguiente: en primer término, sólo tendrán derecho a llevar a cabo la compensación aquellos ciudadanos contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, si ello no acontece de tal manera, no podrán invocarla. Cuando los tributos no derivan de la autodeterminación personal pero sí de la determinación derivada de una resolución de la autoridad hacendaria, no se podrá invocar la compensación aun y cuando se lleguen a colocar los contribuyentes dentro de la hipótesis de ser acreedor y deudor recíproco del Fisco.

De igual manera, la compensación podrá efectuarse por la simple presentación de una declaración complementaria, con la única limitante de que los adeudos recíprocos hayan de derivarse de la aplicación de una misma ley tributaria especial. Cuando se pretendan compensar adeudos derivados de distintas leyes tributarias especiales, será necesario que medie la autorización de las autoridades hacendarias para que esta pueda surtir sus efectos.

Cabe aclarar que la compensación comprende tanto la de la deuda tributaria principal como la de los tributos accesorios generados de la misma, nos referimos a los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución. Claro está que no podrán compensarse cantidades cuya obligación de devolverlas a cargo de las autoridades hacendarias, haya prescrito.

2.5.3. LA CONDONACIÓN.

La condonación que implica la existencia de la deuda tributaria derivada de la existencia de la obligación tributaria, se asimila a la figura jurídica de derecho civil que se denomina remisión de deuda que en esencia importa el perdón o la liberación, que por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor.

La condonación es la figura jurídico tributaria que tiene como fin de su existencia la extinción de una obligación tributaria determinada cuando las autoridades hacendarias

perdonan y dispensan al ciudadano contribuyente del cumplimiento, ya sea total o parcial, de las obligaciones tributarias a su cargo, por causas de fuerza mayor o por criterios discrecionales de apreciación particular. Tomando como base el criterio generador de consideración de la operatividad de la condonación por fuerza mayor, la condonación tendrá lugar para todo tipo de contribuciones; en cambio, cuando se hace en base a criterios discrecionales de apreciación particular de la autoridad, será aplicable únicamente a las multas determinadas a cargo de los contribuyentes.

Normalmente, la condonación basada en criterios de fuerza mayor, es de carácter transitorio y se hace con la intención de hacer frente a un infortunio imprevisto determinado, para que con ello se permita la conservación de fuentes de ingresos, de empleos y desde luego, de tributos. En la condonación basada en la discrecionalidad de la autoridad, se toman en cuenta los grados de conveniencia, siempre concomitándose con el hecho de ceñirse a las facultades discrecionales regladas de las autoridades.

Por último, en lo que atañe al análisis de esta figura jurídica, me parece pertinente referir la cita del artículo 146-A en donde se contempla la renuncia que la autoridad hacendaria hace al cobro de determinados tributos o contribuciones a su favor. No con propiedad se puede decir que ello implica una condonación, pero sí, un efecto similar al generado con la existencia aplicativa de la condonación: El dejar de percibir tributos.

"ARTÍCULO 146-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor. Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellas cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe. Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto

del procedimiento administrativo de ejecución. Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo. Se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo. La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago”.

2.5.4. LA PRESCRIPCIÓN.

Conceptualmente, dentro del campo de la doctrina, la prescripción es una forma de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones mediante el simple transcurso del tiempo o mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley. En tal entendido, invariablemente se habla de dos tipos de prescripción: la adquisitiva y la liberatoria.

Es la prescripción liberatoria la que se contempla dentro del ámbito jurídico tributario, en resumidas cuentas es la forma de liberarse de obligaciones mediante el simple transcurso del tiempo o por el cumplimiento de los requisitos que haya de disponer la ley respectiva para que ella acontezca.

Son dos las clases de obligaciones las que en nuestra disciplina, se extinguen por el acontecimiento de la prescripción liberatoria; son la obligación a cargo del ciudadano contribuyente de pagar al Fisco los tributos o contribuciones que resulten a su cargo, y, la obligación que corre a cargo del Fisco para devolver a los ciudadanos contribuyentes las cantidades que procedan conforme a la ley o las que le pagaron indebidamente.

Por lo tanto, la prescripción, en el ámbito tributario, es el instrumento extintivo de las obligaciones tributarias a cargo del ciudadano contribuyente y del Fisco, por el simple transcurso del tiempo o mediante el cumplimiento de los requisitos que para tal efecto dispone la ley tributaria especial.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contempla a la prescripción en los siguientes términos: *“El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales".

Del rezo legal transcrito se desprenden las siguientes características: En primer término, la prescripción se consume en un plazo de cinco años computados a partir de la fecha en que el tributo es exigible, o bien, a partir del día en que se le pago indebidamente al Fisco una deuda determinada por parte del ciudadano contribuyente, es decir, a partir del día en que nace el derecho de solicitar la devolución del pago indebido.

La prescripción corre tanto para el ciudadano contribuyente como para el fisco, al respecto, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

La prescripción puede interrumpirse cada vez que el fisco gestione acto alguno tendiente al cobro de una contribución o tributo determinado debidamente notificada al deudor y expresa o tácitamente consentida. Lo mismo acontece cuando el ciudadano contribuyente gestiona la devolución del pago de lo indebidamente pagado.

Para que la prescripción pueda configurarse será necesario, forzosamente, que exista una total inactividad del acreedor por lo que respecta a su gestión de cobro sobre las cantidades que se le adeudan.

Se puede hacer valer la prescripción de manera indistinta, ya sea por la interposición de una excepción procesal determinada, o bien, mediante una solicitud administrativa. En el

primer caso, se opone cuando el ciudadano opone el recurso respectivo para contrarrestar la tentativa del cobro de una contribución prescrita. Por lo tocante a la solicitud administrativa, se dice que únicamente opera a favor del ciudadano contribuyente cuando pretende sentar certeza jurídica en relación a sus derechos y obligaciones.

2.5.5. LA CADUCIDAD.

Genéricamente, la caducidad se define como la pérdida de un derecho en razón a su no ejercicio dentro del término que para tal efecto marca la ley. En el contexto tributario, la caducidad se presenta cuando la autoridad fiscal no ejercita sus derechos que tiene para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante el término de tiempo comprendido dentro de los cinco años.

Al respecto, el Código Fiscal de la federación, concretamente en su artículo 67, se contempla a la caducidad. Dice el rezo legal lo siguiente:

"ARTÍCULO 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente de aquel en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de las obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III.- Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV.- Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no se presente alguna declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando esta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso el plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden la de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos una acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales".

Existe una gran similitud entre la caducidad y la prescripción, los rasgos similares a ambas son en primer término, que ambas se configuran, por regla general, en el transcurrir del plazo de cinco años; en segunda instancia, ambas son un medio de extinción de tributos o contribuciones; y, por último, se pueden hacer valer como solicitudes administrativas o como excepciones procesales.

Existen, de igual manera, importantes diferencias, por tal motivo, ambas conforman figuras jurídicas distintas, se destacan sobre manera tres diferencias primordiales: Por lo que toca al cómputo que se debe seguir para que se consuman, se toman parámetros diversos, en la prescripción, el cómputo comienza a partir de la fecha cierta en que el tributo o la contribución se hace exigible, en cambio, el cómputo para la caducidad inicia a partir de la fecha cierta en que nazcan las facultades de comprobación, cobro y requisición de las autoridades hacendarias.

Otro rasgo distintivo de ambas instituciones jurídicas se conforma por el hecho de que el plazo que se requiere para que la prescripción haya de consumarse, puede interrumpirse por cada vez que la autoridad hacendaria gestione el cobro de las

contribuciones o tributos debidos; en cambio, en la caducidad no puede acontecer suspensión o interrupción alguna de los plazos que se requieren para que opere.

Por último, la caducidad opera únicamente a favor del contribuyente, por lo que a la prescripción respecta, deberá operar tanto para el contribuyente como para el Fisco de manera indistinta e impreferencial.

CAPITULO III.-

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1 CONSIDERACIONES GENERALES.

Los principios constitucionales son los dogmas fundamentales que encausan el desarrollo sociopolítico de un Estado. Se encuentran investidos de los caracteres de supremacía y primacía

Normalmente solemos referirnos de manera indistinta a los principios constitucionales, a los derechos y a las garantías individuales. La sinonimia antes referida, conlleva implícita una gran verdad, todos ellos, llámesele como se les quiera llamar conforman y representan los dogmas fundamentales del Estado. Lo anterior no desdice que a continuación pasemos a referir las siguientes precisiones.

Ignacio Burgoa Orihuela (88) nos ilustra sobre el particular diciendo que: "El hombre, como ente social, se encuentra colocado simultáneamente en dos posiciones diversas. Como miembro de la sociedad y con independencia de la clase social o económica a la que pertenezca, asume el carácter de "gobernado" frente a cualquier autoridad del Estado. Dentro de ésta situación, los órganos estatales realizan frente a él múltiples actos de autoridad de diversa índole, los cuales, en un régimen de derecho, deben estar sometidos a normas jurídicas fundamentales que establecen las condiciones básicas e ineludibles para su validez y eficacia y demarcan su esfera de operatividad. El conjunto de éstas normas jurídicas fundamentales, consignadas en el ordenamiento constitucional, implica las garantías individuales o del gobernado y de los que goza todo sujeto moral o físico cuyo ámbito particular sea materia de un acto de autoridad. Consiguientemente, si uno de los objetivos de la justicia social estriba en evitar la explotación del hombre por el Estado, o mejor dicho, por el gobierno del Estado, el orden jurídico que en ella se inspire y la política gubernativa que tienda a realizarla bien debe prever y observar, respectivamente,

88.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Las Garantías Individuales"; Ed. Porrúa; 26a ed. México, 1994. Página 52.

las citadas garantías”.

Técnicamente hablando las garantías individuales son “*in genere*”, derecho públicos subjetivos que se han instaurado como verdaderos garantes de los derechos de la pertenencia que deben gozar los ciudadanos que conforman un Estado determinado.

Acertadamente lo manifiesta el jurista alemán Jellinek (89), los derechos públicos subjetivos son el conjunto de derechos públicos de una persona que constituyen su status, es decir, ellos conforman las facultades que los particulares tienen frente al poder público, y a su vez, representan una serie de autolimitaciones que el Estado impone asimismo. En materia de derechos subjetivos, el tratadista alemán distingue tres clases de facultades que se derivan de su existencia, estas son: los derechos de libertad, los derechos que se traducen en la facultad de pedir la intervención del Estado en provecho de los intereses individuales y los derechos políticos.

“La libertad jurídica, en sentido positivo, es la facultad que toda persona tiene de optar entre el ejercicio y el no ejercicio de sus derechos subjetivos, cuando el contenido de los mismos no se agota en la posibilidad normativa de cumplir un deber propio” (90).

De lo anteriormente expuesto, se puede deducir que los derechos políticos deben jugar un importante rol a este respecto ya que ellos deberán ser el enlace causal entre los sentidos de la conveniencia y de la pertenencia de la sociedad con relación a la autodeterminación y la autolimitación de la acción estatal. Nos resulta impensable que pueda existir una correcta eficacia y validez de la actuación estatal y de sus emolumentos rectores normativos, si no es loable la existencia de los medios petitorios correspondientes a favor de los gobernados.

“Ahora bien, los derechos públicos subjetivos están preservados por el cúmulo de condiciones que aseguran su goce y ejercicio a favor de su titular o gobernado, en el

89.- Citado por GARCÍA MAYNEZ, Op. Cit. Página 201.

90.- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO, Op. Cit. Página 222.

sentido de que aquellos no puedan afectarse válidamente por ningún acto de poder público sin que se observen o acaten tales condiciones, en cuyo conjunto se integra la seguridad jurídica dentro de un régimen de derecho" (91).

Con la existencia de las garantías individuales dentro de la cosmografía social, se genera a la par un nexo lógico jurídico integrado por las garantías del gobernado y los derechos fundamentales del hombre, sin que ello forzosamente implique que estos últimos agoten o extingan a los primeros.

Por lo que consideramos que las garantías individuales equivalen a su consagración jurídica positiva, ello las inviste de obligatoriedad y de imperatividad incuestionables; en cambio, los derechos del hombre constituyen un contenido parcial de consistencia dogmática o sustancial. En base a lo anterior, estamos en aptitud de aseverar que los derechos del hombre habrán de existir siempre por antonomasia plena; por el contrario, con las garantías individuales no acontece lo mismo necesariamente porque su existencia más de las veces se encuentra subyugada a un momento histórico particular de apreciación y a tendencias cosmográficas singulares del pensamiento de una sociedad en particular y obviamente, en una época determinada

La tutela del interés colectivo de la conveniencia es sin duda alguna el fundamento teleológico de la instauración de los supremos mandatos constitucionales. Ello a orillado de manera indefectible a que en la Constitución orgánica, dogmática y estructural del Estado mexicano se disponga la sumisión del poder instaurado por la soberanía popular que es depositaria del sentido de la conveniencia del interés colectivo.

Por ende, tenemos la necesidad acuciante de que existan los medios idóneos a favor de los gobernados que les hayan de permitir estar en aptitud de generar e instaurar de manera permanente e ininterrumpida, la autodeterminación y la autolimitación de la acción estatal, con franca relación a los mandatos soberanos instaurados por la voluntad social. La

91.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Las Garantías Individuales". Páginas 186 y 187.

propugnancia que a ello nos infiere se circunscribe a la vigilancia y supervisión, mismas que deben ser hechas de manera consciente y cívica, con el sentido del adecuado deber. Desde luego que lo anterior genera la conformación de derechos legítimamente incuestionables.

La juridicidad de las garantías individuales, como acertadamente asevera Burgoa, están supeditadas al hecho de que descansan y se integran a la vez, en un orden de derecho. En tal entendido, se puede inferir lógicamente que su única fuente formal será la costumbre jurídica y la legislación escrita.

Los principios constitucionales que rigen a las garantías individuales en general, son los principios de supremacía y de rigidez constitucionales.

La supremacía constitucional se refiere a que ellas habrán de prevalecer sobre cualquier norma o ley secundaria que pudiese eventualmente llegar a contraponérseles; aunado a lo anterior, las garantías individuales se ubican dentro de un plano de primacía por cuanto hace a su aplicación sobre la cosmografía socio jurídica. Es por ello que toda autoridad sin excepción alguna deberá observarlas de manera preferente con relación a cualquier disposición ordinaria existente.

El principio de la rigidez constitucional de las garantías individuales se refiere al hecho de que jamás podrán ser modificadas o reformadas por un poder legislativo ordinario; para que ello pudiese acontecer, sería necesario que se instaurara un poder legislativo extraordinario que debería integrarse de conformidad a lo imperado por el artículo 135 constitucional.

Es bien sabido que nuestra Constitución Política enuncia de manera general y contundente los postulados dogmáticos que habrán de constituir a los derechos de los gobernados y a los deberes, facultades y lineamientos que inexpugnablemente deberán acatarse para que la convivencia y el orden de nuestra sociedad sea posible.

Es loable ahora saber como se clasifican las pluricitadas garantías individuales. Sobre el particular nos abocamos a acoger el criterio del maestro Burgoa. Dice el insigne jurista mexicano que para poder estar en aptitud de clasificarlas deberemos de valorar el contenido mismo de los derechos públicos subjetivos que se conforman a favor del sujeto pasivo o gobernado con motivo de la relación existente entre el Estado y el ciudadano. En tal entendido, las garantías individuales se clasifican en: garantías de libertad, garantías de propiedad, garantías de seguridad jurídica y garantías de igualdad (92).

Por tanto, podemos aseverar que la existencia de las mismas se justifica en el hecho de que las mismas siempre han de propugnar por la procuración de que hayan de mantenerse incólumes los derechos naturales que se encuentran imbrívitos en los derechos fundamentales del hombre.

Aunado a lo anterior, podemos aseverar que los más constitucionales principios, han de ser considerados como la claridad, la exhaustividad y la conveniencia. Claridad de hecho y de derecho en cuanto a las determinaciones de las instituciones jurídico políticas que han de regirnos; exhaustividad en cuanto al tratamiento de todas y cada una de las particularidades y consecuencias fundamentales que las determinan en existencia; y conveniencia, que se rige por el sentido del bienestar y el sano desarrollo de una cosmografía sociopolítica determinada.

En virtud de lo antes expuesto nos resulta innegable que la neuralgia de las garantías individuales determinarán en gran medida la fenomenología que ha de privar en torno a cualquier institución jurídica en particular. Es por ello que aseveramos lo delicado de sus contenidos, desde luego, debemos propugnar siempre porque la evolución constante de su conformación conceptual sea el eje rector de las mismas.

3.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La necesidad de que en nuestra Constitución, como órgano supremo de normatividad, se contemplen con certeza y claridad absolutas a los postulados dogmáticos

92.- Véase BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Las Garantías Individuales". Páginas. 192 a 201.

que han de regir a la obligación tributaria (en su emolumento adjetivo y en su emolumento sustancial), obedece a la imperancia de impedir, en la mayor medida posible abusos, arbitrariedades y discriminaciones lacerantes por parte de las autoridades encargadas de la determinación y recaudación de los tributos que, basadas en el incuestionable sustento de su exigibilidad en aras de la convivencia social, puedan llegar a hacer un alarde excesivo de las exacciones y que impliquen confiscación el patrimonio de los ciudadanos contribuyentes o bien, del total de su rentabilidad, que previamente obtienen con su trabajo, por eso debe tenderse a evitar su ruina económica a costa de todo.

La determinación y la ejecución aplicativa de la obligación tributaria necesariamente debe de respetar las garantías de igualdad, de propiedad, de seguridad jurídica y de libertad.

La garantía de la igualdad en la obligación tributaria implica un escrupuloso respecto del Estado a la esfera jurídica de los gobernados, por lo que ello equivale al incuestionable imperativo categórico de dar trato igual a todos aquellos ciudadanos que se ubican en hipótesis casuísticas similares contempladas en la ley tributaria positiva; por lo tanto, la idea del trato indiscriminatorio y la aplicación de las leyes a todos por igual, en cuanto a su rigidez y exhaustividad, deberán ser clamor imperante.

En cuanto a la seguridad jurídica, resulta ser que ésta conlleva una acepción más amplia porque ella implica un desglose particularizado de las múltiples trascendencias que pueden manifestarse con motivo de la seguridad a favor de los contribuyentes, y que en subsecuente habrán de ser tratadas. En síntesis, podemos decir que las garantías de seguridad jurídica se conforman por el reconocimiento constitucional en favor de los gobernados, de todos los medio, procesos, procedimientos y formas de fiscalización que existen para que sea posible la tributación. Deberemos tener siempre claro que a ellos siempre deberán subyugarse las autoridades en su funcionamiento.

Teóricamente las garantías de propiedad (con relación a la obligación tributaria)

refieren a que la existencia misma de la obligación tributaria por si misma no debe de atentar, o bien, no deberá dar pauta alguna para que se geste una exacción desproporcionada y lacerante del patrimonio de los ciudadanos, haciendo nugatoria de plano la posibilidad de que acontezca un ominoso atentado a las rentas y demás elementos integrales de los patrimonios ciudadanos. Es decir, ésta suprema consigna de la propiedad asegurará el respeto pleno, ante todo y por sobre todo, de los patrimonios que son susceptibles de existir en torno a un derecho real (que es el de la propiedad) de los gobernados que les es plenamente reconocido respetado. Para mayor claridad habremos de decir que la garantía de propiedad deberá de importar siempre el respeto perpetuo y la procuración escrupulosa del crecimiento de los patrimonio ciudadanos. Esto será posible en la medida de la existencia y correlativa eficacia de los dogmas jurídicos que sean necesarios y que se deben contener en forma de garantías ya que ello es una prerrogativa inobjetable de los ciudadanos.

La libertad se enfoca a que todo gobernado debe estar en aptitud tangible de ejercitar por si mismo (ya sea de manera aislada o conjunta) todos sus derechos objetivos y subjetivos. Los derechos que con ella se tutelan son naturales y intrínsecamente proporcionales en la especie. por tanto, ello existirán por antonomasia plena. "Dentro del concepto de libertad están ínsitos los derechos de propiedad, de libertad y los derechos a la vida; el Estado no los crea, sólo reconoce su existencia, estableciendo las garantías de dichos derechos, que así representan verdaderas autolimitaciones del poder del Estado frente a la persona humana. Ni la legislación del Congreso ni las Constituciones o las leyes provinciales pueden desconocer esos derecho; tampoco limitar o debilitar esas garantías" (93).

La pasión a menudo suele desbordar el análisis objetivo e imparcial de los temas atinentes a la tributación, por tal motivo, procuraremos siempre estar alertas para no alejarnos de la objetividad que es debida al analizar nuestros temas, pues bien lo dijo el jurista romano Cicerón "*Vectigalia nervos rei publicae*" (Los tributos son los nervios de la República).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre lo que debe considerarse como los principios constitucionales de los impuestos; así tenemos que en la tesis innominada: "*Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar expresamente consignados en la ley*". misma que podemos consultar en los anales de Jurisprudencia relativos a Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Apéndice de 1995; Tomo I: Parte SCJN; Tesis 162; Página 165; podemos percatarnos que el criterio reza así "Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo se establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismos, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida".

A raíz de la lectura del anterior criterio jurisprudencial podemos dar cabida a dos aspectos de consideración fundamentales: el primero de ellos es, que resulta lamentable que aun no prive la puridad terminológica debida, nos referimos al hecho de que se cite a los impuestos en particular y no a la obligación tributaria como concepto genérico y sustancial; en segundo término, podemos inferir que la Corte reconoce a la exhaustividad y a la concreción como dos más de los dogmas fundamentales que predeterminan la existencia de nuestra institución.

Pensamos que la exhaustividad se refiere a que siempre las obligaciones tributarias deberán estar dispuestas con la mayor particularidad posible. En cuanto a la concreción se refiere, podemos aseverar que la misma implica a la estricta puridad legal que debe

contener porque cabe recordar que la máxima que rige tanto a nuestra rama de estudio como a nuestra institución, se delimita por el aforismo "*nullum tributum sine lege*".

Otro criterio sustentado por la Corte innominado "Impuestos, validez constitucional de los" asevera que "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo que sea proporcional y equitativo; y, tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de éstos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, éste Tribunal Pleno no ha precisado la fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, en algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de éste derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También éste Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, éste Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad". Criterio que nosotros podemos consultar en los anales de Jurisprudencia relativos a la Séptima Época; Instancia: Pleno; Fuente: Apéndice de 1995; Tomo I; Parte SCJN; Tesis 173; Página 173.

Desestimamos el hecho de considerar como válida y acertada la conceptualización de la

Corte en el sentido de convalidar la premisa relativa a que un elemento sustancial de la obligación tributaria lo habrá de ser la vinculación de ésta con el gasto público; puesto que nosotros pensamos que tal apotegma no puede ser concebido en estricta puridad terminológica y sustancial, como un toral y dogmático principio rector de la obligación tributaria, más sin embargo si consideramos pertinente y correcto llegar a concebir a dicho apotegma como un principio constitucional, dogmático, rector y fundamental, de las finanzas públicas. La vinculación de la obligación tributaria con el gasto público, no es mas que, según nuestra concepción, un fundamento metafísico que propugna de manera directa la existencia de nuestra institución.

Los principios constitucionales son verdaderas limitantes a la potestad tributaria, todo orden jurídico debe de estar encausado por un ordenamiento constitucional supremo que entrañe la soberana voluntad de una sociedad políticamente organizada. Y se basan desde luego en principios doctrinarios supremos que han sido universalmente aceptados.

Los principios doctrinarios que han sido asimilados como las máximas supremas de su sustentación teleológica se dividen, como acertadamente refiere Adolfo Arrijo Vizcaíno (94), en principios fundamentales y principios complementarios.

Los principios fundamentales son los de proporcionalidad, certidumbre o certeza, comodidad y economía (y que en su momento concibió el hacendista inglés Adam Smith).

En tanto, los principios complementarios son el principio de capacidad de pago, el principio del beneficio, el principio del crédito por ingreso ganado, el principio de ocupación plena y el principio de conveniencia (igualmente concebidos por un ilustre hacendista, en este caso, el alemán Harold M. Sommers).

No es ajeno al dominio de nuestro conocimiento que la mayoría de los tratadistas y profesionales de la materia, tienden a manifestar casi universalmente en el sentido de considerar a la proporcionalidad, al trato equitativo y a la vinculación con el gasto público

94.- Si se desea abundar más sobre el particular, remito al lector al análisis lectivo de la obra de éste autor referida con antelación en las páginas que van de la 201 a la 235.

como los casi únicos principios dogmáticos que rigen a la obligación tributaria (postura que no compartimos por los motivos que enseguida habremos de exponer).

Por su parte, el maestro Ernesto Flores Zavala hace referencia a los principios jurídicos de los impuestos (queremos pensar que se refiere también a los principios de la obligación tributaria) diciendo que son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país y que pueden ser clasificados en dos categorías fundamentales que son: Principios Constitucionales y Principios Ordinarios.

Dice el connotado tratadista mexicano que: "Los principios Constitucionales son todas aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República y a las cuales deberá de sujetarse toda actividad tributaria del Estado. De igual forma, los principios constitucionales pueden dividirse en tres grupos fundamentales que son: 1.- principios derivados de las normas constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo que no pueden ser coartados o violados por la actividad impositiva del Estado (desde luego que se refiere a las garantías individuales); 2.- principios derivados de la organización política del Estado Mexicano; y 3.- principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución. Los principios ordinarios son aquellos que rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos como sujeto, objeto, cuotas, base de la recaudación, sanciones y demás" (95).

Y de igual manera, distingue tres clases de disposiciones ordinarias dentro de nuestro sistema de derecho positivo: La Ley de Ingresos, las Leyes fiscales y las demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

Nos parece parcialmente acertada la idea que sustenta éste jurista mexicano, más sin embargo, discrepamos de la idea de considerar ínsitos a principios eminentemente fiscales y financieros dentro de la cosmografía que ha de conformar a la obligación

95.- FLORES ZAVALA ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Página 123.

tributaria: Otro aspecto que no compartimos es que el referido autor no maneja una puridad terminológica adecuada a la obligación tributaria particularmente concebida, sin duda nos referimos al hecho de que siempre pretende considerar a una especie particular de la obligación como son los impuestos. Consideramos que es necesario propugnar siempre por un tratamiento terminológico adecuado a nuestra institución puesto que ello nos ayudará en una mayor medida a comprender mejor la particular fenomenología institucional de esta figura jurídica, al ser esto cada día más posible, podremos estar en aptitud de mejorarla y perfeccionarla en relación a lo que más deseamos de ella. No debemos dejar de mencionar que ello conllevará también hacia la gestación de un nuevo constitucionalismo tributario (tan necesario y tan acuciante en nuestra contemporánea conformación sociopolítica), y pensamos por ende, que ésta idea justificará en gran medida la propuesta que en subsecuente será abordada.

Otra destacada tratadista mexicana de la materia es Doricela Mabarak Cerecedo, quien se pronuncia sobre el particular en el sentido de concebir que "La base fundamental, la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de un país, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el poder público pueda, por su parte, crear y cobrar los tributos y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos. La necesaria relación jurídica tributaria que en estos momentos surge entre el fisco y los contribuyentes está delineada, en su aspecto fundamental, por el texto constitucional. En ausencia de éstas normas básicas el cobro de los tributos carecería del necesario apoyo legal, y podría tomarse en un sistema arbitrario e injusto. En el caso de México los preceptos constitucionales que se refieren al sistema tributario son numerosos" (96).

La idea antes referida nos aporta valiosos parámetros de reflexión. El primero de ellos nos constrañe a pensar que si bien es cierto que existen numerosos principios constitucionales relacionados de manera directa y las más de las veces, de manera indirecta, con el sistema tributario mexicano; es aún más claro para nosotros que no existe un artículo constitucional concreto y lo suficientemente incluyente y vasto en el tratamiento

dogmático de la obligación tributaria y en donde se dispongan los requisitos y condiciones sustanciales que los poderes públicos deberán acatar al momento de proponerse la creación de un tributo en particular mediante la promulgación de la ley respectiva que los contengan.

Creemos que la idea nos infiere a cuestionarnos acerca del ¿por qué? no se ha propugnado por la creación de una norma constitucional concreta que aborde a la obligación tributaria en particular y, en general, a todos aquellos principios que deben abordar las instituciones y figuras jurídicas que constituyen al aspecto sustantivo u objetivo de la tributación

Desde luego que también pensamos que la idea sustancial anterior justifica y propugna a la vez, por la sana división de tratamiento que deba presentarse en el momento mismo que haya de resolverse la instauración de la puridad terminológica del aspecto sustantivo y el aspecto adjetivo de la tributación (fundamentalmente conformado por los procesos y procedimientos que den acatar las autoridades competente en la recaudación de los tributos). La necesidad de la consagración de un nuevo constitucionalismo tributario (con el consecuente perfeccionamiento de los actuales designios constitucionales de índole fiscal y financiera), es un clamor libre de cuestionamientos posibles.

Otra reflexión que nos infiere la idea anterior es que nosotros consideramos que actualmente nuestra institución se encuentra colocada en una posición francamente inequitativa dentro del actual concierto constitucional que es rector de las instituciones públicas que conforman la estructura de nuestro Estado. Posición que se acentúa aun más si la comparamos con la posición que ocupan otras instituciones jurídicas integrantes de nuestro sistema de derecho positivo (por ejemplo, las instituciones penales), que si cuentan con un tratamiento constitucional cierto y específico.

De ahí que nosotros señalemos abiertamente que es necesaria la existencia de un tratamiento constitucional hacia nuestra institución basado en una franca concepción de equidad institucional. Pensamos que ello será posible cuando se instaure una norma

constitucional que abarque y aborde a los elementos objetivos y subjetivos que la conforman, soslayándose así la entronización de nuestra institución jurídica.

Ante tan incuestionable verdad, podemos aseverar que el primer gran principio dogmático de la obligación tributaria debe ser el principio de constitucionalidad que, a la vez, lleva insito el principio de legalidad. En resultante, nosotros pensamos que si existe legalidad habrá de ser posible que se propugne la existencia de instituciones y figuras jurídicas adecuadas que permitan reflejamente la aparición de la seguridad jurídica.

Año tras año la autoridad federal hace alarde excesivo de las "nuevas" reformas fiscales. Nosotros consideramos que dichas reformas no son lo acertadas que debieran ser puesto que, nosotros pensamos, dichas reformas se ocupan únicamente perfeccionar cada vez más las facultades y aptitudes que las autoridades fiscales habrán de ejercer al momento mismo de estar desempeñando su función exactora y recaudadora de tributos.

Nosotros concebimos que la aclamada y necesaria reforma fiscal deberá orientarse en función al nuevo replanteamiento del constitucionalismo tributario que debe prevalecer, y que por supuesto, debe basarse de manera primordial en la determinación meridiana de los aspectos elementales y fundamentales del aspecto sustantivo de la tributación.

Básicamente, ese nuevo replanteamiento al cual hacemos alusión, debe ser identificado en base a una verdadera y real equidad, en su más estricta conformación terminológica e intrínseca que ella conlleva por sí misma. Nuestra institución debe gozar una emolumento de equidad tanto institucional como esencial.

El derecho que todo contribuyente debe gozar al tener la plena certeza que el deber jurídico que le constriñe a tributar para el sufragio de los gastos públicos, debe ser acogido en nuestra Carta Magna como uno de los varios derechos fundamentales que conforman el respeto a su esfera jurídica, por tanto, para nosotros resulta indispensable la necesidad de acoger tal enmienda en un dispositivo concreto que acoja la forma de una garantía individual. Puesto que en la medida que ello acontezca, la equidad esencial será posible

cada vez en mayor medida.

Igualmente, el tratamiento institucional de nuestra obligación será posible cuando la instauración de una disposición constitucional de tal envergadura sea hecha.

La necesidad inexpugnable de encasillar dentro del apartado de las garantías individuales a la norma constitucional que de manera concreta conciba a la obligación tributaria, es justificable en función a la magna trascendencia que representa en nuestra cosmografía. Pues cabe recordar que en ella concurren en abundancia argumentos políticos, económicos y sociales, razón de peso para respetar escrupulosamente tal consigna.

Dada la particular conformación de nuestra institución es perfectamente loable la idea de considerarla especialmente distinta y proporcionalmente similar a las diversas instituciones jurídicas que conforman nuestro sistema de derecho positivo. Aspirando así, de una manera válida, a su justificación y vigencias de facto pleno en nuestra cosmografía sociopolítica.

Por lo que coincidimos con el tratadista argentino Juan Carlos Luqui, quien precisa que: "A diferencia de las obligaciones civiles, en las obligaciones tributarias la fuente es la ley y la prestación pecuniaria la debe el contribuyente sin otro requisito que el que la propia ley establece. Por eso es que puede afirmarse que la única voluntad capaz de crear obligaciones tributarias es la del Estado.

La voluntad del Estado para crear los tributos no es libre; para que la ley que los ha de imponer sea lícita, debe dictarse con sujeción a los principios que la Constitución estatuye expresa o implícitamente: Pero la ley para constituir la fuente de la obligación tributaria debe contener, además del tipo de tributo, otros elementos sin los cuales el principio de legalidad no quedaría satisfecho" (97).

Así las cosas, la ley deberá ser espejo fidedigno, conveniente y oportuno, y acerca

lo que nuestra institución añora. La base de esa ley, deberá, por ende, encontrarse claramente conformada en nuestra Carta Magna.

En este orden de ideas aseveramos nosotros que la legalidad y la seguridad jurídica habrán de ser considerados como los principios primarios de la obligación tributaria. Obviamente, dentro de estos dos grandes principios se encuentran confortados diversos dogmas fundamentales como son la proporcionalidad, la equidad, la igualdad, la literalidad de la ley, y otros principios mas.

Las sociedades modernas están siempre en una franca demanda de instituciones y figuras políticas y jurídicas que sean, más que todo, eficaces, acertadas y congruentes con la realidad de su cosmografía imperante. En ese clamor, el interés y el respeto pleno de los derechos de los individuos, constituyen, sin duda, su neuralgia fundamental; por tal motivo, nuestra obligación tributaria no deberá ser ajena a tal necesidad, su instauración, a parte de ser vanguardista, debe estar a la altura de dicho clamor.

3.3. LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE SEGURIDAD JURÍDICA.

¿Qué es lo legal?, pues lo que la ley dispone. Empíricamente tenemos una idea acerca de la legalidad, ésta nos infiere a creer que la legalidad está integrada por todo aquello que sea justificable y adecuado. Pero no en todas las veces nuestras leyes imperan lo adecuado, lo justificable y, sobre todo, lo eficaz.

No obstante las anteriores consideraciones, nuestra institución, por tener naturaleza eminentemente política, debe acoger hasta los más posible esa noción, de que con su existencia misma, los efectos de ella emanados, deban ser eficaces al normar las realidades que están destinadas a cubrir.

Si existe legalidad, consecuentemente habrá seguridad jurídica, porque la seguridad estará investida del carácter de juridicidad, siempre y cuando esté contemplada en la ley. En caso contrario, nuestra seguridad sería ideal o hipotética.

Actualmente (según nuestro punto de vista), tenemos que inferir o deducir a los principios constitucionales de la obligación tributaria (según creemos) de la lectura de las normas constitucionales que abordan figuras jurídicas del orden civil, penal, o bien, genéricas. Las más de las veces, dichas instituciones jurídicas no tienen las resonancias políticas tan trascendentes en nuestra cosmografía social, como las tiene nuestra obligación tributaria.

De ahí que nosotros aseveremos sin temor a equivocarnos que, merced a los caracteres políticos, económicos, sociales y jurídicos de nuestra obligación tributaria, la concepción particular de las garantías constitucionales que han de regir sobre ella deberán ser consideradas desde un enfoque *especialmente distinto y proporcionalmente similar* a las diversas esferas e instituciones jurídicas que conforman nuestro sistema de derecho positivo.

En atención a lo antes expuesto, consideramos adecuado agrupar a los principios constitucionales de la obligación tributaria en dos apartados fundamentalmente, que son: los principios de legalidad y los principios de seguridad jurídica.

3.3.1. PRINCIPIOS DE LEGALIDAD.

Lo ideal sería que con la sola instauración de los mandatos legales se hiciera posible, de facto automático, la implantación de la justicia. Desde luego que la añoranza hipotética no es del todo posible, máxime si sabemos que las instituciones jurídicas nunca podrán llegar ser perfectas pero sí perfectibles.

Bien, esa es la enmienda que debe ocupar siempre a nuestro legislador, la procuración de la perfectibilidad de las leyes que han de regir tratándose de la obligación tributaria.

Así tenemos claro que somos partidarios de la idea consistente en afirmar que, actualmente, la legalidad es concebida como el parámetro en donde concurren los ideales de la conveniencia de nuestra obligación. Nos referimos, sin duda, a una concurrencia de

acepción y a una conveniencia de actuación.

La concurrencia de acepción está presente desde el momento mismo en que nuestra obligación es concebida y creada, respetándose los dogmas fundamentales que a ella han de predeterminarla.

La conveniencia de actuación existe desde el momento mismo en que los órganos fiscales efectúan sus funciones (desde luego ceñidas a las facultades regladas que encausan su accionar).

La igualdad, la proporcionalidad y la equidad son los dogmas esenciales que habremos de considerar como los principios fundamentales que deben respetar las leyes tributarias, si las mismas desean ser consideradas como legales. La igualdad obedece a razones políticas y sociales; la proporcionalidad tiene razón de conceptualidad económica; en tanto, la equidad evidencia más bien un enfoque estrictamente jurídico, producto del raciocinio lógico tanto del juzgador como del legislador.

El tratadista argentino Juan Carlos Luqui, nos ilustra aun más sobre el particular cuando dice que: "Al par que éstos principios constituyen verdaderas garantías del derecho de propiedad privada, representan limitaciones que se establecen al poder tributario del Estado. De ahí que la voluntad estatal no sea completamente libre en oportunidad de la creación que hace de esa obligación. Para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta ¿por qué? paga el tributo, cómo y cuando, y a quien debe pagarlo y hasta donde alcanza el poder del Estado para exigir lo que se le reclama. Quiere que la exigencia del pago de tributos no sea una sorpresa. Por otra parte, no hay que olvidar que la ley junto con la obligación crea un derecho a favor del contribuyente. Ese derecho es el que hace obligatorias todas esas determinaciones legales, que operan como verdaderas garantías de ese derecho" (98).

En conclusión, la legalidad en materia tributaria implica el hecho de que toda norma

de ésta naturaleza, debe respetar cabalmente los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad dentro del contenido de su articulado, siendo absolutamente necesario que los mismos sean tratados de manera objetiva y material.

De ahí resulta ser que, más que fundada, es la necesidad de que exista una norma constitucional concreta que contemple, a manera de premisa fundamental, a la proporcionalidad, la equidad y la igualdad como un requisito *sine qua non* para que la legalidad sea posible.

La legalidad tributaria no sólo es un concepto idea, también es una noción de necesidad y conveniencia. Se afirma que implica una noción de necesidad porque su existencia misma responde al clamor de la eficacia existencial de la institución político jurídica, en tanto que la noción de la conveniencia se presenta al momento de que su existencia hace frente a una fenomenología particular que es la tributación.

3.3.1.1. LA IGUALDAD.

La concepción actual del mundo occidental nos resulta casi impensable si la igualdad se encontrase proscrita de su conformación cosmográfica. La igualdad es uno de los valores fundamentales de la moderna constitución de los Estados en el mundo.

A pesar de que actualmente la concebimos con una sorda e indiferente particularidad, la igualdad, es épocas ancestrales, donde el autoritarismo absolutista reinaba sobre todas las instituciones humanas, se encontraba del todo ausente. Es con el advenimiento de las corrientes liberales individualistas del pensamiento que el concepto valor que ahora analizamos hace su acto de aparición en la cosmografía sociopolítica contemporánea para así llegar a erigirse de manera perpetua en el valor infaltable que ahora es.

Hoy día nos resultaría impensable que pudiese existir un Estado de derecho sustentado por instituciones y principios dogmáticos en los que la igualdad no fuese el gran valor entronizado y preconstitutivo que ahora es.

Para el orden jurídico, la idea valor de igualdad infiere a pensar en el equilibrio, este equilibrio se basa desde luego en la proporción de la existencia de oportunidades, posturas y conveniencias. Para el mundo del derecho, objetivamente hablando, igualdad implica dar un trato indiscriminatorio por parte de las instituciones y órganos de gobierno para los ciudadanos gobernados.

Para que pueda existir la armonía en la conveniencia política y social se debe, tanto en el orden natural, como en el orden jurídico, actuar de manera equitativa.

A mayor abundamiento, habremos de decir que la igualdad se traduce en la "posibilidad o capacidad que tiene una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de que es titular todo sujeto que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida. Por consiguiente, la igualdad se refiere a la calidad o naturaleza de los derechos y obligaciones propios de un estado jurídico específico" (99). "De ahí que la igualdad jurídica sea el resultado de un proceso de igualación socio económica que debe suministrar el contenido a la ley para que ésta se adecue a los diferentes sectores reales que deba regir" (100).

Objetivamente, la igualdad jurídica es saber, querer y entender que la ley deberá de aplicarse a todos por igual. De igual forma, cabe decirse que al igual que la libertad, la propiedad y la vida, es considerada un derecho natural de los individuos.

Al igual que Luqui, nosotros compartimos la idea de que la igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, que es uno de los principios en los que se asientan los sistemas republicanos de gobierno.

Sobre el particular, el insigne jurista nos ilustra sobremanera al decir lo siguiente: "El principio de igualdad tributaria nace con el sistema republicano, cuyos lineamientos dogmático constitutivos se orientan de manera casi uniforme por la corriente del liberalismo que, a su vez, concibe a los tributos para destinarlos a finalidades eminentemente fiscales.

99.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Las Garantías Individuales", Página 251.

100.- LUQUI JUAN CARLOS. "La Obligación Tributaria". Página 97.

Es bien sabido por todos nosotros que uno de los aspectos primordiales de las políticas financieras y tributarias de los Estados que acogen su proyección económica en los principios del liberalismo económico, se caracteriza por el inconfundible hecho de que la actuación estatal habrá de intervenir lo menos posible en las actividades privadas de la sociedad en atención a que éstas deben regirse mayoritariamente por las leyes del mercado.

A lo largo del tiempo, la actual concepción de la igualdad tributaria, ha sido objeto de varias concepciones del pensamiento. En tal entendido tenemos que a la igualdad tributaria "se la consideró en razón del monto de sus riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad económica. Al principio privó un concepto objetivo, real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinará la igualdad. A igual riqueza (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. Más adelante, bajo la influencia de los hechos y de las doctrinas, se observó la necesidad de que fuera más justa la actuación del fisco sobre la riqueza, porque no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. La capacidad económica va a ser apreciada de manera más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares. Nace así la capacidad de prestación. nace así la capacidad de prestación. No todos los titulares de riquezas, aun cuando manifiestan iguales capacidades económicas, ofrecerán iguales capacidades de prestación (el principio de utilidad marginal). Pero, más adelante, se comienza a entrever la posibilidad de que algunas riquezas, mediante la aplicación de ciertos tributos, junto a otros medio de naturaleza económica (crédito, moneda, etc.), podían facilitar la obtención de fines políticos, económicos y sociales. En otras palabras, por medio de la aplicación de los tributos el estado está en condiciones de alentar o desalentar determinadas actividades económicas, presionando de distinta forma sobre la riqueza.

La igualdad, entonces, deja de reposar simplemente en la capacidad económica o de prestación, es decir, en la riqueza considerada en sí misma (objetiva o subjetivamente), para tener también en cuenta la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista aquellos fines. Esa capacidad contributiva, que ya tiene en nuestros días valor de principio, coincide en la etapa en que el Estado comienza a dirigir,

orientar o intervenir en la economía, es otra lente la que ha permitido apreciar éste paso de la capacidad económica, capacidad de prestación y capacidad contributiva. Siempre es la riqueza la base de cualquier sistema tributario; pero, del individualismo liberal de épocas pasadas, se justificó después el concepto de las riquezas en razón de los sujetos y, más tarde, de las riquezas en función política, económica y social.

La igualdad tributaria es distinta de la igualdad ante la ley en general; tampoco es la igualdad aritmética. La primera es una igualdad objetiva, es decir, referida a las personas que por sí mismas consideradas, sin otras diferencias que aquellas que impone el orden natural de las cosas y el orden público (incapaces, condenados, fallidos, etc.). La igualdad tributaria no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí, porque esa fue la "capitación" que era la más injusta de las igualdades, desde el punto de vista tributario. La igualdad se relaciona aquí, como se ha dicho, a la capacidad contributiva más que a las personas. Si a éstas se les toma en consideración es al sólo efecto de conocer al sujeto que, siendo titular de la riqueza, será a quien la ley le atribuye la producción del hecho imponible (contribuyente). Como ya dijimos, el contribuyente es aquel que se haya ligado al Estado mediante la obligación tributaria. Se funda en la causa-fin que cada tipo de tributo reconoce. Es a él a quien la ley atribuye la producción del hecho imponible, atribución que no puede ser arbitraria ni antojadiza, porque se funda precisamente en las ventajas y seguridades que el Estado le proporciona a dicho sujeto y que redundan en su beneficio, por cierto que indeterminado en los casos del impuesto.

De esto resultan consecuencias importantes, como son: a) que las personas, en materia tributaria, tienen relevancia en tanto y en cuanto exista una relación entre éstas y sus capacidades contributivas; b) que los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades contributivas; c) que no obstante ser iguales todos los habitantes ante la ley, pueden no serlo ante las leyes tributarias; d) que no repugna, en consecuencia, al principio constitucional de igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas; e) que la proporcionalidad o la progresividad no obsta, antes bien completa, al principio de la igualdad tributaria. La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todos los habitantes son iguales; en la igualdad tributaria es la ley del tributo la que

tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales, es decir, frente a "las bases" que esas capacidades contributivas exteriorizan. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las riquezas, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas" (101).

Pensamos que en la actualidad no se ha determinado, en nuestro sistema de derecho tributario positivo, con la precisión y abundancia que son debidas, todos y cada uno de los aspectos fundamentales que debe acoger nuestra Carta Magna para conceptuar adecuadamente a la igualdad tributaria intrínsecamente concebida como tal.

Si retomamos las ideas que ya hemos expuesto con antelación y la confrontamos con el hecho de que en nuestro actual sistema tributario positivo se acoge una concepción genérica de la igualdad ante la ley, habrá de quedar de manifiesto, aun más, la necesidad de instaurar una norma constitucional concreta que haya de contemplar éste y otros tantos menesteres más que han de regir a nuestra institución.

Asimismo, tenemos la percepción de que nuestra Corte Suprema de Justicia no concibe a la igualdad tributaria de una manera del todo satisfactoria. En efecto, si retomamos las anteriores y las subsecuentes citas jurisprudenciales que analizamos, queda de manifiesto que la pronunciación que hacen al respecto, obedecen a consideraciones de valor eminentemente acordes con la igualdad genérica de todos ante la ley.

Hasta cierto punto es comprensible tal concepción puesto que la suprema normatividad tributaria que existe les aporta los parámetros para concluir tales concepciones.

Pues cabe recordar simplemente que, con la lectura de la fracción IV del artículo 31 Constitucional impera el valor de contribuir a los gastos públicos, tomando en cuenta la premisa del trato equitativo de todos ante la ley.

101.- LUQUI JUAN CARLOS. Op. Cit., Páginas 98-103.

Si nosotros consultamos en cualquier diccionario de la lengua española el significado del vocablo "equitativo", podremos entonces percatarnos que el mismo alude a la posibilidad de dar un trato igualitario y simple a todos, en función a lo que las leyes disponen.

Corroborando la anterior, recordemos que, precisamente, es en los artículos 1 y 4 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde de manera concreta se habla de la igualdad genérica de todos nosotros lo individuos frente a las leyes, claro, no olvidemos la plurireferida fracción IV del artículo 31 de dicho ordenamiento supremo

3.3.1.2 LA PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad, al igual que la igualdad y la equidad es, compartiendo la idea del jurista argentino José María Martín, un principio superior de la tributación. Por tanto, resulta por demás evidente el hecho mismo de la capital importancia que reviste dentro de la cosmografía de la tributación. Muchos tratadistas mexicanos, entre ellos Ernesto Flores Zavala, consideran que junto a la equidad conforman un sólo principio.

Nosotros no concebimos adecuada la idea consistente en que la proporcionalidad deba ser considerada como un concepto único en relación a la equidad porque es perfectamente claro que ambos conceptos son, por sí mismos, distintos; pero es incuestionable el hecho de que ambos conforman una simbiosis indispensable para la adecuada tributación. Aunado a lo anterior, hagamos notar que, en tanto la equidad es un principio con tintes naturales eminentemente jurídicos, la proporcionalidad representa un principio de naturaleza eminentemente económica cuyo dogma fundamental se encuentra encausado por los principios de la progresividad (desde luego en cuanto a la imposición).

Ahora bien, inicialmente, habremos de decir que el parámetro de referencia de la proporcionalidad habrá de ser la capacidad contributiva de los ciudadanos o gobernados en quienes recae el deber jurídico de tributar al Estado al que pertenecen.

Sin duda alguna, la instauración del principio superior de la proporcionalidad obedece al hecho de garantizar el derecho natural de la propiedad. Por otra parte es loable hacer notar que es un elemento necesario para que pueda ser posible el acontecimiento de la igualdad tributaria. La proporcionalidad es pues, una garantía al derecho de propiedad.

Al respecto, compartimos la idea de Juan Carlos Luqui, que sobre el particular asevera lo siguiente: "La carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva), debe ser adecuada y razonable. Es decir, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una buena prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan juntos y que se armonizan. La proporcionalidad podría equipararse al grado o medida (metro) con que se determina la presión tributaria. Todo esto sin tener en cuenta los fines de la política económica, como en el caso de los impuestos a la renta potencial.

La riqueza, como los seres vivientes, requiere de cierto margen o grado de libertad para que sus fuerzas naturales puedan conservarse, reproducirse y progresar. Este es un hecho natural que el derecho debe respetar, sea en punto a poder tributario como en cualquier orden de cosas. Por eso, la carga tributaria, en principio, sólo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible, de la riqueza.

De cualquier modo que se lo mire, con el ortodoxo criterio de los clásicos o con el dinámico pensamiento de la funcionalidad de la hacienda pública desde un punto de vista constitucional, la porción que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), jamás podrá llegar a despojar de la propiedad al contribuyente.

La proporcionalidad tributaria puede ser contemplada desde distintos puntos de vista: generalmente se la considera atendiendo a la presión que un sólo tributo produce sobre la riqueza y por razón de un sólo hecho imponible. En otras oportunidades se habla de la presión tributaria que producen dos o más tributos sobre la misma riqueza y por el mismo hecho imponible, lo que da lugar a la llamada doble imposición, que puede ser

interna o internacional. Pero la proporcionalidad también se la puede considerar cuando más de un tributo afecta sobre la misma riqueza, pero por distintos hechos impositivos y, a su vez, cuando más de un tributo afecta a un mismo sujeto por el conjunto de riquezas y en virtud de distintos hechos impositivos. Por otra parte, debemos consignar que no sólo los tributos impositivos, es decir, los impuestos, hay que considerarlos, en este problema de proporcionalidad; pues existen otros tipos, como, por ejemplo, las contribuciones especiales de mejoras y las tasas que están afectando, junto con los impuestos, las mismas riquezas, aun cuando por hechos impositivos distintos.

El principio de proporcionalidad tributaria ha sufrido, con el andar del tiempo, algunas variaciones. Como hablamos anticipado, la posición clásica del Estado, es decir, su no intervención en todo aquello que fuera actividad privada y su corolario de neutralidad de las finanzas, impuso a la proporcionalidad tributaria dos elementos fundamentales: A) considerar a las riquezas en sí mismas, y b) el rendimiento de los tributos. En cuanto a los primeros, la proporcionalidad debía mirar hacia una justa distribución de las riquezas, considerándolas en forma tal que quienes tuvieran más pagaran más. Por eso Adam Smith, entre las reglas que estableció para los tributos, decía: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades. En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.

En cuanto a la rentabilidad de los tributos, Adam Smith nos enseñó, en aquella regla de la economía, cual debe ser su objetivo. "Todo impuesto debe estar ideado de tal manera que extraiga de, o que impida que entre los bolsillos de la población la menor cantidad posible por encima de la que hace ingresar en el tesoro público del Estado". Esto quiere decir que los gastos de recaudación deben ser lo más económicamente posibles, porque de otra manera se estaría cargando, a la cuota del tributo, una parte del costo de la recaudación recargada con gastos innecesarios. La recaudación, capítulo esencial para llevar a los hechos una justa aplicación de los tributos, debe tratar que el paso del impuesto, de los bolsillos de los contribuyentes a las arcas del Estado, sea lo menos oneroso posible" (102).

102.- Véase JUAN CARLOS LUQUI. Op. Cit. Páginas 105 a 114.

Ahora bien, dejando de lado el tratamiento histórico político de la proporcionalidad pasemos ahora a conceptualarla dentro del marco estrictamente judicial. Así tenemos que en la jurisprudencia innominada PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, se dispone en su parte conducente que "...La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula" (Jurisprudencia correspondiente a la Séptima época y que puede ser visible al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera parte. Tribunal Pleno, México, 1985; Páginas 190 y 191).

De igual forma, otra tesis jurisprudencial emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reza en el siguiente sentido: "PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta ha establecido que el principio de proporcionalidad consistente en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo (Jurisprudencia 4/90 que podemos consultar en el informe 1989 Suprema Corte de Justicia de la Nación. Primera Parte, pleno. México, 1989, Páginas 554 a 556).

Como podemos darnos cuenta, nuestro sistema de derecho positivo, apoyado en la interpretación que da la Corte Suprema, concibe a la proporcionalidad en función al principio de la capacidad económica de los ciudadanos y en relación con la incidencia de la presión particular que ejercen los tributos concretos a su esfera particular (reconocida y protegida por el orden del derecho).

Por otra parte, consideramos digna de encomio la postura que al respecto emite el jurista Ramón Reyes Vera (103) por que con su concepción complementa aun más las posturas que anteriormente hemos citado y analizado; el concibe que "La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a: la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; la relación entre la contribución y el gasto público; los elementos determinantes de la contribución y el gasto público; que tanto el uso

103.- REYES VERA RAMON. "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana". Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I. México, 1980. Páginas 454 y 457

del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción".

Por otra parte, Emilio Margáin Manautou dispone 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"(104).

En tanto, Hugo Carrasco Iriarte manifiesta que "Por proporcionalidad debe comprenderse que la norma fiscal debe de ser general, sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes" (105).

Como podemos darnos cuenta, el principio de la proporcionalidad, al igual que el de equidad y el de igualdad, en el campo de su aplicación conjuntiva, deberán en la mayor medida posible acercarse al hipotético y anhelado dogma de la igualdad de ánimo para el efecto de lograr una justicia impositiva lo más eficaz posible. Traducido lo anterior a términos más concretos implica que la misión teleológica de la institucionalidad tributaria propugna por conservar en lo más posible y en lo más eficaz, a la propiedad de los individuos.

Creemos que la proporcionalidad es un principio de naturaleza mayoritariamente económica puesto que la progresividad (que es el principio que en gran medida lo sustenta), de manera indefectible orilla a conceptuar que dentro el raciocinio de la justicia impositiva se tomen en cuenta variantes y situaciones particulares para que puedan estas ser objeto de un criterio impositivo basado en una ecuación conformada por variables conceptuales que implican valores eminentemente económicos como la incidencia, la presión tributaria, la capacidad económica (medida cualitativa y cuantitativamente), y riqueza.

Según creemos, la ecuación antes referida se traduce en que: proporcionalidad es igual a la presión tributaria justamente aplicada a la conveniencia de una riqueza preexistente.

104.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano". Universidad de San Luis Potosí: México, 1967. Página 109.

105.- CARRASCO IRIARTE HUGO. "Derecho Fiscal Constitucional". Ed. Harla. México, 1993. Página 159.

En este orden de ideas tenemos que el resultado de esta ecuación deberá concebir a una tendencia que infinitamente se orienta a la justicia impositiva.

De igual forma, pensamos que esto, a su vez, debe traducirse en garantías concretas e infestadas de criterios y fines eminentemente sociales para así poder proteger de manera indirecta y directa, tanto a la subsistencia como a los patrimonios de los gobernados.

En conclusión diremos que la proporcionalidad es el principio que implica que el tributo debe incidir sobre el patrimonio de los gobernados en proporción a la conveniencia de detraer una porción de la unidad patrimonial del gobernado (susceptible de ejercer sobre ella el derecho real de la propiedad) atendiendo a su particular capacidad.

El marco constitucional positivo mexicano, concibe de manera concreta a este principio en su artículo 31 fracción IV.

3.1.1.3. LA EQUIDAD.

Llegamos pues a un apartado total en nuestro proyecto de tesis, el relativo a la equidad tributaria. Al igual que todos los valores antes referidos, es sumamente difícil llegar a conclusiones infalibles sobre el particular y, sobre todo, universalmente aceptadas.

Nosotros pensamos que el actual trato constitucional relativo a la equidad tributaria no es lo más adecuado posible, porque equidad, implica mucho más que un simple trato equitativo de todos ante la ley. Recordemos rápidamente que la equidad es un concepto valor al que automáticamente asociamos con la justicia.

Ante tal postura, no debemos dejar de citar la magistral concepción que sobre el particular expresa el maestro Aristóteles "Pues lo equitativo parece ser lo justo; pero lo equitativo está fuera de la ley escrita. Ocurre esto, en parte, contra la voluntad de los legisladores, y en parte, voluntariamente, contra su voluntad, cuando se les pasa inadvertido, y voluntariamente, cuando no pudieron determinarlo, sino que les fuera necesario usar una fórmula general, la cual, no obstante, no es aplicable para todos los casos, sino la mayor parte de las veces. Asimismo, todo aquello que no es fácil distinguir a

causa de su gran número...Pues el árbitro mira lo equitativo, pero el juez a la ley. Y ésta fue la causa de que se constituyera el árbitro, a fin de que prevaleciese lo equitativo" (106).

Los más fundamentales lineamientos teleológicos de la equidad tributaria se circunscriben, según creemos, al hecho de que ella debe de asegurar de manera sustancial a los derechos de propiedad y de libertad. Curiosamente, Juan Carlos Luqui se manifiesta de manera similar al decir que: "Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema (libertad), puesto que no se concibe ésta sin aquellos tributos. El hombre, sin poder gozar del fruto de su trabajo (propiedad), no es libre y, por tanto, para la concepción republicana, esa posición no se aviene con el principio de que la soberanía pertenece al pueblo. No puede existir pueblo soberano allí donde cada uno de sus habitantes no tenga el ejercicio libre de sus derechos, a los cuales sólo el Estado puede regular en vista del bien común, pero sin llegar a destruir el bien en sí.

El principio esencial de todo sistema republicano es que todos los habitantes del país concurren con sus tributos a satisfacer los gastos del Estado; esa contribución debe de ser igual para todos los que estén en igualdad de capacidades contributivas.

Pero la equidad no sólo se cumple mediante una justa y razonable incidencia de gravámenes, sino también por medio de la generalidad y uniformidad de la presión tributaria.

Domina, pues, en materia de equidad, el principio de lo justo y lo razonable, ya que el principio que lo establece es en el mismo preámbulo al invocar a Dios fuente de toda "razón y justicia". Es que la equidad es principio de derecho natural. Por oposición a la norma positiva, el Estado no puede disminuir el goce de la propiedad y de la libertad en forma tal que haga ilusorios esos derechos. Esa disminución será justa (equitativa) siempre que el sacrificio que se impone al contribuyente resulte adecuado (razonable) al fin perseguido.

El campo de aplicación de la "equidad" es muy amplio, está relacionado con aspectos sociales, políticos, económicos y jurídicos, además de filosóficos" (107).

Es evidente pues que la equidad implica la conjunción racional de las posturas ideológicas, sociales, políticas y jurídicas. Por tal motivo estamos plenamente convencidos que, atendiendo a su esencia misma, que las más de las veces es el subjetivismo trascendental, la equidad tributaria deberá ser tarea encomendada a personas aptas y comprometidas con el ideal más conveniente de la justicia.

Por su parte, José María Martín asevera que "La justicia, al igual que la equidad, no es un concepto del cual se pueda descubrir su ser. Ambos pertenecen, por el contrario, a lo que en metafísica se denomina "categoría ontológica del valor" y, en consecuencia, sobre ellos no podemos enunciar juicios de existencia, sino juicios de valor. Y esos juicios de valor, deben partir, en lo que a nuestra materia se refiere, justamente de ese consenso general, y ser interpretados tanto por quienes formulan las leyes positivas como por quienes tienen a su cargo la interpretación oficial de estas, es decir, la jurisprudencia. Respecto de la equidad tributaria, el consenso general es que este valor no significa tributos exactamente iguales, es decir, que cada uno deba pagar una misma cantidad. Por tanto, la equidad tributaria no es igualdad matemática sino que consiste en un trato igual para circunstancias iguales y en un trato desigual para circunstancias desiguales" (108).

A la par de la disertación filosófico jurídica del particular, se encuentra la concepción de la ciencia económica, que concibe a la equidad en base a criterios más objetivos y por ende, más concretos. Esa concreción de la cual hacemos mención, se encuentra conformada con los hechos sociales (propriamente dichos) que determinan las variables económicas orientadas a tangibilizar la ecuación conceptual del concepto supremo que ahora analizamos.

Asimismo, el aludido tratadista argentino es aún más ilustrativo al disponer con

107.- LUQUI JUAN CARLOS. "La Obligación Tributaria". Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989. Páginas 115 a 117.

108.- JOSÉ MARÍA MARTÍN. "Introducción a las Finanzas Públicas" Biblioteca de Derecho Tributario, Tomo I. Ed. Depalma, segunda edición; Buenos Aires, 1987. Página 137.

sobrada autoridad y contundencia que la equidad: "aunque no siempre ha sido el dominante, constituye un criterio básico para el diseño de la estructura tributaria. Todo el mundo está de acuerdo en que el sistema fiscal debería ser equitativo, es decir, que cada contribuyente debería aportar su justa parte para sufragar el coste del gobierno. Sin embargo, tal acuerdo no existe en lo que se refiere a como debería definirse el término justa parte. Como señalamos en nuestro análisis anterior de la justicia distributiva, es posible realizar diversos enfoques. En particular, pueden distinguirse dos líneas del pensamiento.

Una se basa en el denominado principio del beneficio. De acuerdo con esta teoría, que se remonta a Adam Smith y a los primeros tratadistas, un sistema fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe de los servicios públicos. De acuerdo con este principio el sistema fiscal verdaderamente equitativo diferirá en función de la estructura del gasto. Por lo tanto, el criterio del beneficio no es únicamente un criterio de política impositiva, sino también de una política de impuestos y de gasto.

La otra línea de pensamiento, también de considerable antigüedad, se basa en el principio de la capacidad de pago. Desde este enfoque, se contempla el problema impositivo en sí mismo, con independencia de la determinación del gasto. Se necesita un ingreso total dado y a cada contribuyente se le pide que contribuya según su capacidad de pago. Este enfoque abandona la vertiente del gasto del sector público, siendo por tanto menos satisfactorio desde el punto de vista del economista. Sin embargo, la política impositiva real es determinada, en gran parte, con independencia de la vertiente del gasto y se necesita una norma de equidad que sirva de guía. El principio de capacidad de pago es aceptado ampliamente como tal guía.

Ninguno de los dos enfoques es fácil de interpretar o de llevar a la práctica. Para que el principio del beneficio sea operativo han de conocerse los beneficios del gasto para determinados contribuyentes. Para que el enfoque de la capacidad de pago sea aplicable debemos saber exactamente como medir dicha capacidad. Estas dificultades son formidables y ninguno de los dos enfoques supera al otro dentro del terreno práctico. Por

otra parte, no puede afirmarse que ninguno de los dos enfoques considere realmente en su totalidad la función de la política impositiva.

El enfoque del beneficio asignará perfectamente aquella parte de la recaudación impositiva que sufraga el coste de los servicios públicos, pero no puede arbitrar los impuestos necesarios para financiar los pagos de transferencia y servir a los objetivos redistributivos. Para que la imposición según el beneficio sea equitativa, hay que suponer que existe en principio un estado "adecuado" de distribución. Esto constituye un fallo grave ya que en la práctica no existe separación entre los impuestos utilizados para financiar los servicios públicos y los utilizados para redistribuir la renta. El enfoque de la capacidad de pago se enfrenta mejor al problema de la redistribución pero deja sin resolver la provisión de los servicios públicos.

A pesar de estos fallos, ambos principios tienen aplicaciones realmente importantes, aunque limitadas, en el diseño de una estructura tributaria equitativa, que sea aceptable para la mayoría de la población y preferible a disposiciones alternativas.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago requiere que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo, y las personas con mayor capacidad paguen más. En el primer caso se hace referencia a la equidad horizontal y en el segundo caso a la equidad vertical. La regla de la equidad horizontal aplica simplemente el principio básico de la igualdad ante la ley. Si la renta se usa como índice de la capacidad de pago, la imposición sobre la renta es el instrumento apropiado y las personas con la misma renta deberían de pagar el mismo impuesto. La regla de la equidad vertical está también de acuerdo con el tratamiento igual, pero se basa en la premisa de que las personas con diferente capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de impuestos. La persona A, cuya renta es más alta, debería pagar más que B. En este sentido, ambas reglas de equidad se deducen del mismo principio de tratamiento igual y ninguna de las dos es más básica.

Por otra parte, la puesta en práctica de cualquiera de las dos reglas requiere una

medida cuantitativa de la capacidad de pago. Idealmente, esta medida reflejaría la totalidad de bienestar que una persona puede obtener de todas las opciones que están a su disposición, incluyendo consumo (presente y futuro), posesión de riqueza y disfrute de ocio. Desgraciadamente, una medida tan amplia no es factible. El valor del ocio, en particular, no puede ser medido, de modo que debe utilizarse alguna solución de segundo óptimo pero observable. Dada esta restricción, ¿Cuál es el mejor índice a utilizar: la renta, el consumo o la riqueza?

En el análisis de los criterios de equidad se distinguieron dos tradiciones, que incluyan los enfoques del beneficio y de la capacidad de pago.

1.- El principio del beneficio tiene la ventaja de vincular las vertientes de gastos e impuestos de la política presupuestaria, pero su puesta en práctica no es fácil, ya que las autoridades en materia de impuestos no conocen la valoración que el consumidor hace de los servicios públicos, y ésta debe ser revelada a través del proceso político. Sin embargo, en algunos casos es posible su aplicación.

2.- El principio del beneficio tal como se aplica a la financiación de los servicios públicos excluye las consideraciones redistributivas y supone que estas deben tratarse en otra parte del proceso presupuestario.

3.- El principio de capacidad de pago exige una distribución de la carga tributaria de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Tiene la ventaja de permitir la inclusión de consideraciones distributivas pero la desventaja de tratar el problema impositivo aisladamente, dejando de lado la provisión de bienes sociales.

4.- El principio de capacidad de pago exige una distribución de la carga tributaria de acuerdo con la equidad horizontal y vertical. Para obtener la equidad horizontal, los contribuyentes con igual capacidad de pago deberán contribuir por igual. Para conseguir la equidad vertical, los contribuyentes con desigual capacidad deberían contribuir con las correspondientes cantidades diferentes.

La aplicación de una imposición equitativa de acuerdo con la capacidad de pago requiere la definición de un índice específico para medir la capacidad de pago.

5.- Idealmente, este índice abarcaría todas las formas de obtener bienestar económico, incluyendo el ocio así como el consumo presente y futuro. Desgraciadamente, un índice tan amplio no es posible, en especial el valor del ocio no es mensurable.

6.- La renta es la medida general de la capacidad económica más ampliamente utilizada. Utilizada con este fin, la renta debería ser definida ampliamente en forma que incluya todas las formas de afluencia. Independientemente de las fuentes de las que se derive y de los usos a los que se destine.

7.- Existe una medida alternativa de la capacidad en forma de consumo. Aplicada como un impuesto sobre el gasto, la base del consumo puede convertirse en la base de una imposición personal y progresiva.

8.- Dado el marco de un sistema idealizado de imposición a lo largo del ciclo vital, desde el punto de vista de la equidad horizontal, es preferible la base del consumo a la base de la renta. Sin embargo, esta ventaja es discutible cuando se considera un marco más realista.

9.- Los legados y las donaciones deberían ser incluidos en la base del impuesto sobre el consumo.

10.- La posesión de riqueza sobre una utilidad que escapa a la imposición con un impuesto sobre el consumo, y exige un impuesto complementario sobre la posesión de la riqueza.

La determinación de la distribución adecuada de la carga tributaria entre desiguales implica consideraciones complejas de equidad vertical.

11.- Basado en la premisa de una función de utilidad de la renta conocida e igual, el principio de equidad vertical puede ser formulado de modo que exija igualdad de sacrificio. Esto puede requerir o no una imposición progresiva, en función de como se defina el sacrificio igual y en función de la forma de las curvas de utilidad marginal de la renta.

12.- Puesto que es discutible si tales curvas se pueden medir y comparar y cómo hacerlo, la puesta en práctica del principio de la capacidad de pago debe hacer uso de una función de utilidad de la renta o de bienestar social determinado socialmente" (109).

Ni duda cabe en reconocer ampliamente el valioso aporte que con su concepción nos ofrece la ciencia económica sobre el particular. A fin de cuentas, la ciencia del derecho debe reconocer, según el caso particular, la existencia de las leyes económicas.

Empero, es menester centrar nuestra atención en la concepción estrictamente jurídica puesto que esta última implica de manera superlativa a la noción del racionalismo subjetivo en la cual se basa; desde luego que en los juicios del valor de la consecuencia, mismos que encuentran su prima inspiración en la concepción aristotélica.

La prima conclusión debe ceñirse a manifestar que el encargado de pragmatizar al orden instaurado y normado por el derecho, debe de concebir y entender, en amplitud suficiente y debida, los conceptos esencia derivados de los dos principios primordiales que determinan el enfoque de la equidad (nos referimos a los principios del beneficio y de la capacidad contributiva) que con tan meridiana precisión nos extrema la ciencia económica.

En este orden de ideas, recordemos una de las conclusiones, que por inducción, deben antecedernos forzosamente en la precedencia de esta investigación: La obligación tributaria, por ser una institución mega trascendental dentro de la cosmografía de un Estado, esta vinculada de manera estricta e incontrovertible con tres planos de incidencia, estos son el político, el económico y el jurídico.

Es menester volver a soslayar que el aspecto jurídico de la obligación tributaria debe obedecer, aun más, a su pragmatización objetiva, ¿Cómo?, pues muy sencillo, reconociendo que al ser impuesta, tanto por las autoridades políticas como las judiciales, debe de privar el criterio o noción de la equidad en su más puro sentido.

Hemos visto como la equidad tributaria, al igual que los otros dos grandes principios que han de complementarla para regir adecuadamente a la obligación tributaria (la proporcionalidad y la igualdad tributarias), implican a que hayamos de considerar una equidad especial que pretenda reinar dentro del ámbito tributario.

Con lo antes esgrimido, no nos referimos a una equidad institucional sino más bien habremos de referirnos a una equidad esencial.

Antes de seguir con el desarrollo de nuestra hipótesis es loable aclarar que nosotros consideramos y sostenemos que, en éste particular existen, por decirlo así, dos especies de equidades: una equidad institucional y una equidad sustancial o esencial.

Por equidad institucional debemos entender aquella que se basa de manera más objetiva y concreta sobre una macro concepción social. Dicha macro concepción es sentida por el actor político (en quien recaer la tarea de gobernar) en base a las variables y condicionantes físicas instauradas y orientadas por criterios estrictamente económicos. Casos concretos de ellas son los principios del beneficio y de la capacidad de pago, de cuyas adecuadas interpretaciones dependen en gran medida la distribución de la riqueza y su concomitante eficacia social. En síntesis, podemos decir que la equidad institucional obedece mayoritaria y primordialmente a los criterios que orientan la creación o instauración de las políticas económicas que han de regir el aparato estatal, en donde desde luego se encuentran imbricadas las políticas fiscales, tributarias, financieras, de gasto, de deuda, de crédito y de tributación.

Ante tal causa nosotros podemos aseverar contundentemente que al actor político le asiste un gran deber: el de determinar con toda claridad y suficiencia, los parámetros que le

permitan al actor judicial el aplicar, con base en su particular capacidad de raciocinio, a la equidad. Esta determinación, esa claridad y esa suficiencia es, sin duda, posible cuando expresamente se otorga en la ley las más amplias facultades al actor judicial para aplicar su raciocinio al caso concreto, sopesando las diversas posturas de intereses que conforman la litis ante el planteada.

La equidad esencial no es menos trascendental que la anterior, por el contrario, esta equidad debe fungir como sobrepeso a fin de evitar desviaciones o excesos de una no muy adecuada equidad institucional. La equidad esencial, como su nombre lo indica, es basada en la esencia misma de su significación conceptual. Aquí cabe hacer notar que nosotros nos orientamos mayoritariamente por la concepción Aristotélica de la equidad (que, dicho sea de paso, se presta más a filosofar. La filosofía, lejos de ser inocua o idealista, es beatificante y rectora de los juicios de razón más fieles a descubrir la justicia). Partiendo de esa idea y complementándola con la conceptualización del argentino José María Martín, la equidad esencial implica que se hagan juicios de valor sustentados en la praxis ontológica.

Esos juicios de valor que implican la practica de la equidad esencial, deben ser tarea encomendada a los encargados de impartir la justicia tributaria (actor judicial). Lo anterior por medio de que, primero, tengan la permisibilidad constitucional de hacerlo, y, segundo, teniendo las más amplias facultades para sopesar o juzgar los elementos financieros, físicos, sociales y particulares que cada gobernado que haya de invocar, le aporte para el efecto de que este pueda emitir una resolución fundada en derecho. Obviamente el juzgador deberá de ser persona abesada e instruida en haberes económicos a efectos de poder compaginarlos con los principios más puros del derecho y poder así impartir justicia.

A fin de cuentas, la equidad institucional y la equidad esencial no deben habitar en universos diferentes ni, mucho menos, cabalgar en llanuras opuestas, por el contrario deben armonizarse en un mismo plano para que con su conjunción haya de ser posible la aparición de la eficacia tanto en la recaudación y su debida relación con la financiación de los gastos públicos (que jamás atentarán a la propiedad existencial de las fuentes que las generan).

Como corolario a las inquisiciones que preceden, pensamos que la equidad institucional, en nuestro orden positivo, es debidamente puesta al día de manera constante. No percibimos que ocurra lo mismo con la equidad esencial ¿por qué? en primer término, porque constitucionalmente, según creemos, no es debidamente conceptuada.

En tal virtud, y como segundo término, porque no es loable que la misma se actualice en razón a que los dogmas constitucionales existentes no lo permiten (cabe recordar que los lineamientos constitucionales son los dogmas que encausan el desarrollo de las figuras jurídicas y de las instituciones políticas que entre sí interactúan). Esta hipótesis habrá de ser debidamente abordada y desarrollada en lo subsecuente.

Es pues, más que evidente el sin fin de controversias y confusiones (que a su vez suelen seguirse por demasiada esperanza) generadas por el principio supremo de la equidad. Indefectiblemente, su noción nos evoca de manera automática a la justicia, valor fundamental para el derecho.

Nosotros no concebimos la impartición de la justicia en base a lineamientos deficientes. Porque a fin de cuentas, los órganos encargados de administrarla, deben acatarse a lo que el orden constitucional les impera. Tal vez nuestras aseveraciones sean sumamente audaces pero ello se justificará adelante.

Anteriormente, en el inicio de éste apartado, aseveramos que el tratamiento constitucional relativo a la equidad tributaria no es del todo adecuado, lo seguimos sosteniendo. Simplemente porque la redacción constitucional es omisa al respecto. Anteriormente hemos mencionado que nos parece absurdo e inequitativo para nuestra institución (obligación tributaria), que se interprete y conciba en base a una sola fracción de una norma constitucional; y más aún, nos parece desacertado que hayamos de interpretar y practicar, casi mayoritariamente, los lineamientos fundamentales de la obligación tributaria en torno a dicha fracción normativa.

Más absurdo nos parece que dicha redacción imperativa (la de la fracción IV del

artículo 31 Constitucional) no comprenda ni reconozca a la equidad, propiamente dicha, como uno de los lineamientos supremos de la tributación (cuyo objeto primordial es nuestra obligación tributaria).

Efectivamente equidad no necesariamente es sinónimo de lo equitativo, mas sin embargo, lo equitativo debe ser respetado y contemplado para que sea posible el acaecimiento de la equidad. La idea es simple, equitativo implica observar una simple igualdad ante la ley.

Más grave aun, es percatarnos que, dicha igualdad es una igualdad genérica y no una igualdad específica como la igualdad tributaria (tal y como lo hemos deducido y conceptualado en el apartado particular que precede en ésta investigación).

Es bien sabido que equitativo es tratar igual y sin distingo alguno a todos frente a la ley, pero es aun más contundente saber que equidad implica un concepto valor supremo al que automáticamente asociamos con la justicia. Ahondando más diremos que con la administración de la justicia (tributaria desde luego) forzosamente se requiere de la emisión de juicios ontológicos de valor.

Así las cosas consideramos garrafal la omisión de nuestro poder legislador, al no hacer la redacción adecuada de la equidad dentro de los dogmas supremos que nos rigen. Y es que lo anterior no se ciñe a un simple juego de palabras es, más bien, una tendenciosidad conceptual que deteriora el orden constitucional tributario.

El vulgo popular es prolijo y sabio en cuanto se refiere a máximas, ahora mismo recordamos una de ellas, "no podemos sacarle peras al olmo" (la cita anterior no con afán de denostar o vilipendiar el sistema existente). ¿Por que me recuerda esto?, porque al reconocer que los juzgadores encargados de administrar la justicia en materia tributaria, al no estar expresa y dispositivamente obligados a aplicar la equidad, en la estricta puridad terminológica (o lo que es igual a que, en estricta puridad constitucional), no pueden estar en posición de emitir sus juicios ontológicos de valor, para que en resultante se haga

patente la justicia más idónea y eficaz que debiera acontecer. Y por ello nos preocupa de manera notable el hecho de que en base al actual orden constitucional se ven claramente orientados a emitir justicia deficiente.

Una cosa es bien cierta, los juzgadores están ampliamente facultados para emitir juicios de valor político orientados en función a los lineamientos (nos duele aceptar, mayoritariamente demagógicos y ocultistas) del ejecutivo. Es claro que un sofisma demagógico del cual se hace gala, es que un buen gobierno se basa en un simple y llano tratamiento indiscriminatorio de los ciudadanos frente a la ley.

Es cierto que nuestra obligación tiene una sustentación eminentemente política, pero no hay que olvidar que también es eminentemente jurídica. Por tanto, aboquémonos a defender lo más posible el peso que el raciocinio jurídico debe hacer notar en ella

Ante tal postura, es innegable e irresistible la evocación del pensamiento romano que es, por excelencia, el sintetizador máximo (y en ocasiones más sublime) del raciocinio jurídico, amén del hecho de su notable e incontrovertible influencia en nuestro actual mundo occidental.

El derecho romano sostuvo la máxima "*aequitas prevalet stricto iuri*" que a la fecha se encuentra presente. En ella podemos encontrar un supremo imperativo que sobreviene a su aplicación: "*la equidad hasta las más últimas consecuencias*"; es decir, ella debe prevalecer aún en contra de la ley estricta.

Indudablemente, podemos percatarnos la notable influencia del pensamiento Aristotélico en dicha máxima. Por tal motivo, consideramos que en base a tal postura debemos desarrollar y analizar en lo subsecuente a la equidad. La concepción romanista nos infiere a hacer las siguientes reflexiones.

- La equidad como valor supremo nos orienta a pensar que en sí misma es resultado del más elemental orden natural.

- Por ende, debe conformar un derecho en favor del gobernado, que por supuesto, debe estar siempre en aptitud de hacerlo respetar.

- Ante tal posición creemos nosotros que la equidad, como derecho, es susceptible de ser apropiado, depositado y encomendado.

- La equidad tributaria es propia de todo individuo o gobernado, el depósito de ella debe estar en la ley escrita y la encomienda de su pragmatización recae en los órganos de gobierno (políticos y judiciales).

- ¿Por qué decimos lo anterior? porque creemos que con ello queda de manifiesto que la equidad implica aptitud de razonamiento para su adecuada conformación.

Sobre el particular, el tratadista mexicano Ramon Reyes Vera, dispone que: "La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad; la equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal; *la equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*" (110).

Es claro que llegar a una concepción absoluta de lo que es la equidad tributaria es casi imposible. Lo que no resulta imposible es reconocer y entender que ella debe ser claramente enunciada y contemplada en nuestro orden constitucional como un principio rector y superior de la obligación tributaria.

Basados en la idea de que es un juicio ontológico del valor y en la noción de que ella debe de prevalecer aun en contra de la ley estricta, debemos concluir el particular (por el momento) aseverando que la equidad es el valor de apreciación que debe aplicarse entre lo mas conveniente y menos lesivo, y la preexistencia de una norma concreta.

110.- REYES VERA RAMÓN. "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana". Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I. México, 1980. Página 457.

Porque bien lo dijo Aristóteles *"Pues el árbitro mira lo equitativo, pero el juez a la ley. Y ésta fue la causa de que se constituyera el árbitro, a fin de que prevaleciese lo equitativo"*

Traducido lo anterior al ámbito tributario, pensamos que ello significará que: *"La equidad tributaria es la noción de interpretar la ley impositiva a efectos de determinar si con su praxis objetiva sobre una esfera particular, se daña o no el derecho la propiedad del contribuyente que es la base de la carga. Su enmienda elevada es la de evitar prejuicios hasta lo menor posible"*.

Así pues, todos los abogados aboquémonos a cumplir nuestra parte, defender el principio jurídico más fundamental y más trascendental de la ciencia jurídica: la equidad. Y hagámoslo valer precisamente como lo que es: el aspecto jurídico de la obligación tributaria.

No dejemos en manos de la política mexicana (que, tristemente es la ciencia de la ineficacia en la gran mayoría de los casos) la tarea de conceptuar un valor ideal que es exclusivo de la ciencia del derecho.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.3.2. LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Los principios de seguridad jurídica son, según Burgoa Orihuela: "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 *summum* de sus derechos subjetivos. A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostenta una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, la que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos y circunstancias, etc., cuya observancia sea

jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado, que esté destinado a realizar" (111).

3.3.2.1. APOTEGMAS QUE IMPLICA LA SEGURIDAD JURÍDICA.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acoge un cúmulo de principios constitucionales que tienden a preservar en la mayor medida posible la seguridad jurídica en cuanto respecta a la esfera jurídica de los gobernados.

De manera mayoritaria, dichos principios se constituyen en los artículos 14 y 16 Constitucionales, empero, existen otros dispositivos legales del cuerpo supremo que de igual forma las contienen, nos referimos a los artículos 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23 y 26.

En importancia y trascendencia, los principios de seguridad jurídica implican la existencia y el reconocimiento de los siguientes mandatos expresos: a) la irretroactividad de la ley; b) la garantía de audiencia; c) la garantía de exacta aplicación de la ley; d) el acto de autoridad condicionado; e) la garantía de competencia constitucional; f) la garantía de legalidad en materia jurisdiccional (civil penal y administrativa); g) fundamentación y motivación legal; h) motivación legal y la facultad discrecional; e, i) garantía de mandamiento escrito.

Los referidos apotegmas, como anteriormente se ha dispuesto, implican la conformación positiva de un acto por parte de la autoridad, mismo que consiste en un hacer y que, para nuestro caso concreto, representa un respeto a imperativos supremos.

Asimismo, no debemos de perder el hecho de que ellos son, a la vez, imperativos categóricos porque deben ejecutarse por la autoridad que pretenda accionar, y en resultante, incidir en la esfera jurídica de los gobernados.

3.3.2.2. LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Los principios de seguridad jurídica de la obligación tributaria, creemos nosotros, que deben ser enfocados desde dos vertientes fundamentales: el aspecto adjetivo y el aspecto sustantivo de la tributación.

111.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Las Garantías Individuales". Páginas 504 y 505.

Por tal motivo, consideramos pertinente hacer la aclaración de que no habremos de abundar mucho sobre el particular del aspecto adjetivo tributario ya que la tendencia obvia de este proyecto de tesis exige que nos alejemos lo menos posible de la concepción sustancial de nuestra institución.

Inicialmente, pensamos nosotros que los principios constitucionales de la obligación tributaria deben ser debidamente reconcebidos en el marco constitucional positivo mexicano. En contraposición con dicha postura, pensamos que no debe suceder lo mismo con los principios de seguridad jurídica relativos al aspecto adjetivo de la tributación dado que pensamos que estos cada día son más que puestos al día.

Somera y rápidamente recordemos que la adjetividad de la obligación tributaria se encuentra claramente conformada por la interacción fáctica del fisco propiamente dicha (como por ejemplo en las visitas domiciliarias); así tenemos entonces que la acuciante necesidad que nos asiste es la relativa a la depuración de la reconceptuación sustancial de la tributación.

Así, tenemos pues que el aspecto sustancial de la tributación debe ser objeto de centrar nuestra atención total para el caso de que determinemos, (siguiendo la idea inquirida por Burgoa) lo más fidedignamente posible, cual deben ser todo aquel conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse la actividad estatal autoritaria para generar una la afectación válida de las propiedades de los gobernados por medio de la instauración del deber jurídico de tributar.

De arranque nos encontramos con el hecho de que ese *summum* de derechos subjetivos que conforman la esfera jurídica de los gobernados son, en el caso particular de la tributación, los derechos naturales de la propiedad y de la libertad a los cuales ya hemos hecho alusión. Y que, podemos decir, son los bienes jurídicos que han de tutelarse frente a la acción impositiva del estado que se traduce en la instauración del deber jurídico de tributar.

Tradicionalmente, cuando se aborda el particular que ahora nos ocupa, evocamos de manera automática la cita de premisas consistentes en referir, a la fundamentación y motivación de los actos de autoridad fiscal, de las visitas domiciliarias fiscales, en general los actos administrativos tendientes a proveer de la mejor manera a la recaudación de los tributos, y las garantías de audiencia ante las autoridades hacendarias (propriadamente dichas) que deben otorgarse a los gobernados; como a los mayoritarios y más significativos principios de seguridad jurídicas de nuestra institución.

Dicho lo anterior, nosotros sólo habremos de inquirir al respecto de que estos principios, efectivamente, inciden y norman de manera directa e indirecta el aspecto adjetivo de la tributación; empero, pensamos que es loable que nos aboquemos al análisis más fundamental de lo que reporta al aspecto estrictamente sustantivo de la tributación.

En este orden de ideas y atendiendo a que el fundamento metafísico y la finalidad teleológica de la tributación son, respectivamente, las necesidades público estatales y el sufragio de las mismas; podemos inquirir que, por tanto, resulta más que incuestionable la necesidad de controlar en lo más posible a la voluntad estatal al momento de que está, atendiendo a aquel fundamento y a aquella finalidad, haya de imponer la carga tributaria.

Ahondando más en la anterior inquisición aboquémonos aun más en nuestro campo de acción; así pues, recordemos a la exacción y a la creación de los tributos. Como hemos dicho, la exacción, por esta ocasión, no habrá de importarnos, caso contrario a la creación de los tributos.

Para que la creación de un tributo sea constitucionalmente válida, debe de existir fundamento y motivo suficientes.

Desde luego el fundamento es la ley positiva que lo acoge y el motivo es un hecho que da lugar a la imposición y su resultante deber jurídico de tributar.

Seguridad jurídica nos predetermina a pensar y entender que el derecho positivo

existente debe, con su instauración y vigencia concreta, de preservar por, ante y sobre todo a los derechos públicos (tanto objetivos como subjetivos) que conforman el status de un gobernado (esfera jurídica).

Esa misión metafísica de la seguridad jurídica requiere de una función real y concreta para que esta sea acotada adecuadamente. Nosotros concebimos pues, que la fundamentación y la motivación son el principio más puro de la seguridad jurídica en su más sobria y completa expresión.

La función a la cual hacemos alusión se construye a una actividad positiva de hacer por parte de los órganos e instituciones competentes. Ese hacer, esa actitud positiva es, sin duda alguna, vigilar la adecuada aplicación de la ley impositiva o tributaria (y por ende, de la obligación tributaria también).

Incontrovertiblemente, dicha función habrá de acatarse a dos apogemas fundamentales, que son: la fundamentación y la motivación.

CAPITULO IV.-

LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

4.1. LA JUSTICIA.

La justicia es, por antonomasia plena, el más elevado y anhelado clamor de valor. Aseveramos lo anterior en virtud a que ella es una concepción subjetiva o, lo que es lo mismo, es un juicio ontológico de valor (tal y como concibe a la equidad el jurista argentino José María Martín).

En tal entendido no es aventurado decir, que la justicia es una concepción ideal y concreta de lo subjetivo. Aunque ello parezca paradójicamente rimbombante, es así.

En este orden de ideas nosotros creemos y pensamos, notablemente influenciados por la concepción Kelseniana, que la justicia es un juicio de valor

Dice el insigne jurista austriaco: "¿Qué es lo que realmente significa la afirmación de que un orden social es justo? Significa que ese orden regula la conducta de los hombres en una forma satisfactoria para todos, es decir, de tal modo que todos encuentren en el su felicidad. La aspiración a la justicia es el eterno anhelo humano de la felicidad. El individuo aislado no puede, en cuanto tal, encontrar la felicidad, y por ello la busca en la sociedad. Justicia es felicidad social.

Es obvio que no puede existir un orden justo, esto es, capaz de procurar la felicidad de cada uno, si el concepto de felicidad se define en su sentido originario y estricto de felicidad individual, y se entiende por felicidad de un hombre lo que esté considerada como tal. Porque entonces resulta inevitable que en cierto momento la felicidad de una voluntad individual entre directamente en conflicto con la de otra voluntad. Tampoco es posible un orden justo en el supuesto de que lo que se trate de realizar no sea la felicidad de cada uno, sino la mayor felicidad del mayor número. La felicidad que un orden social es capaz de asegurar puede ser únicamente la felicidad en sentido colectivo, esto es, la satisfacción de

ciertas necesidades, reconocidas por la autoridad social, el legislador, como dignas de ser satisfechas, tales como la necesidad de alimentos, vestidos y habitación. Pero ¿qué necesidades humanas son dignas de ser satisfechas y, sobre todo, cual es el orden jerárquico que le corresponde? Estos problemas no pueden ser resueltos por medio de un conocimiento racional. La solución de los mismos implica un juicio de valor determinado por factores emocionales y tiene, por ende, carácter subjetivo, válido únicamente para el sujeto que juzga y, por tanto, relativo sólo a él.

Este cambio de significación del concepto de la justicia corre paralelamente a la tendencia a sustraer al problema de la justicia del inseguro reino de los juicios subjetivos de valor, para establecerlo sobre la firme base de un orden social dado. "Justicia" en este sentido significa legalidad; "justo" es que una regla general sea efectivamente aplicada en aquellos casos en que, de acuerdo con su contenido, debe aplicarse. "Injusto" sería que la regla fuese aplicada en un caso y dejase de aplicarse en otro similar. Y esto parece "injusto" independientemente de cual sea el valor intrínseco de la regla general cuya aplicación es examinada. Justicia, en el sentido de legalidad, es una cualidad que no se refiere al contenido de un orden positivo, sino a su aplicación. En este sentido, la justicia es compatible con un orden jurídico positivo y exigida por él, ya se trate de un sistema capitalista o comunista, democrático o autocrático. "Justicia" significa subsistencia de un orden jurídico a través de una consciente aplicación del mismo. Se trata de justicia "bajo el derecho". La afirmación de que la conducta de un individuo es "justa" o "injusta" en el sentido "legal" o "ilegal" significa que su comportamiento corresponde o no a una norma jurídica que el sujeto que juzga presupone como válida, en cuanto pertenece a un orden jurídico positivo. Tal aserto tiene lógicamente el mismo carácter que aquel por el cual subsumimos un fenómeno concreto bajo un concepto abstracto. Si la afirmación de que cierta conducta corresponde a una norma jurídica es llamada juicio de valor, entonces este será un juicio objetivo de valor que tendrá que ser claramente distinguido del juicio subjetivo mediante el cual expresa un deseo o un sentimiento el sujeto que juzga. La afirmación de que determinada conducta es legal o ilegal es independiente de los sentimientos y deseos del que juzga, y puede ser verificada en una forma objetiva. Sólo en

el sentido de legalidad puede el concepto de la justicia entrar en el ámbito de la ciencia jurídica" (112).

Así pues tenemos una incuestionable necesidad, que es, la de proveer a las instituciones políticas y jurídicas que nos rigen de los dogmas y, en general, de los instrumentos y lineamientos generales que habrán de ser necesarios para que todo gobernado pueda tener la plena aptitud de vivir dentro del acogimiento de la "justicia positiva".

Casi para concluir, habremos de aseverar que con independencia a la justificación histórica y generacional de un orden positivo de derecho, se encuentra subsumida una indispensable premisa que es: la eficacia ante y por sobre la existencia positiva de las leyes que nos rigen.

La razón de ser de un orden de derecho es pues, la búsqueda constante de los mecanismos que hayan de determinar las conductas aptas e idóneas para preservar el orden y el bienestar de la sociedad. En resumidas cuentas, podemos concluir el particular aseverando que la justicia es para el derecho, lo que la sinergia es para el desarrollo social.

4.2. LA JUSTICIA TRIBUTARIA

La justicia tributaria es una especie de la justicia en general. Siguiendo la idea de Hans Kelsen, digamos entonces que la justicia tributaria, al estar subsumida dentro de un orden instaurado dentro de las normas del derecho positivo, implicará necesariamente a que hayan de representar, en la subsecuencia de su existencia pragmática, a un juicio objetivo de valor.

En el entendido de que la justicia genérica se encuentra universalmente determinada por el anhelo humano de la felicidad, podemos entonces inferir a ciencia cierta, que la justicia tributaria se encuentra universalmente determinada por el anhelo colectivo hacia la felicidad. En palabras de Kelsen diremos que justicia tributaria equivale a felicidad social.

112.- KELSEN HANS. "Teoría General del Derecho y del Estado" Textos Universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México; segunda edición. México, 1988. Páginas 7,13 y 14

La concepción de la felicidad, como valor determinante para la justicia tributaria, se traduce en ideas elementales que pueden ser deducidas en base a un simple y serio empirismo. Ante tal verdad, es adecuado suponer que la felicidad a la cual hacemos alusión, se verá conformada, por el reconocimiento en ley positiva, de la aptitud plena e irrestricta de los gobernados para poder gozar de los derechos naturales inmanentes a él.

En el caso concreto de la obligación tributaria, la felicidad se concibe desde dos posturas fundamentales: la del gobernado que es feliz cuando sus propiedades y libertades subsisten ante la carga tributaria (y en resultante puede disponer de ellas al no verse mermadas por el deber a su cargo); y, la del Estado que es feliz con las detracciones tributarias suficientes para cumplir sus funciones operativas primordiales.

Objetivamente hablando, la justicia tributaria deberá implicar forzosamente la emisión de juicios de valor que habrán de determinar siempre al deber jurídico de tributar en función a la proporcionalidad e igualdad particular de los gobernados; mismas que a la vez deben ser orientadas y restauradas por lineamientos reconocitivos y sustentados en juicios de valor apoyados en la equidad (derivada de la racionalización económico jurídica de las leyes).

Ulpiano nos dice sabiamente que "*Iustitia est constants et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*" La justicia es la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno su derecho. Esa voluntad de dar a cada quien lo suyo, debe ocupar a un sensato actor político (legislador), quien debe de reconocer y proveer los mecanismos y dogmas necesarios para que la misma pueda ser aplicable y, sobre todo, lo más tangible que se pueda.

Así pues, la voluntad, traducida en la permisibilidad del deber de autoridad, debe recaer en el actor judicial (juzgador), a quien a su vez, se le deben dar amplias facultades para aplicarla y propugnarla. Ellos deben tener siempre la posibilidad incontrovertible de velar por el perpetuo concilio entre la conveniencia y la existencia objetiva de las leyes tributarias. Ello deberá ocurrir con la aplicación sensata de sus raciocinios objetivos de valoración legal, que deben ser, fundados tanto en ley, como en las normas objetivas (fiscales) tendientes a regular la cosmografía tributaria estatal.

Indudablemente, los juzgadores deben tener plenas facultades constitucionales para poder determinar a ciencia cierta si las leyes tributarias destinadas a la aplicación objetiva, cumplen con las premisas fundamentales de la proporcionalidad, la equidad y la igualdad.

Los juicios rectores que determinan la imposición de los supralineamientos tributarios son emitidos por los actores políticos basándose en cuestiones meramente económicas y políticas; en donde las más de las veces, las cuestiones eminentemente jurídicas se encuentran ausentes.

Es desafortunado reconocer que en nuestra cosmografía priva el constante desplazamiento de los supralineamientos jurídicos por los supralineamientos políticos y económicos; que se resumen en una sola idea, que es, una vorágine salvaje por devorar el recurso y poder así satisfacer un monstruoso y creciente aparato estatal (no lo eficaz que se quisiera).

Es menester de justicia tributaria no sólo reconcebir sus dogmas rectores sino aceptar y reconocer los alcances macroinstitucionales que conllevan. ¿Reconocer lo anterior a qué nos lleva?, pues a propugnar por que la ciencia del derecho haga el peso que es debido a la ciencia económica y política en la instauración de la cosmografía tributaria que debe regirnos.

El anhelo o fin de la ciencia del derecho es la consecución de la justicia, que es, felicidad social, que a la vez, es armonía para el crecimiento y desarrollo.

Si la justicia es un juicio de valor que se orienta a la felicidad social, es menester reconocer, que para el acontecimiento real de esa felicidad social, será necesario, emitir los juicios de valor necesarios para el logro de tal anhelo.

La equidad es la manifestación objetiva de la justicia puesto que ella implica una igualdad de ánimo al actuar y al decidir entre el bien racional, con respecto a la conveniencia, eficacia y existencia de las leyes. Cabe recordar pues, una de las máximas premisas de la ciencia jurídica que dicen "Aequitas est virtus correctrix eius in quo lex

propter universalitatem deficit" La equidad es la virtud de enderezar aquello en que la ley a causa de su generalidad ha fallado. Son claramente perceptible las muchas veces en que la ley tributaria, a causa de su rigidez, erra en su eficacia. Y de ello resulta que la justicia se ausenta.

Aunado a lo anterior, recordemos que el derecho es la ciencia que propugna por instaurar la virtud de dar a cada quien lo suyo. En el ámbito tributario equivale a decir que al fisco, debe dársele el suficiente recurso público; en tanto que al contribuyente implica darle el íntegro respeto de sus propiedades y libertades que conforman sus patrimonios.

Las normas tributarias mexicanas niegan de facto pleno la posibilidad de una real y cierta ministración de justicia impositiva, puesto que no reconocen a la equidad como el medio idóneo para lograr la determinación de los juicios de valor orientados a hacer justicia a los gobernados.

Ello nos parece preocupante puesto que estaremos siempre a expensas de una deficiente legislación que sólo puede ser "subsanaada" al paso del tiempo, cuando el actor político se renueve.

Existen autores, entre los que se destaca el maestro Ernesto Flores Zavala, que se manifiestan diciendo que en tanto la exigencia de la ley tributaria sea posible, su ejecución deberá prevalecer a costa de todo; en tanto que su deficiencia intrínseca, sólo podrá prevalecer si no es castigada por el sufragio popular.

La anterior consigna es asimilada y convalidada indirectamente en nuestras normas positivas. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación impera categóricamente que las leyes fiscales (en nuestro caso particular asimiladas a las normas tributarias) deberá aplicarse estrictamente: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y las sanciones, son de aplicación estricta..... Las otras disposiciones fiscales

se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

La postura rígida que debe privar en el ámbito tributario nos parece preocupante porque bien sabido es que la rigidez de la ley, en muchas ocasiones, acentúa su ineficacia.

De igual forma podemos darnos cuenta que la equidad (propriadamente dicha), como supremo valor del derecho, no puede ser aplicable a casos concretos de inconstitucionalidad impositiva. Puesto que, si estuviésemos en presencia de una imposición tributaria notoriamente transgresora de la integridad y estabilidad patrimonial de un contribuyente, que se encuentra debidamente fundada y determinada en ley positiva, la misma debería de ser aplicable de manera incontrovertible y agotadora.

Luego entonces, si ante tal postura (de causación del tributo) se encontraran varios ciudadanos contribuyentes, habrían de aplicárseles o bien hacerles efectiva tal detracción. Ello sería interpretado, a la luz de nuestra legislación positiva, como un acto legal puesto que se les hubiese dado un trato equitativo o de igualdad legal genérica. Suponiendo que, efectivamente, los contribuyentes afectados contarán con las argumentaciones y razonamientos sobrados para demostrar de que tal carga (a pesar de estar determinada en la ley con particularidad y generalidad igualitaria debidas) es nociva a sus propiedades y libertades, ello sería totalmente inocuo ya que no podría modificarse en nada el ánimo de la autoridad ejecutiva de detraer ni menos el de la autoridad judicial de convalidar tal detracción (que se hace al amparo de la ley positiva); puesto que esta última se ve imposibilitada para emitir los juicios de valor necesarios para hacer prevalecer una razón de justicia en contra de una ley rígida e imperativamente exigible e incuestionable.

Es que el juzgador tributario no está facultado para controvertir o subsanar la ineficacia lacerante de las leyes tributarias, más bien está obligado a propugnar porque las mismas se apliquen escrupulosamente a costa de todo. Puesto que no puede obrar equidad. Mas sin embargo, si está obligado a dar un trato equitativo a los gobernados que

claman por su intervención al caso concreto.

Lo anterior nos orilla a demostrar nuestra concepción, de que la equidad no es contemplada en nuestras normas tributarias vigentes, lo que irroga considerables perjuicios a la eficacia y la conveniencia exactora. Es bien cierto, la ley impositiva mexicana se ampara en un ominoso principio, "aplicar la ley, sin discriminación ni variación alguna, es administrar justicia".

Nos parece sumamente triste el saber que nuestros máximos tribunales reconocen y convalidan las deficientes políticas tributarias al decir que su subsanamiento habrá de corresponder al momento de elegir al nuevo legislador en turno. Puesto que ellos están imposibilitados para la emisión de sus juicios objetivos de valor sustentados en la igualdad de ánimo que deben tener para resolver en favor de la eficacia y conveniencia de una carga tributaria, y su existencia imperativa e incuestionable. Ante tal postura es evidente que el actor judicial juega un rol enervantemente pasivo.

Esa deficiencia conceptual es comprensible, más no justificable, en virtud a que se proscribe en nuestras normas supremas el imperativo de detraer riquezas basándose en tratamientos equitativos (igualdad genérica) de los contribuyentes. Es bien claro que la justicia no se alcanza con una simple igualdad genérica, sino más bien con una racionalización basada en la equidad (encomienda esta última de los juzgadores). Y es que el vocablo equitativo dista mucho de ser el supremo valor de equidad.

Y es que lo anterior no es cosa simple de jugar con las palabras, por el contrario, la problemática existente se ciñe a que la equidad, como juicio de valor eminentemente jurídico (producto del raciocinio del jurista), no pesa lo suficiente dentro de la cosmografía tributaria, puesto que se ve claramente desplazada por los dogmas de proporcionalidad e igualdad genérica de las leyes tributarias.

La idea concreta que nos asiste es propugnar por la instauración de un mandato constitucional supremo y concreto que imponga la premisa de que la equidad (como el

medio idóneo para emitir los juicios de valor orientados a dirimir la justicia con la existencia objetiva de la ley) deberá ser aplicada escrupulosamente por el juzgador cuando examine si una ley es o no acorde con su conformación intrínseca. Y que, por resultante se haya de dar el trato equitativo (que es algo más que una simple igualdad genérica de la ley) a los contribuyentes al momento de detraerles sus riquezas en "justa" proporción a sus haberes. Lo equitativo se subordina a la equidad.

Ello implicará necesariamente la necesidad de modificar (de entrada) las fracciones VII del artículo 73 y IV del artículo 31 constitucionales; además, es necesario instaurar una norma constitucional concreta dentro del apartado de las garantías individuales que determine, reconozca, norme, limite y preconice el deber jurídico de tributar en función al supremo valor de la equidad que debe ser reconocida como un derecho público subjetivo en favor de los gobernados.

Para concluir este particular diremos que la felicidad tributaria implicará fundamentalmente a erradicar la propensión a la resistencia tributaria: Cuando la imposición es basada en criterios de equidad particular, y la detracción es sustentada en premisas de conveniencia debida.

4.3. LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y SU MARCO CONSTITUCIONAL.

Hoy día, todo Estado moderno (de corte eminentemente occidental) aspira a contar con los institutos debidos y necesarios para garantizar la vigencia del orden y paz sociales. En palabras de la concepción burguesa del orden político estatal, estaríamos hablando sin duda alguna del estado de derecho.

Por estado de derecho debemos entender que todo acto, conducta o hecho, en general, deberá estar constreñido al respeto del emolumento prismático (que es imperativo y dispositivo) que emana de las normas de derecho positivo que nos rigen y que, por lógica resultante, habrán de conformar al estado de derecho propiamente dicho. Porque vivir en un

estado de derecho significa entender y reconocer, sin cuestionamiento alguno, el postramiento total del ser social en las entrañas de las leyes.

Evidentemente, existen órganos a quienes de manera concreta y extensiva se les encarga la tarea de constatar, respetar y determinar el estado de derecho. Esos órganos a los cuales hacemos alusión, son los órganos encargados de administrar justicia.

La administración de justicia -dice Garrone- es: en un sentido general, el conjunto de tribunales que, en un país, tienen la misión de aplicar e interpretar las leyes en los casos que se les planteen de acuerdo con sus respectivas jurisdicciones. Administrar justicia significa, por otra parte, el ejercicio, por parte de los jueces, de su potestad para resolver los casos cuyo conocimiento les corresponda (113).

El insigne jurista mexicano, Héctor Fix-Zamudio, asevera que "esta denominación se usa en dos significados diversos: en primer sentido se emplea como sinónimo de la función jurisdiccional, y en segundo lugar, implica el gobierno y la administración de los tribunales.

Desde el primer punto de vista, la actividad de los tribunales dirigida a la resolución de controversias jurídicas a través del proceso, se realiza en México tanto por el conjunto de organismos que integran el poder judicial, como por otros que formalmente se encuentran fuera del mismo, pero que efectúan también funciones jurisdiccionales. Este es el sentido de la disposición del artículo 17 de la Constitución cuando establece que los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley.

En su segundo significado, la administración de justicia comprende el gobierno y la administración (en sentido estricto) de los tribunales. Tal y como lo señala el insigne tratadista Ignacio Burgoa Orihuela: "La función de gobierno siempre ha correspondido a los órganos superiores de los tribunales mexicanos. Podemos señalar que las más amplias

113.- GARRONE JOSE ALBERTO. "Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot (Tomo I A-D)". Ediciones Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1986. Página 103.

corresponden al Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia" (114).

Como podemos percatarnos, el par de conceptualizaciones citadas con antelación, están inspiradas en una conceptualización eminentemente objetiva de la justicia; interpretación que desde luego se basa en criterios eminentemente positivos ya que las mismas, al estar desprovistas de una visión metafísica, hacen nugatoria, de entrada, la posibilidad del cuestionamiento efectivo, real y, sobre todo, eficaz, de las ideas y los debidos alcances de conveniencia que por sí misma posee la justicia para postrarlos dentro de la cosmografía jurídica positiva que debe regirnos.

Si nosotros aceptáramos como válidamente incuestionables las ideas antes citadas, estaríamos reconociendo entonces que, lo que nosotros concebimos en relación a la locución "administrar justicia", implicaría a decir ministración objetiva y aplicativamente rígida de las normas de derecho positivo. Que es, evidentemente, una función diametralmente distinta a la justicia, propiamente dicha e intrínsecamente existente.

Resulta incuestionable que si la justicia como juicio ontológico de valor, es una conceptualización suprema y sujeta a la disquisición analítica, la misma, entonces, no puede, por sí, estar desprovista de la posibilidad de circular en una cosmografía libre de forma rígida. El anterior comentario va dirigido a hacer notar que la justicia siempre debe ser cuestionada y actualizada a los casos particulares o concretos que han de regir determinadas situaciones, claro está, tomando como parámetro referencial a los supremos dogmas concebidos en la Carta Magna.

Por su parte el insigne jurista mexicano Ignacio Burgoa dispone más que acertadamente que "Se suele entender por ésta locución a la acción de los tribunales para dirimir diversas clases de controversias o conflictos jurídicos que ante ellos se plantean. Esta equivalencia no es ortodoxa, pues dichos órganos estatales no dan justicia, es decir, no la ministran, sino que aplican la ley a cada caso concreto. Es el orden jurídico el que puede provocar o no la justicia como valor humano. Si la ley es injusta los fallos de los tribunales

que en ella se fundan son también injustos por derivación, ya que los jueces no pueden juzgar "*de legibus*", es decir, a las leyes, sino "*secundum leges*", esto es, conforme a ellas. Tampoco el control constitucional de las leyes secundarias implica administrar justicia, sino hacer prevalecer la constitución sobre ellas"(115).

La anterior cita, además de corroborar nuestra concepción relativa al caso que analizamos, nos permite aseverar aun más que la justicia tributaria, de entrada, se encuentra imposibilitada de fluir adecuadamente. Pues bien sabido es por todos nosotros que en base al orden constitucional mexicano que ahora nos rigen, la justicia tributaria, se ve desplazada por la aplicación uniforme de leyes estrictas, particulares y, eso sí, equitativas (más no provistas de equidad en la mayoría de casos).

En este orden de ideas no es aventurado decir que en base al orden constitucional mexicano, no es posible hablar de la existencia de la justicia tributaria (propriadamente dicha), mas sin embargo, si es posible aseverar que existe una aplicación estricta de las leyes tributarias, lo que es igual a una pragmatización objetiva.

De entrada, al no estar constitucionalmente reconocida a la equidad dentro de la conformación institucional de la obligación tributaria, la justicia tributaria no puede ser del todo posible, ya que equidad, al ser asimilada casi sinónima y correctamente con la locución justicia, implicará necesariamente el saber y entender que ella (la equidad) implica una aplicación cognoscitiva, basada en un análisis concreto y particular de un caso determinado para emitir un juicio de valor y razón inspirado en "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia y de la ley" (116).

Lamentablemente, dentro de nuestro núcleo socio-político, nos han de regir las instituciones políticas y los dogmas legales preexistentes y no los que deberían ser. Es por ello que, en lo subsecuente, habremos de justificar y desarrollar la idea consistente en que

115.- Citado por HECTOR FIX-ZAMUDIO, "Diccionario de Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa; México, 1996. Páginas 104 y 107.

116.- SERRA ROJAS ANDRES, Op. Cit. Páginas 773 y 774.

es necesaria una nueva reconceptuación constitucional tributaria. Basada en la concepción adecuada de los supremos e intrínsecos principios de la obligación tributaria, sobre los que se destaca la equidad.

Así las cosas, tenemos que la administración de justicia es un derecho público objetivo a favor de todo gobernado que, a la vez, tiene la aptitud de emplear la subjetividad de su derecho público e inmanente a esto, para solicitarla.

Técnicamente hablando la administración de justicia es una garantía individual de corte y trascendencias fundamentales en nuestra conformación política. El artículo 17 de nuestra Carta Magna dispone categóricamente en el sentido de que: 1.- ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho; 2.- los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y los términos que fije la ley; y, 3.- la función jurisdiccional será desempeñada y proporcionada de manera gratuita.

Como podemos darnos cuenta, el dispositivo constitucional citado impone, y determina a la vez, obligaciones de hacer, no hacer y tolerar en favor y en función de los gobernados y de los órganos de autoridad encargados de ministrarla, respectivamente.

Esas obligaciones (que se traducen en deberes jurídicos de sus destinatarios) a las cuales hacemos alusión son: acudir a los órganos competentes para reclamar la aplicación de la ley al caso concreto que afecta al peticionario judicial (positiva); no hacerse justicia por sí ni ejercer violencia para reclamar su propio derecho (negativa); y administrar o proveer al gobernado de la función pública de suministrarle el derecho que le asiste en su particular caso (positiva); no cobrar, es decir, suministrarle el derecho que le corresponde de manera gratuita (negativa).

Por último, y a manera de alimentación cultural, digamos que el espíritu esencial de esta norma se remonta, en antecedentes históricos, a una cita contenida en el Deuteronomio que rezaba de la siguiente manera: *"Establecerás jueces y maestros en todas tus puertas, que el señor Dios tuyo te diere en cada una de las tribus: para que juzguen al pueblo con*

justo juicio. Sin inclinarse a alguna de las partes. No serás aceptador de personas, ni de dádivas; porque las dádivas ciegan los ojos de los sabios, y trastornán las palabras de los justos. Administrarás la justicia con rectitud; para que vivas y poseas la tierra, que el señor Dios tuyo te diere" (117).

4.4. LOS ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

En México, corresponde al Poder Judicial de la Federación la función socio-política de dirimir o resolver las controversias ante ellos planteadas, instaurándose previamente y al efecto, la aplicación de las leyes positivas que rigen. Es decir, los tribunales judiciales federales son los órganos institucionales encomendados a velar por la correcta aplicación de las leyes positivas que nos rigen. Son los únicos que pueden "decir el derecho" que asiste a cada gobernado en particular.

Tal premisa normativa es perfectamente estipulada en la Constitución Federal Mexicana. Así pues, el artículo 94 del ordenamiento supremo reza literalmente, en su parte conducente, lo siguiente: "Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, En Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito...".

Empero, es loable recordar que en estricta puridad terminológica no es posible aseverar que en México existan órganos encargados de administrar justicia, propiamente dicha, y en toda la conformación del vocablo; más sin embargo, sí existen órganos dotados con plenitud de atribuciones para determinar la exacta aplicación de las leyes positivas que nos rigen.

Tratándose de los lares tributarios debemos dejar bien en claro que, dada la magna trascendencia que representan dentro de nuestra cosmografía sociopolítica, resulta incuestionable la necesidad de que la administración jurisdiccional de las normas tributarias haya de ser escrupulosamente encomendada al máximo tribunal del país, es decir, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

117.- Pasaje referido por Burgoa Orihuea en la página 638 de su ilustre obra denominada "Las Garantías Individuales".

Consideramos que las actuales normas constitucionales, son, hasta cierto punto, omisas en acoger tan irrefutable premisa. Lo anterior, en virtud a que creemos que en el cuerpo de nuestro máximo ordenamiento legal no existen disposiciones normativas que aludan de manera concreta y/o particular a las controversias que en materia tributaria pudiese suscitarse. Aunque es bien cierto que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pueden tomar conocimiento de las controversias suscitadas de la aplicación y vigencia de las leyes de esta materia, tal y como lo dispone el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Para el constituyente federal ha pasado inadvertido a través de los tiempos la necesidad de determinar la normatividad estructural de la institucionalización de la justicia tributaria. Actualmente gozamos con una estructura institucional jurisdiccional que contempla la administración judicial de manera genérica, puesto que las premisas normativas existentes son comunes a las materias penales, civiles, mercantiles, laborales, familiares e, incluso, fiscales y administrativas.

Como ya hemos expresado en suficiencia, la argumentación que justifica la necesidad de implementar de manera institucional a la obligación tributaria como tal (y que fundamentalmente se constriñe al gran argumento de que los tributos son los nervios de la Nación), hace igualmente indispensable la implementación de normatividades orientadas a conceptualizar y preconcebir, de una manera encausante, a la administración de justicia tributaria. De momento, y en favor al conveniente desarrollo de este apartado, dejemos éstas consideraciones para abordarlas en lo subsecuente puesto que como se verá en el capítulo posterior, conforman parte importante de la exégesis causal de esta tesis

Existe un Tribunal Federal que de manera especializada pretende conocer de los aspectos y las consecuencias jurídicas derivadas a raíz de la existencia de la obligación tributaria dentro de nuestra cosmografía actual. Esas consecuencias derivadas se manifiestan por conducto de la existencia de disposiciones imperativas contenidas en las obligaciones fiscales

La Institución Pública Mexicana encargada de velar por la la correcta aplicación de las leyes fiscales que nos rigen es, sin lugar a dudas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Bien sabido es por todos nosotros que dicho instituto político tiene una conformación ecléctica puesto que, formalmente, es un órgano administrativo; y, materialmente es un órgano jurisdiccional (118).

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra integrado por una Sala Superior y once Salas Regionales distribuidas en todo el territorio nacional y a quienes asiste la competencia material y territorial que expresamente les encomienda la ley de la materia (119).

Como ya se ha dicho, el Tribunal Fiscal es un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para emitir sus fallos, por lo que es el encargado de impartir la jurisdicción administrativa que ha de prevalecer al resolver las controversias que se le plantean con motivo de la existencia de la antinomia de intereses suscitada entre la Administración Pública Federal y los particulares, con motivo de la emisión, por parte de la primera, de uno o varios actos administrativos de autoridad en materia fiscal federal.

De igual forma, se encuentra dispuesto en ley cual es, de manera concreta y específica, la competencia material del aludido Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A mayor abundamiento tenemos que el artículo 11 de la L.O.T.F.J.F.A. dispone que: "El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra resoluciones definitivas que se indican a continuación: I.- *Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.* II.- *Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los*

118.- Al efecto el artículo 1 de la L.O.T.F.J.F.A. dispone: "El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un Tribunal administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta ley establece"; asimismo, la ley es explícita en cuanto al carácter judicial de dicho órgano, el primer párrafo del artículo 237 del C.F.F. dispone que " Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y examinarán a todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios...".

119.- A efecto de abundar más sobre el particular, es pertinente remitir al lector, al análisis de los artículos 2, 12 a 22, y 27 a 37 de la L.O.T.F.J.F.A.

regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales. III.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales. IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores. V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo a las leyes que otorgan dichas prestaciones. Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicios que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración. VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada. VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades. IX.- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, Los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados. X.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por ésta vía o acudir ante la instancia judicial competente. XI.- Las que traten de las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior. XII.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de responsabilidades de los Servidores Públicos. XIII.- Las que resuelvan los

recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo, inclusive aquéllos a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo. XIV.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal. Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éstas sea optativa. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia".

A nuestro juicio, resulta incontrovertible el hecho de que éste híbrido órgano institucional está ampliamente facultado para aplicar el derecho positivo a los casos concretos ante el planteados en razón a la materia fiscal, con motivo del funcionamiento activo y material del Fisco Federal (S.H.C.P.).

Y a nuestro punto de vista, no resulta acontecer de la misma manera cuando se le pretenda someter a su consideración la resolución de asuntos que patentizan la necesidad de pronunciarse intrínsecamente sobre el sojuzgamiento de la eficacia y conveniencia de la aplicabilidad y vigencia de leyes tributarias. Pues como ha quedado de manifiesto, no tiene consideración legal expresa de ninguna índole que le justifique la permisibilidad para obrar de esa manera .

Lo anterior es lógico en virtud a que este tribunal, tal y como lo determina su nomenclatura enunciativa, es un órgano centinela de la correcta, eficaz y adecuada actuación del fisco en nuestra cosmografía. No así de la eficacia y conveniencia mismas de la vigencia y aplicación de las leyes que imponen cargas tributarias a los individuos.

Ahora mismo recordamos la casi universalmente aceptada cita del insigne jurista argentino Rafael Bleisa que es relativa a la concepción del derecho fiscal, concibiéndolo como el conjunto de normas jurídicas, instituciones públicas y principios de derecho

administrativo que tienden a regular o normar las relaciones jurídicas existentes entre el fisco y los gobernados.

La remembranza invocada nos permite apuntalar nuestras concepciones vertidas con antelación. Efectivamente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el medio orgánico por virtud del cual es posible la vigilancia de la correcta aplicación de las normas de derecho fiscal que nos rigen; pues, como resulta obvio, todas y cada una de las hipótesis dispositivas que determinan su competencia material tienen como actor protagónico al fisco federal. O bien, tienen como última finalidad que sus intereses hayan de prevalecer a costa de todo (desde luego, siempre y cuando, la legislación positiva ampare tal encomienda).

Cabe recordar que el fisco federal funciona y se manifiesta mediante la emisión, realización y ejecución conjuntas de actos de autoridad eminentemente administrativos. Esos actos administrativos de autoridad, desde luego, deberán estar encausados en un procedimiento respectivo que, a la vez, debe tener pleno concilio dispositivo con las más fundamentales prerrogativas constitucionales.

Palabras más, palabras menos, el papel del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se circunscribe en este aspecto, a dictaminar simple y sencillamente: si tales actos son o no ajustados a derecho, si tales procederes son constitucionales o no, y si con la emisión de los mismos se respetaron o no las prerrogativas fundamentales de los individuos afectados a ellos. Y por tanto, habrá de pronunciarse específicamente sobre ellos, determinando al efecto si deben seguir perpetrándose en el tiempo y en el espacio; o bien, si ellos deben ser revocados o modificados parcialmente para que adquieran plena eficacia y validez legal.

Es pertinente señalar que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación es conteste al disponer cuando habrá de considerarse como ilegal una resolución administrativa emitida por las autoridades fiscales

Dice el aludido artículo 238 que: *"Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución. II.- Omisión de requisitos formales exigidos por las leyes que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso. III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada. IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas. V.- Cuando la resolución administrativa dictada en el ejercicio de las facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades"*.

Cuando se controvierte ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal algún conflicto de intereses derivado de la emisión de una resolución administrativa de índole jurídico fiscal; es claro que se constituye una litis concreta en la que a las partes intervinientes en tal contienda, les asisten diversas pretensiones.

En efecto, con motivo de la instauración de ese procedimiento contencioso administrativo, el aludido Tribunal Federal de Justicia Fiscal, debe emitir, fundándose en la estricta aplicación de las normas de derecho que rigen al caso particular, una resolución y/o sentencia definitiva que dirima dicha controversia planteada.

En este orden de ideas, es loable hacer notar que las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de sus Salas Regionales o del Pleno, podrán impugnarse. Por medio de la interposición del recurso de revisión, o bien, mediante la interposición del juicio de amparo directo.

Sustento de lo anterior, habremos de encontrarlo, en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que dispone en su parte conducente, y con sobrada categoría que: *"Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las*

sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la Sala Regional respectiva...".

Y por lo que respecta al sustento legal de la interposición del juicio de amparo directo, tenemos que el artículo 158 de la Ley de amparo dispone explícitamente que: *"El juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no procede ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados. Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por Tribunales Civiles, Administrativos o del Trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, su interpretación jurídica o a los principios generales del Derecho a falta de Ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa. Cuando dentro del juicio surjan cuestiones que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrá hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio."*

Es prudente recordar que la aludida Ley de Amparo es igualmente expresa al determinar las hipótesis casuísticas que presuponen a considerar que las leyes del procedimiento fueron violadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al momento de emitir su resolución; y que por ende, de ello se reportó en la especie una total y directa afectación de las defensas del impetrante de garantías en su particular esfera jurídica.

Es por ello que, complementariamente a lo anterior, es adecuado citar el contenido del artículo 159 de la Ley de Amparo que reza, sobre el particular, de la siguiente manera: *"En los juicios seguidos ante Tribunales ... Administrativos... , se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso: I.- Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevista por la ley; II.- Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate; III.- Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley; IV.- Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso o asu representante; V.- Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad; VI.- Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tenía derecho con arreglo a la ley; VII.- Cuando sin su culpa se reciban sin su conocimiento, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras parte, con excepción de las que fueren instrumentos públicos; VIII.- Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que pueda alegar sobre ellos; IX, Cuando se le desechen recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan su indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo; X.- Cuando el Tribunal Judicial, Administrativo o del Trabajo, continúe el procedimiento de haberse promovido una competencia, o cuando el Juez, Magistrado o Miembro de un Tribunal del Trabajo impedido o recusado, continúe conociendo el juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder; XI.- En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda".*

A mayor abundamiento, tenemos que el artículo 37 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal dispone categóricamente que: *"Con las salvedades a que se refieren los artículos 10 y 21 de ésta ley, son competentes los tribunales colegiados de circuito para conocer. I.- De los juicios de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o contra resoluciones que pongan fin al juicio por violaciones cometidas en ellas o durante la secuela del procedimiento, cuando se trate:...b) En materia administrativa, de sentencias o resoluciones dictadas por tribunales administrativos o judiciales, sean locales o federales... IX.- Las demás que expresamente les encomiende la ley o los acuerdos*

generales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación".

El supremo dogma rector de todo lo anteriormente expuesto, se encuentra impuesto en el rezo de los artículos 103, fracción I; 104, fracciones I-B y III y 107 Constitucionales.

Por otra parte, es pertinente recordar que la existencia de una obligación fiscal, siempre estará supeditada a la emisión o ejecución de un acto administrativo proveniente de una autoridad que integra al fisco federal. Y en el caso de la obligación tributaria, tenemos que su nacimiento o existencia se encuentran supeditados a la emisión y ejecución de un acto legislativo, proveniente del H. Congreso de la Unión (porque, al amparo de nuestra estructura política fundamental, es el único órgano facultado para crear las leyes que habrán de regirnos).

¿Por qué motivo hacemos las anteriores precisiones?, porque es necesario saberlo. Ya que suele darse el caso en que una obligación tributaria o una obligación fiscal, determinadas en ley de observancia general, son contrarias a los supremos dogmas constitucionales; y a raíz de tal circunstancia, será factible de reportarse un agravio sobre la esfera jurídica de los gobernados que están constreñidos a su cumplimiento.

Y así, en el caso de la obligación fiscal, ello acontece cuando la actuación de la autoridad no se constriñe de manera escrupulosa al acato de todas y cada una de las formalidades esenciales del procedimiento establecidas en las leyes expedidas con anterioridad; o bien, si su accionar no cumplió las premisas de la debida fundamentación y motivación legales.

En el caso concreto de la obligación tributaria, ocurrirá la ilegalidad cuando la misma no cumpla con los requisitos constitucionales que se disponen al efecto de su existencia (120), cuando esta sea creada; nos referimos desde luego, a que debe ser

120.- Es prudente referir el criterio Jurisprudencial de la Corte innominado IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS, que en su parte conducente dispone: "*De acuerdo con el artículo 31, fracción II, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos...*" (Séptima Época. Apéndice 1917-1985. Pleno. Tesis 57, Página 112. S.J.F.)

proporcional a las capacidades pecuniarias del gobernado; deberá reportarle un tratamiento equitativo de todos los gobernantes frente a la ley que la determina; y, que la misma sea destinada al sufragio de los gastos públicos.

Ahora bien, suele acontecer que las leyes de observancia general en donde se determinan tanto las obligaciones fiscales como las tributarias, sean contrarias a los dogmas fundamentales establecidos en la Constitución Federal y que nosotros conocemos como garantías individuales.

Y ante ello, es evidente que el gobernado agraviado propenderá a impugnar la ley o acto mismo que las determina a ambas; sustentándose en el argumento de que son inconstitucionales.

Con la instauración y reconocimiento plenos del juicio de garantías en nuestro supremo ordenamiento, nos estamos haciendo sabedores de la posibilidad del control real de la constitucionalidad de las leyes de la materia.

Luego entonces, cuando por motivo de la entrada en vigencia o aplicación de una ley, se contravienen o transgreden las garantías individuales de los individuos, resulta ser que habrá de ser necesario ejercitar la acción de amparo correspondiente, a efectos de controvertir tales agravios individuales, y mediante la instauración de un amparo indirecto.. Pues bien lo dice el artículo 1, fracción primera de la Ley de Amparo que reza: "El Juicio de Amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite: *"I.- Por leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales"*.

Esta acción de amparo habrá de ser ejercitada ante un Juez de Distrito, de conformidad a lo que dispone el artículo 114 de la Ley de Amparo que en su parte conducente dispone lo siguiente: "El amparo se pedirá ante el Juez de Distrito: *I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros*

reglamentas, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso...".

El artículo 52 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, en relación con el artículo 48 del ordenamiento aludido, es especialmente ilustrativa sobre el particular al disponer que: "Los jueces de distrito en materia administrativa conocerán: I.- De las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de las leyes federales cuando deba decidirse sobre la legalidad o subsistencia de un acto de autoridad o de un procedimiento seguido por autoridades administrativas; II.- De los juicios de amparo que se promuevan conforme a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contra actos de autoridad judicial en las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de leyes federales o locales, cuando deba decidirse sobre la legalidad o subsistencia de un acto de autoridad administrativa o de un procedimiento por autoridades del mismo orden; III.- De los juicios de amparo que se promuevan contra leyes y demás disposiciones de observancia general en materia administrativa en los términos de la Ley de Amparo; IV.- De los juicios de amparo que se promuevan contra actos de autoridad distinta de la judicial, salvo los casos a que se refieren las fracciones II del artículo 50 y III del artículo anterior en lo conducente; y, V.- De los amparos que se promuevan contra actos de tribunales administrativos ejecutados en el juicio, fuera de él o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio".

Y en contra de las resoluciones emitidas por los Juzgados de Distrito podrá interponerse recurso de revisión del que habrá de conocer el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se dispone en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal que en su parte conducente dispone que: "*La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en pleno: I.- De las Controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad a que se refieren las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; II.- Del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito o los tribunales unitarios de circuito, en los siguientes casos: a) Cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad de normas generales, si en la demanda de amparo se*

hubiese impugnado una ley federal, local, del Distrito Federal, o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; b) Cuando se ejercite la facultad de atracción contenida en el segundo párrafo del inciso b) de la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para conocer de un amparo en revisión que por su interés y trascendencia así lo amerite y, c) Cuando se trate de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin que baste la afirmación del quejoso sobre la existencia de un problema de esa naturaleza...".

Quando ello acontece, el gobernado tiene la facultad o aptitud de invocar la suprema actuación judicial a efectos de dejar insubsistente el posible agravio, mediante el ejercicio de la acción de constitucionalidad que en su favor otorga el orden positivo mexicano, mediante la interposición de un juicio de amparo para poder atacar la ilegalidad de la ley.

CAPITULO V.

LA EQUIDAD EN LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA COMO CONVERGENTE
INDISPENSABLE EN LA
ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA
TRIBUTARIA.

5.1. EL MARCO CONSTITUCIONAL DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

La obligación tributaria es la célula fundamental del organismo financiero de nuestro país, porque ella es la entidad fundamental en la cual se basa la tributación.

La obligación tributaria, en el cuerpo de nuestro máximo ordenamiento legal, es conceptuada como el deber que asiste a todo ciudadano mexicano para contribuir al sufragio de los gastos públicos del Estado, municipio o entidad en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Cabe recordar que el rezo de la fracción IV del artículo 31 constitucional asevera textualmente que: "*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*".

En tal entendido, el trato equitativo de los ciudadanos contribuyentes frente a la aplicación de las leyes tributarias es, junto con el principio de la proporcionalidad, la condicionante suprema a la cual deberá supeditarse el cumplimiento del referido deber jurídico ciudadano.

La naturaleza jurídica de obligación tributaria, como ya hemos dicho con anterioridad, es la de un deber jurídico. En nuestro caso particular, un deber jurídico ciudadano puesto que a la luz de la concepción constituyente que actualmente nos rige, la obligación tributaria es una obligación ciudadana.

Genéricamente, el deber jurídico que atañe a todo ciudadano mexicano para tributar en favor del sufragio de los gastos públicos de nuestro país, se traduce en una conducta positiva de dar, que en éste caso corresponde a la acción de contribuir.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A la luz del supremo imperativo legal, actualmente podemos concluir que los principios constitucionales que habrán de supeditar la existencia de toda contribución que, en forma de obligación, habrá de cumplirse a cargo de todo ciudadano mexicano son: 1.- que sea proporcional y equitativa; 2.- que sea estipulada en ley; y, 3.- que sea destinada al sufragio de los gastos públicos.

Sin duda, nosotros sabemos que la trascendencia y la proyección material de este dispositivo supremo se magnifica considerablemente en nuestra cosmografía política. Porque la esencia o sustancia de nuestra institución se desenvuelve alrededor de tal premisa.

La equidad es un supremo principio de la tributación, y la obligación tributaria, la célula primordial del organismo financiero nacional, por tal motivo, entre ambas existe un nexo simbiótico e indisoluble.

Pues consideramos que la equidad, por ser uno de los supremos principios rectores de la tributación, debe ser reconocida como una de las grandes condicionantes de la exigibilidad de la obligación tributaria. A pesar de ello, no nos explicamos ¿por que? se encuentra proscrito de la redacción del texto constitucional este supremo concepto.

Para nosotros resulta muy claro que la equidad, entendida como el medio idóneo para la consecución de la justicia, al ser un concepto institucional de magnas proporciones, incontrovertiblemente clama por que se le dé un tratamiento particular que le permita erigirse como una de las instituciones fundamentales de todas las que rigen nuestra constitución estatal.

Por el contrario, la premisa de dar un trato equitativo a todos los obligados a cumplir con el deber jurídico ciudadano de tributar, si se encuentra particularmente concebida en el cuerpo de nuestra Carta Magna, a grado tal, que es concebida como una condicionante de exigibilidad de nuestra institución. Es loable recordar que las locuciones trato equitativo y equidad, no precisamente significan lo mismo.

Con anterioridad, nosotros ya hemos patentizado la inquietud que nos asiste para soslayar el hecho de que ambas locuciones no deben ser asimiladas de manera indistinta, porque reportan trascendencias diferentes. Pues baste recordar que el trato equitativo nos orilla a concebir la idea genérica de la igualdad de todos frente a la ley; en tanto que la equidad es un concepto supremo que nos aporta la consideración de entenderlo como el medio idóneo para emitir los juicios ontológicos de valor necesarios para propugnar por la justicia tributaria.

A pesar de que la pronunciación gutural de ambas locuciones es notoriamente similar, es claro que las mismas en sí reportan significados diferentes, con trascendencias igualmente disímiles. Empero, no debemos olvidar que ambos pueden conciliarse en una cosmografía particularmente determinada.

En este orden de ideas, nosotros aseveramos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no conceptúa con la particularidad debida a la locución equidad, propiamente dicha y en estricta puridad terminológica, menos aun a la equidad tributaria. Aseveración que de ninguna manera nos parece aventurada.

Probablemente, muchas personas piensan que la consideración del trato equitativo como una condicionante de la obligación ciudadana de tributar, implica la enunciación particular de la equidad tributaria en nuestro supremo ordenamiento normativo. Consideración que no compartimos del todo.

Cuando nosotros hablamos acerca del marco constitucional de nuestra obligación tributaria, sin duda alguna habremos de referirnos casi automáticamente a la cita de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El referido dispositivo constitucional es por antonomasia plena, el oasis fundamental del cual emanan los principales designios rectores de esta institución.

La juridicidad de nuestra institución se manifiesta desde el momento mismo en que es conceptuada en la ley positiva que nos rige. Sin duda, esa juridicidad siempre debe tener

como vértice rector, a la justicia, o de lo contrario, la misma habrá de ser ineficaz.

La juridicidad de las normas tributarias es sumamente rígida, pues cabe recordar que en esta materia, rige el principio de la estricta aplicación de la ley tributaria a los casos concretos; baste tan sólo recordar el espíritu mismo del rezo constitucional referido con anterioridad, en concordancia plena con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en donde se entroniza sobremanera la aplicación rígida e irrestricta de las normas de naturaleza fiscal (en nuestro caso asimiladas o entendidas conjuntamente a las normas tributarias).

El sistema formalista de la administración de justicia que actualmente rige a nuestro país, en cuanto respecta a los haberes tributarios, se basa en la premisa a la cual hemos hecho alusión.

La cosmografía particular que atañe a la tributación es sumamente compleja, ella implica aspectos tan fundamentales como son: su concepción, su creación, su determinación, su modificación, su recaudación, su asignación y su administración.

Ello hace necesario el implemento de una estructura que tienda a acoger los aspectos fundamentales que implican a toda cosmografía en particular. Entendiendo como estructura el cuerpo de soporte en cual habrá de encausarse la manifestación conjuntiva de toda cosmografía.

Nuestro país, como cualquier otro, tiende a acoger dentro de su supremo orden normativo, la estructura particular de la cosmografía tributaria esencial o sustantiva, y que en nuestro caso implica la consideración de la obligación tributaria. Así, su creación, su concepción, su determinación, su modificación, e incluso, su recaudación, asignación y administración, deben implicar, por sí mismas, y en la mayor medida posible, el bienestar colectivo, que precede y busca la felicidad social.

Al amparo de tales ideas retomemos entonces la primordial de este apartado particular. La concepción de nuestra obligación se encuentra proscrita en la parte inicial de la fracción IV del plurimencionado artículo 31 constitucional. Esa concepción a la cual hacemos alusión, se manifiesta en la enunciación que constrañe a todo ciudadano mexicano a cumplir con su obligación de contribuir al sufragio de los gastos públicos. Concepción que indudablemente es imperativa y condicionante de su existencia que es, el supremo *deber jurídico de tributar*.

Por otro lado, existe una determinación de la misma, que es la necesidad de que el cumplimiento de tan incontrovertible deber jurídico se haga encausado dentro de lineamientos fundamentales que son las condicionantes de la proporcionalidad, del trato equitativo y el destino a los gastos públicos.

Su creación habrá de ser por medio de las leyes, en donde se procurará escrupulosamente que tales condicionantes hagan siempre loable y factible que el concebido deber ciudadano de tributar, para que pueda ser validamente exigible y eficaz, cumpla con las condicionantes referidas en el párrafo anterior.

En base a lo dicho, podemos aventurarnos a decir que el legislador, en la actualidad, será, casi por antonomasia plena, el actor fundamental de la tributación en su aspecto netamente esencial. Recordemos que, según nuestro particular punto de vista, el aspecto esencial de la tributación, y por ende, de nuestra obligación tributaria, se encuentra conformado por su concepción, su creación, determinación y modificación.

Es importante recordar que la ley tributaria está obligada a cumplir con la idea de la felicidad social, para que en resultante pueda existir justicia social. Su modificación deberá encausarse a los lineamientos establecidos con anterioridad.

Suele suceder que al momento de ser creada, concebida, determinada, o modificada, nuestra obligación genera malestar, resistencia, irritabilidad o en el más extremo de los casos, desacato (que se manifiesta por medio de la evasión tributaria). Y ello es señal que

no existe bienestar ni felicidad social.

Ante tales infortunios, es necesaria la actuación activa de nuestros órganos de gobierno, que lógicamente deben ceñir su acción a la eliminación de tan lamentables acontecimientos y a la consecución del bienestar y felicidad social, claro en la mayor medida.

Tales circunstancias orillan al actor de autoridad a revisar esas leyes que contienen los controvertidos deberes tributarios, y casi siempre, suele acontecer que las mismas acaban siendo modificadas, total, o parcialmente.

La modificación de las leyes tributarias, es un aspecto muy relevante que forma parte del aspecto esencial o sustancial del fenómeno tributario. Es lógico que para poder modificar alguna ley de esta naturaleza, será necesario que con precedencia, la misma sea analizada e interpretada para poder determinar las medidas correctivas que sean requeridas.

A la luz del sistema tripartita de poderes que rige nuestro país, tenemos que es al actor judicial a quien le asiste la encomienda de analizar e interpretar escrupulosamente esas leyes. La emisión de sus juicios deberá orientarse escrupulosamente a los lineamientos rectores que sobre el particular dispone nuestra Constitución Política.

Y así, tenemos que en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales se imponer el deber a toda autoridad de emitir sus juicios basándose en la estricta aplicación de las leyes.

Podemos inferir que la administración de la justicia en México, de manera global, deberá traducirse en la estricta aplicación de las leyes a los casos concretos. Empero no olvidemos que ello no generará necesariamente el bienestar y la felicidad de la sociedad.

A todos los ciudadanos nos asiste la necesidad de tener los implementos necesarios para poder acceder a participar en esa creación, en esa determinación, en esa modificación. Actualmente, nosotros tenemos un acceso indirecto a ello, por medio de nuestros

“representantes” que en algunas ocasiones, no procuran con la eficacia que es debida o deseada, el acogimientos de las expectativas que nos asisten.

Pues bien, ante ello, adquiere una gran relevancia el actor judicial porque el debe ser quien emita los juicios interpretativos de valor necesarios para generar en cierta medida nuestra felicidad y nuestro bienestar colectivamente concebido. No olvidemos también que ellos son, quienes deberán de administrarnos la justicia, y por ende, es indudable que deberá de obrar con equidad, esa equidad que siempre propugnará por la justicia.

Nuestro orden constitucional considera el accionar judicial, ese accionar se magnifica considerablemente cuando se tratan temas atinentes a la tributación, ello es indudable.

En el cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional se nos remite indirectamente a la consideración presuntiva de obrar con equidad en caso dado de que la carencia de la ley así lo amerite. Efectivamente, la equidad es uno de los supremos principios generales del derecho y como tal habrá de jugar un importantísimo papel en la solución de contiendas expuestas a las autoridades judiciales.

La equidad, resultado de disquisición analítica sobre casos particulares, implica necesariamente la posibilidad de apoderarse de una problemática determinada para el caso de que previo sojuzgamiento, se emitan juicios de valor tendientes a resolverla.

Y ante tal consideración, se evidencia la capacidad correctiva y restauradora de la equidad, al resolver problemáticas suscitadas por omisiones o deficiencias legales.

Sin duda alguna, la emisión de los referidos juicios de valor, será tarea exclusiva del jurista o actor jurisdiccional. La eficacia de esos juicios de valor sustentados en criterios de equidad estará supeditada desde luego, a la probidad del actor judicial, pero además será necesario que esa capacidad de actuar racional sea lo suficientemente holgada como para

que el actor judicial pueda estar facultado para actuar sin limitación alguna más que la búsqueda del beneficio colectivo.

Por ende, nosotros pensamos que la equidad, propiamente dicha y en estricta pureza terminológica, debe ser acogida en el seno de nuestra suprema Ley para que se constituya así como el mayor medio, como la mayor condicionante de la obtención de la felicidad social. Y para que se faculte cierta y realmente al juzgador a emitir los juicios de valor necesarios para determinar obrar entre el bien, la razón, la necesidad, y la conveniencia, sobre la existencia de las leyes, cuando por sí, ameriten ser modificadas sustantiva o relativamente.

El deber jurídico de tributar que constriñe a todos los ciudadanos mexicanos debe estar complementado por el reconocimiento pleno y concreto de un derecho, nos referimos a que todos los ciudadanos que tenemos a cargo el cumplimiento de ese deber, tenemos el derecho de la certeza plena de que la determinación, creación, concepción y modificación de las deducciones tributarias dispuestas a nuestro cargo, deben hacerse basadas en criterios de equidad.

Así pues, nosotros pensamos que debe reconocerse plenamente en un dispositivo constitucional concreto, la enunciación de la equidad tributaria, complementada desde luego con la concepción objetiva de la obligación tributaria. Por que pensamos que ese dispositivo constitucional, deberá ser el punto neurálgico de la regulación tributaria nacional, porque de los principios en el planteados, habrán de derivarse los dogmas fundamentales de la ley secundaria reglamentaria que será menester promulgar.

5.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La equidad en la obligación tributaria es un convergente indispensable para la correcta administración de la justicia, porque simple y sencillamente es un principio supremo de la tributación.

A pesar de ello, es indudable que en la actual concepción constitucional de nuestro país no se encuentra conceptualizado tan importante principio, ello es un problema que invariablemente existe, desde luego, en total detrimento de la eficaz administración de la justicia tributaria. La idea de reconocer la existencia de esta problemática omisiva del constituyente mexicano, implica la necesidad de subsanarlo mediante la enunciación concreta del supremo principio tributario dentro de una norma concreta de nuestra Carta Magna.

Es pertinente recordar que nuestra obligación tributaria es una entidad de naturaleza eminentemente híbrida, puesto que en ella converge la naturaleza económica, la naturaleza política, y la naturaleza jurídica.

La naturaleza económica de nuestra institución se manifiesta por medio del principio de la proporcionalidad, es decir, la premisa de contribuir al sufragio de los gastos públicos, en razón y en proporción a los haberes pecuniarios de cada individuo.

La naturaleza política de nuestra institución se manifiesta por medio del trato equitativo de todos los obligados a su cumplimiento, mediante la aplicación rígida y sin privilegio alguno, de las leyes tributarias a todos los constreñidos al cumplimiento del deber jurídico de tributar. Es decir, ella se manifiesta mediante el tratamiento sin discriminación de todos frente a la ley. Consideración enunciativa que deviene del simple principio de la igualdad objetiva de todos frente a la ley.

La naturaleza jurídica de nuestra institución, sin duda alguna, se representa por el principio de la equidad, de ahí que se patentize sobremanera la importancia de reconocer plenamente la existencia de este supremo principio de la tributación en el cuerpo de nuestro máximo ordenamiento legal.

La problemática que nosotros vislumbramos dentro de la cosmografía tributaria actual de nuestro país, es una problemática de tipo omisivo, y una problemática de tipo conceptual. La problemática de tipo omisivo se encuentra directamente relacionada con la

equidad institucional, en tanto que a la problemática de tipo conceptual le atañe la equidad esencial.

La existencia de tales problemáticas invariablemente existen en total detrimento de la administración de la justicia tributaria.

Recordemos nosotros que la equidad institucional, implica este principio concebido en sí mismo como una mera y simple institución de derecho positivo, así como una mera y simple institución política.

La problemática omisiva que vislumbramos al respecto, estriba en que esta institución de la equidad, junto con la institución de la obligación tributaria, no gozan de un tratamiento equitativo (de igualdad objetiva) dentro del concierto institucional positivo de derecho de nuestro país, frente a otras instituciones de derecho, como las instituciones de derecho penal, de derecho civil, de derecho agrario, de derecho laboral, por decir algunas.

Y lo que es aun más preocupante, que se tienen que mimetizar principios rectores de estas otras instituciones de derecho positivo, para poder amalgamarlas y aplicarlas análogamente a la resolución de problemáticas netamente tributarias.

A nuestro juicio, esta tendencia de mimetizar o adaptar análogamente los principios legales que rigen a otras ramas materiales de la ciencia jurídica a nuestra materia tributaria, no es del todo correcta. Porque la naturaleza misma de la materia tributaria, tiene una esencia misma que demanda la creación de principios rectores consustanciales a ella.

Por ejemplo, el principio de la igualdad genérica en cuanto a la aplicación de las normas penales, se manifiesta de diversa manera en el aspecto de la tributación. Porque las normas penales, con naturaleza eminentemente política, cumplen con su finalidad coercitiva y sancionadora, simple y sencillamente, al ser aplicadas indistintamente a los infractores de las mismas, propugnándose por sí la finalidad o fundamentación política de su existencia, que se traduce en el mantenimiento del orden y la paz sociales que en

equidad institucional, en tanto que a la problemática de tipo conceptual le atañe la equidad esencial.

La existencia de tales problemáticas invariablemente existen en total detrimento de la administración de la justicia tributaria.

Recordemos nosotros que la equidad institucional, implica este principio concebido en sí mismo como una mera y simple institución de derecho positivo, así como una mera y simple institución política.

La problemática omisiva que vislumbramos al respecto, estriba en que esta institución de la equidad, junto con la institución de la obligación tributaria, no gozan de un tratamiento equitativo (de igualdad objetiva) dentro del concierto institucional positivo de derecho de nuestro país, frente a otras instituciones de derecho, como las instituciones de derecho penal, de derecho civil, de derecho agrario, de derecho laboral, por decir algunas.

Y lo que es aun más preocupante, que se tienen que mimetizar principios rectores de estas otras instituciones de derecho positivo, para poder amalgamarlas y aplicarlas análogamente a la resolución de problemáticas netamente tributarias.

A nuestro juicio, esta tendencia de mimetizar o adaptar análogamente los principios legales que rigen a otras ramas materiales de la ciencia jurídica a nuestra materia tributaria, no es del todo correcta. Porque la naturaleza misma de la materia tributaria, tiene una esencia misma que demanda la creación de principios rectores consustanciales a ella.

Por ejemplo, el principio de la igualdad genérica en cuanto a la aplicación de las normas penales, se manifiesta de diversa manera en el aspecto de la tributación. Porque las normas penales, con naturaleza eminentemente política, cumplen con su finalidad coercitiva y sancionadora, simple y sencillamente, al ser aplicadas indistintamente a los infractores de las mismas, propugnándose por sí la finalidad o fundamentación política de su existencia, que se traduce en el mantenimiento del orden y la paz sociales que en

conjunto, equivalen a la felicidad social, que cabe decir, es el fundamento teleológico de la justicia en general. En tanto que en materia tributaria, no necesariamente la aplicación irrestricta de las normas tributarias generará la felicidad social, e igualmente, no necesariamente pragmatizará a la justicia, porque puede darse el caso que a pesar de la rigidez de la ley tributaria, la misma genere ineficacia al socavar en extremo el patrimonio de los ciudadanos contribuyentes a los que no les causará ninguna felicidad ser constreñidos de tal manera.

Así las cosas, es cuestión de elemental lógica institucional, que a nuestra obligación tributaria se le dé un cierto tratamiento equitativo de institucionalidad frente a las otras instituciones de derecho positivo que rigen en nuestro país que, por el contrario, si tienen un tratamiento concreto (ejemplo claro de ellas son las instituciones penales). Por tanto, es principio de franca equidad que la obligación tributaria sea concebida en una norma constitucional concreta que acoja dentro de sí los principales designios rectores a los cuales habrá de supeditarse la cosmografía tributaria de nuestro país y, por que no decirlo, a la cual también habrá de supeditarse la cosmografía fiscal de nuestro país.

Pensamos nosotros que la resolución de esta problemática que se manifiesta en la omisión de instituir a nuestra obligación, entroniza sobremanera la necesidad de determinar un dispositivo constitucional de tal envergadura.

Ahora bien, también es necesaria la creación de un instituto político autónomo que tenga plenas facultades para propugnar, procurar y conseguir el respeto pleno y la aplicación fidedigna de la adecuada equidad institucional de la obligación tributaria.

En la actual conformación institucional de nuestro país tenemos una referencia clara, el Tribunal Federal Electoral, es un instituto político que cumple una función por demás relevante para el mantenimiento del orden social de nuestro país, puesto que el propugna y procura, en uso de la autonomía que le fue conferida para tal efecto, el adecuado respeto o mantenimiento de los principales designios rectores que se estipulan en

nuestra Constitución Política para la adecuada implantación de los principios rectores de la cosmografía electoral que rige en nuestro país.

No es ajeno a nuestro conocimiento el hecho de que tuvieron que pasar muchos años, claudicaciones, y muchos sufrimientos para poder concretizar este gran logro institucional (a fin de cuentas las instituciones soportan y encausan a las sociedades para bien o para mal), que a la larga, a sentado las bases para el resurgimiento de nuestro país. Pues el cambio político que en la actualidad se sigue gestando, y que se manifiesta en la aparición cada día más diversa de las propuestas políticas sustentadas por los diversos partidos políticos, se encuentra francamente garantizado por la existencia de este cada día más importante instituto político electoral. Que a medida del acaecimiento de los días va tomando mayor posesionamiento dentro de la cosmografía política y social de nuestro país, constituyéndose cada día más como un verdadero contrapeso de poder que encausa y limita el accionar de los otros dos grandes poderes federales que nos rigen (nos referimos desde luego al legislativo y al ejecutivo).

Si recordamos un poco a través del tiempo reciente de nuestro país, retomaremos la idea de que ese cambio que precedió y constituyó la creación de ese importante instituto político (T.F.E), se conformó por ese fenómeno, cada vez más creciente y monstruoso, de la corruptela barata y flagrante del fraude electoral, y su consecuente atentado a la plena intención que asistía a la voluntad ciudadana para escoger a su gobernantes. El reconocimiento con conciencia de ese momento histórico por parte de la ciudadanía mexicana, gestó a la larga, y sigue gestando, el perfeccionamiento de los principios o dogmas rectores que habrán de dictar la adecuada y eficaz cosmografía electoral que debe regirnos buscando siempre el bienestar colectivo de nuestra sociedad.

Una fenomenología similar acontece en la actualidad con la cosmografía tributaria. Nos encontramos en un momento histórico de suma importancia en donde nuestra sociedad busca crecer hacia arriba, para lograr un sitio de protagonismo de primer plano a nivel internacional. Queremos ser más competitivos económica, financiera y productivamente; y para poder lograrlo tenemos necesariamente que contar con los implementos institucionales

necesarios que propugnen por el acontecimiento de las necesidades que asisten a nuestra sociedad.

Logramos percibir actualmente que todos los ciudadanos solemos ser proclives a la resistencia tributaria en razón a que tenemos la idea de que las cargas que nos son impuestas, o no son justas, o son excesivas, o son restrictivas, o no son lo suficientemente discernidas, o lo que es más grave, pensamos que la finalidad que buscan cumplir, se encuentra asociada con el mantenimiento de corruptelas y ominosas venalidades de nuestros gobernantes.

En el momento histórico que actualmente vive nuestro país sale a relucir sobre manera, el tema de los rescates financieros, al por mayor y al ton ni son, de diversas estructuras económicas de nuestro país. Lamentablemente el enfoque de dichas medidas restauradoras de nuestra economía se orientan ostensiblemente en total detrimento de la adecuada tributación, porque a fin de cuentas el costo y carga derivada de tales medidas "correctivas", se dirige unidireccionalmente a que todos nosotros los contribuyentes seremos los fatalmente condenados a seguir soportando la corrección de infortunios macrofinancieros que devienen de accionares ilícitos e ineptos de quienes nos gobiernan.

Y sí, lamentablemente todo ello pretende resolverse con la triste y célebremente consigna de que "El país necesita recursos para hacer frente a sus obligaciones, por lo tanto, es necesario aumentar las cargas tributarias". Tristemente se llegan a tales consignas, sin antes haber hecho un análisis real y concienzudo de otras alternativas de solución, como por ejemplo la adecuada administración de los recursos existentes, y en general de todas aquellas alternativas que pueden reportar las que se contienen en el sistema financiero de nuestro país que también implica una cosmografía particularmente determinada, y por tal, susceptible de reglamentación a conciencia.

Pues bien, suele llegarse al extremo (todos lo sabemos) de tomar la decisión de aumentar los tributos, y ello será legal simple y sencillamente, al establecerse en la ley con la particularidad debida.

En resumidas cuentas, ponemos en las manos nuestro proyecto de nación casi de manera exclusiva, en las manos de nuestro poder legislativo, que muchas ocasiones "concertasiona", "negocia", o, simplemente, decide, coludido con el ejecutivo, la aplicación llana en la ley, del aumento de las cargas tributarias. Sabemos nosotros que detrás de tales proceder se encuentran ocultos intereses económicos muy "poderosos", que pertenecen a las "cúpulas de poder" que a su sano capricho deciden repartirse a nuestro país. Tomando una posición cómoda, si, es cierto amparada en la ley, pues se basan en la condicionante de que si la ley dice que si tales cargas se adecuan a los principios del trato equitativo, de la proporcionalidad y se destinan al sufragio de los gastos públicos del país, será más que suficiente para que sean exigibles, puesto que son "legales".

Es menester destruir ya ese absurdo oscurantismo, esa deficiencia conceptual de la ley que en la actualidad, ya ha sido superada por las reales necesidades que nos asisten, ya nos es menester que simplemente el aumento de las cargas tributarias se basen simplemente en esos tres principios (aclaramos que esta trilogía de principios es correcta, no nos oponemos a que sigan existiendo). Es necesario además, que esas condicionantes sean basadas a reales juicios de equidad, en donde su conveniencia se decida en cuanto a obrar entre el bien, la necesidad y la conveniencia social de que los ciudadanos estén expuestos al incremento y consecuente afectación de sus patrimonio, y además a la medida a la cual habrá de supeditarse esos incrementos y esas afectaciones.

Ante tan incontrovertible necesidad se entroniza aun más la gran importancia que le debe asistir y reconocérsele al Poder Judicial, porque su accionar debe tener el poder de contar con la plena aptitud de ser el equilibrio tan anhelado del poder que determine en lo subsecuente la modificación, determinación, concepción de las obligaciones tributarias.

Todo lo anteriormente expuesto, pudiese parecer inocuo o intrascendente al tema que nos ocupa, pero no lo es, porque la idea de mencionarlo implica la justificación metafísica de la necesidad de propugnar por el fortalecimiento pleno del poder judicial como el único abesado para emitir los juicios ontológicos de valor necesarios para ministrar la real justicia tributaria.

Y ante tal consideración, nosotros pensamos que ello sustenta en exceso la necesidad de instituir un Tribunal autónomo con plenitud de facultades para juzgar la eficacia, conveniencia e idoneidad de la imposición, aumento, modificación, e incluso, abrogación de las cargas tributarias (obligaciones tributarias).

Sería fantástico que en nuestra ley suprema se reconociera y prescribiera la existencia de un supremo tribunal en donde pudiesen debatirse, exponerse y justificarse la conveniencia de juzgar, en sí mismas, a las leyes tributarias, sojuzgando previamente y a conciencia de equidad, todos y cada uno de los argumentos que pudiesen asistir a los diversos actores sociales (poder ejecutivo, poder legislativo, organismos públicos autónomos, obreros, empresarios, profesionistas, empleados, etc.), para justificar sus particulares propuestas de disminuir, aumentar, modificar o desaparecer las cargas tributarias, según fuera el caso.

Ello sería increíble puesto que, a parte de contribuir al mejoramiento y perfeccionamiento de los dogmas tributarios que han de regirnos, orillaría al actor legislativo a esforzarse en extremo para poder emitir leyes tributarias cada vez más apegadas al principio de la felicidad social que es inmanente a la justicia tributaria.

Es cierto que actualmente contamos con el recientemente nominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El cumple una función de vital importancia para la sanidad financiera de nuestro país, empero, pensamos que su importancia y los resultados que arroja, podrían ser mejores, y por lógica resultante ello orillaría cada vez más a la evolución de todas nuestras instituciones del orden tributario, que indiscutiblemente seguirán mejorando.

La necesidad de contar con un órgano jurisdiccional dotado de facultades plenas e irrestrictas para juzgar a las leyes tributarias en sí mismas, en cuanto a su conveniencia, eficacia, prudencia y trascendencia, debe ser un imperativo acuciante. De notable importancia habrá de ser el reconocimiento y pragmatización plena de esta necesidad en el cuerpo de nuestro supremo ordenamiento legal.

Y es que nosotros no concebimos como del todo apropiada la idea de que el aludido órgano sea concebido como un órgano formalmente administrativo, y que por ese simple hecho se encuentre ligado al poder ejecutivo federal. Pues nosotros pensamos que ello en alguna u otra forma no posibilitaría del todo la amplitud y eficacia de acción del referido instituto al momento de pronunciarse sobre el sojuzgamiento de la ley en sí misma.

Cabe recordar que el tribunal federal al que hacemos referencia, al igual que muchos otros tribunales y órganos jurisdiccionales del país, no está posibilitado para juzgar a las leyes intrínsecamente en sí, mas sin embargo, si se encuentra facultado para juzgar los casos concretos en función a lo que disponen las leyes.

Consideramos que en el caso de las leyes tributarias, nos asiste una acuciante necesidad de por fin poder someter al escrutinio jurisdiccional el contenido y conveniencia de las leyes que han de regirnos.

Pensamos que dicho órgano debe pasar a formar parte del Poder Judicial Federal pues por simple principio de equidad institucional, así debe ser; ya que con ello se reconocería al poder judicial una mayor presencia, una mayor relevancia en el concierto institucional del país. Claro, y en resultante, ello fortalecerá aun más el real equilibrio de poderes.

Remontándonos al tratamiento que dimos de la equidad, recordaremos entonces de que las ideas antes exteriorizadas, refuerzan y justifican en cierta medida, la premisa que nos asista de propugnar por el impulso de la actuación del actor judicial para el adecuado y sano implemento de la cosmografía tributaria que debería regirnos. Mediante una actuación más abierta y dinámica en la determinación y mejoramiento de las leyes tributarias destinadas a regirnos.

Recordemos que a nuestro juicio, no sólo existe una problemática de tipo omisivo (que se manifiesta por medio de la equidad institucional), sino que también existe una problemática del tipo conceptual en nuestra actual cosmografía tributaria. Esta se

manifiesta en función a la equidad esencial, intrínsecamente concebida como tal.

Esta se manifiesta en la desafortunada concepción de los conceptos equidad y trato equitativo. Que erróneamente son enunciados de manera indistinta, y lo que nos parece aun más preocupante, que se les asemeje sinónimamente, atribuyéndoles los mismos alcances.

Hemos externado sobremanera que el trato equitativo y la equidad son conceptos, sino diametralmente opuestos, si esencialmente diferentes. Pues como se ha dicho, el trato equitativo implica la concepción de la igualdad genérica de todos frente a la ley; en tanto que la equidad es un supremo principio rector de la tributación que demanda el accionar pleno y a conciencia del jurista para la emisión de los juicios ontológicos de valor orientados a obrar entre el bien, la razón y la conveniencia de las leyes tributarias en sí mismas.

Y ambos conceptos, el del trato equitativo y el de la equidad, tienen como condicionante suprema, como finalidad superior, la consecución de la justicia tributaria. De ahí la necesidad absoluta de dotarles sus plenos y particulares causes institucionales que les hayan de permitir el logro de tan fundamental enmienda.

La cosmografía tributaria es, a parte de compleja, vasta. Por ello nosotros no debemos de olvidar que, a la par de las problemáticas referidas, existen otras más. Empero ello no habrá de ser motivo de tratamiento de esta tesis. A nuestro juicio, estas son las más representativas y visibles; creemos que su solución parcial y paulatina, ayudará en gran medida a la consecución del ideal que nos asiste del logro de la justicia social.

5.3. HIPÓTESIS PROPOSITIVA.

A nuestro punto de vista, consideramos que la problemática omisiva y conceptual que priva en nuestra cosmografía tributaria nacional, y que es la relativa a la equidad tributaria, incide nocivamente sobre la sanidad de la justicia tributaria.

A medida que tales problemáticas hayan de ser subsanadas, la sanidad de la

impartición de la justicia tributaria se hará presente de manera paulatina y extensiva.

Nosotros suponemos que el perfeccionamiento y consecuente eficacia de la obligación tributaria será posible en la medida en que la misma haya de institucionalizarse. Y además, en la medida en que la misma sea conceptuada correctamente en nuestro supremo ordenamiento legal; concepción que deberá hacerse en base a la completa enunciación de los principios rectores de la tributación, que son: el trato equitativo, la proporcionalidad y la equidad.

El fin que perseguimos nosotros con toda esta pléyade de disquisiciones conceptuales, es muy simple, este es, nuestra propensión de aportar un punto de vista concreto y tendiente a procurar la consecución de la justicia tributaria (en el más cercano de sus sentidos intrínsecos).

Nosotros suponemos que los lineamientos rectores que actualmente se proscriben en nuestra ley fundamental para la administración de la justicia tributaria, son insuficientes y no del todo eficaces.

La suposición que nos asiste deviene del hecho de que pensamos que la normatividad constitucional de la obligación tributaria es un tanto lacónica. Pues cabe recordar que el oasis fundamental del cual emanan los lineamientos de nuestra institución, se encuentran mayoritariamente proscritos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, situación que nos parece lamentable y preocupante.

El derecho y el deber, son la simbiosis indisoluble que necesariamente deberán acontecer en todo ecosistema jurídico para la adecuada consecución de la justicia.

Es claro que el deber que es inmanente a nuestra obligación tributaria se encuentra prescrito en nuestra Carta Magna con sobrada e inconfundible contundencia, empero, nosotros pensamos que su correlativo derecho no se encuentra del todo concebido y procurado.

Suponemos que en la medida que ambos conceptos (deber y derecho) hayan de ser conciliados y definidos, se habrá de propender a una mejor ministración de justicia tributaria.

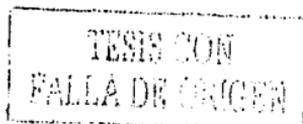
Es menester que la ley suprema reconozca que a todo ciudadano nos asiste el derecho de que la obligación tributaria que habremos de estar destinados a cumplir, sea institucionalizada adecuadamente, para que goce de un tratamiento equitativo dentro del concierto institucional positivo de nuestro país. Ello contribuirá a su mejoramiento, y por ende, ello hara propender a su eficacia, cada vez, en mayor medida.

La institucionalización conceptual de la tributación, es un derecho de certeza que es requerido por todos los individuos del país. Consideramos que tal necesidad es magna, y por ende, debe ser objeto de tutela macroinstitucional. Por que esta, al incidir ostensiblemente en las propiedades de los individuos, necesita ser objeto de tratamientos venevolentes que permitan su perpetración existencial a lo largo de los tiempos. La importancia de procurar siempre por las propiedades individuales es un hecho de notable importancia, puesto que ellas son la base de la tributación, porque son las fuentes de riqueza que se supeditarán a la exacción.

La propiedad es un derecho superior de los individuos porque les permite estar en la plenitud de desarrollar y potenciar sus aptitudes de crecimiento e innovación. Pensamos nosotros que ello es felicidad social, y por ende, consideramos que habrá de ser la finalidad metafísica de la justicia tributaria.

Las ideas referidas con anterioridad, según creemos, justifican la postura que nos asiste de proponer que es necesaria la enunciación particular de nuestra institución (obligación tributaria), dentro de las normas constitucionales contenidas en el apartado de las garantías individuales.

La parte dogmática de nuestra Constitución Política, como todos sabemos, establece las prerrogativas fundamentales de los individuos. Pensamos que las propuestas que en lo



subsecuente habremos de exteriorizar, de tener cabida de aceptación, deberfan ser contenidas en este apartado de nuestra ley fundamental.

Suponemos que la problemática omisiva y conceptual que atañe a la cosmografía tributaria de nuestro país, puede ser subsanada si se enuncia concretamente a nuestra institución, y además si se implementan las enmiendas necesarias para que el actor judicial cuente con las facultades plenas para erigirse como un actor protagonista en la emisión, modificación y perfeccionamiento de las leyes tributarias.

Es menester que nuestra obligación tributaria se encuentre infestada de los caracteres de de seguridad jurídica y legalidad.

Por ende, consideramos prudente que se adicione al artículo 14 constitucional la siguiente premisa conceptual:

"En los juicios del orden tributario, todo individuo tiene derecho a que se le administre justicia en base a criterios de equidad, cuando la rigidez y conveniencia de la ley, así amerite. Los Tribunales tendrán las más amplias facultades para decidir cuando deberá subsanarse la ley de la materia, anteponiéndole el criterio de equidad que sea requerido para la resolución de la controversia particular que haya suscitado su actuación."

Complementariamente, pensamos que al artículo 16 de la Carta Magna debe adicionársele el siguiente rezo:

"Todo individuo tiene el deber inexcusable de contribuir al sufragio de los gastos públicos del Estado Mexicano, en la justa proporción de sus posibilidades económicas. La Ley reglamentaria procurará siempre dar un trato igualitario a todos aquellos individuos que se encuentren constreñidos a la obligación de tributar en favor de la Nación."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Ahora bien, por cuanto hace a la administración de la justicia tributaria, pensamos que el artículo 17 debe ser complementado con un rezo en el cual se contengan las siguientes enmiendas:

“La administración de la justicia tributaria es una consigna prioritaria para el adecuado desarrollo económico del país, su finalidad siempre será la búsqueda del equilibrio, el desarrollo y la prosperidad económica del estado y de los individuos.

Los Tribunales Federales competentes del País, tendrán el deber de impartir la justicia tributaria, por lo que estarán siempre facultados para juzgar intrínsecamente a las leyes de la materia. Pudiendo siempre pronunciarse sobre la eficacia, validez y conveniencia de las leyes expedidas por el Congreso Federal en donde se contengan cargas impositivas a cargo de los individuos. De igual forma, será obligación de los Tribunales Federales, participar de manera activa y propositiva en la creación y el mejoramiento de las leyes tributarias.”

A nuestro juicio, resultara ser necesario que también se haga una adición al artículo 25 Constitucional que habrá de rezar de la siguiente manera:

“La determinación de la política tributaria, y la imposición de los tributos a cargo de los individuos, habrán de supeditarse siempre a los principios de la proporcionalidad, la equidad y el trato igualitario, y de igual forma, la ley reglamentaria deberá constreñirse a los principios referidos, procurando siempre sentar las bases tendientes a su cumplimiento de la manera más extensiva, posible y requerida”.

Y asimismo, pensamos que como complemento a lo anterior, será igualmente necesario adicionar una fracción más al artículo 103 de la Constitución Federal de Nuestro País (que por cierto, impera sobre la competencia específica de los tribunales de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Federación). Así las cosas los Tribunales de la Federación tendrán la enmienda de resolver toda controversia que se suscite:

"IV.- Con motivo de la interpretación, modificación, adición, mejoramiento, aplicación y entrada en vigor de las leyes tributarias federales."

Pues bien, nosotros hemos concluido que es necesaria la enmienda de nuestra Constitución, por cuanto hace a la materia tributaria. Y por tal motivo es que hemos propuesto que a los artículos mencionados se les hagan las adiciones expresadas.

En la medida en que nuestra obligación tributaria tenga un mayor posesionamiento institucional dentro de nuestra cosmografía jurídica y política, se habrá de propender al mejoramiento de sus dogmas rectores y ello traerá como resultado un perfeccionamiento de los principios inmanentes a la adecuada impartición de justicia tributaria.

En gran resumen nuestra hipótesis se constriñe a lo siguiente: *"La concepción adecuada de nuestra obligación tributaria, sustentada en la real y correcta enunciación de los principios superiores de la tributación (trato equitativo, proporcionalidad y equidad); complementada con la instauración de amplias facultades en favor de los órganos jurisdiccionales, y la creación de un instituto político federal encargado de resolver en base a criterios de equidad pura las controversias suscitadas con motivo de la vigencia y creación de las leyes tributarias. Será el catalizador fundamental para la consecución de una cada vez más eficaz administración de la justicia tributaria"*.

Cabe recordar que la exégesis fundamental de esta tesis era la de proponer que la equidad era un factor indispensable para que pudiese converger adecuadamente la eficaz administración de justicia tributaria.

Suponemos que en la medida que esa equidad institucional y esa equidad esencial se vayan infestado dentro del concierto sociopolítico del país, se habrá de propender por una justicia tributaria cada vez más eficaz.

Es claro que nosotros no tenemos la intención de vilipendiar ni menoscabar la eficacia de los actuales designios rectores a los cuales se constriñe la administración de justicia tributaria, por el contrario, nosotros deseamos aportar propuestas que tiendan a mejorarlos. El gran ideal que nos ha asistido en tal enmienda es la necesidad de posesionar adecuadamente la concepción que es requerida por nuestra institución, para que con ello sea posible la aparición la puridad conceptual que es requerida por la misma. Pues pensamos que en la medida en que esta vaya aconteciendo mejorará, ostensiblemente y de manera paulatina, la emisión de las leyes tributarias, financieras, fiscales y sociales que rigen a nuestro país. Por lo que se tenderá siempre a la consecución de la felicidad social que es, la finalidad más elevada de la justicia.

5.4. JUSTIFICACIÓN.

La justificación de la idoneidad y la prudencia de que hayan de adicionarse los dispositivos constitucionales referidos, tienen cabida en los aspectos sociales, económicos, jurídicos, políticos, metafísicos e institucionales.

Y en tal entendido diremos entonces que la justificación social de hacer una enmienda constitucional en los artículos referidos de la magnitud planteada, obedece a factores sociológicos y cívicos.

En efecto, la idea de posesionar conceptual e institucionalmente a la obligación tributaria dentro del concierto cosmográfico del país, traerá consecuencias positivas de índole sociológica y cívica. Porque su enunciación en la ley suprema y en las leyes secundarias, con mayor amplitud y especificidad, aparte de permitirle a los individuos un mayor conocimiento y entendimiento de la misma, le hará propender a tomar una postura más activa y propositiva al respecto de su mejoramiento. Pensamos que una enmienda constitucional de tales magnitudes encausará el despertar y la conciencia de los ciudadanos, y por ende se hará patente la paulatina reaparición del civismo en las personas, pues pensamos que ejercerán más activamente su réplica a los órganos de poder y sus representantes. Y es muy importante porque, en la medida que ello vaya aconteciendo, del movimiento y del fenómeno social que habrá de ser consustancial a tal circunstancia

fáctica, devendrá una movilidad social cada vez mayor, y como lógica resultante se irá encausando el accionar de los órganos de poder inmiscuidos en la tributación cada vez más a los cánones de la eficacia y de la conveniencia operativa. Cabe recordar que solo con conciencia se habrá de generar la exigencia. Y cuando la exigencia aparece se propugna por el mejoramiento de las instituciones.

Igualmente, pensamos que una enmienda constitucional como la que se propone, tiene una justificación de índole económica. Es claro que la propuesta exteriorizada de nuestra parte tiende a tutelar extensiva y específicamente, al derecho fundamental de la propiedad de los individuos. Es cierto que de manera genérica dicha prerrogativa fundamental se encuentra enunciada en el cuerpo de nuestra Carta Magna, empero a nuestro punto de vista, pensamos que es por demás justificada la necesidad de proveerle un rezo constitucional concreto que la tutele con mayor contundencia.

Es claro que la propiedad de los individuos es un aspecto de notable relevancia dentro de nuestra cosmografía en general, y ni que decir dentro de nuestra cosmografía tributaria. La propiedad individual, recordemos entonces, es la fuente, el oasis, el origen de la generación y el reciclamiento de las riquezas y por ende, de la exacción tributaria. Por lo tanto, es clara la acuciante necesidad de propugnar siempre por su protección de manera ascendente e innovadora.

A nuestro juicio resulta por demás obvio que el tratamiento de tan fundamental prerrogativa, a parte de concreción conceptual e institucional, debe de tener un reconocimiento de benevolencia absoluta, porque creemos que ello garantizará su reciclaje, y sobre todo, generará su prosperidad. Es por demás conveniente que se propugne por medio de las leyes que las riquezas tiendan a ser prosperas. Pues ello será felicidad social.

Nosotros percibimos que las políticas tributarias siempre han estado orientadas desde un punto de vista erróneo, puesto que siempre se antepone el interés del mantenimiento, ante y por sobre todo, del aparato estatal en total detrimento de los individuos contribuyentes. Pensamos que ello es así, porque cada día se ven más

constreñidas las propiedades individuales al estar expuestas al incremento de las cargas tributarias.

El producto interno bruto de nuestro país, para nadie de nosotros es un secreto, proviene mayoritariamente de la producción de insumos primarios, como por ejemplo, el petróleo, que está sujeto a cambios de valuación drásticos. En muchas ocasiones, la disminución del precio de dicho insumo, genera severas consecuencias dentro de nuestra estructura financiera, ya que al dejarse de percibir recursos económicos con motivo de la comercialización a gran escala de dicho bien, se genera un déficit considerable en la balanza comercial de nuestro país que ostensiblemente incide sobre el fisco.

Porque cada vez más, el aparato burocrático tiende a crecer de manera no precisamente planeada, y en la misma proporción de su crecimiento, van creciendo las necesidades de percibir recursos económicos para financiar su mantenimiento, y al no contar con el presupuesto estimado para el mantenimiento del monstruoso aparato estatal, se hace patente la voráGINE de recabar recursos adicionales, ello es preocupante, pues cabe recordar, que las voráGINES no precisamente preceden o encausan posturas racionales o convenientes.

En base a la teoría del costo beneficio diremos entonces que el costo del aumento en las cargas tributarias, habría de ser válidamente justificado, si se percibieran o generaran beneficios ostensiblemente visibles en las particulares esferas de los individuos al tener acceso a la provisión y demanda de mejores servicios públicos, mejores políticas sociales, mejores condicionantes económicas de desarrollo.

Lamentablemente ello no acontece, nosotros pensamos, sin afán alguno de vilipendiar o denostar, que a medida que el costo de aumentar las cargas tributarias va creciendo de manera ascendente, el beneficio de percibir mejores insumos institucionales de parte del gobierno, va descendiendo de manera portentosa.

Desde luego que no debemos olvidar que el fenómeno de acoger maternalmente

dentro de las entrañas del aparato burocrático, las capacidades innovadoras y productivas de los individuos, cada vez en mayor medida, incide negativamente sobre la adecuada estructura productiva del país, puesto que de tal fenómeno se despreveé a la estructura económica del país de entes productivos que invariablemente propenderían al reciclaje e incremento de la riqueza del país.

Ante tan evidente hecho, es prudente plantearnos una pregunta ¿cual es la justificación del costo que debemos pagar para seguir perpetrando el implemento la política de apostarle a mantener por sobre y ante todo, el monstruoso y cada vez más creciente aparato estatal?, porque, a nuestro juicio, el beneficio que debería devenir de tal política maternal, nos es equidistante ni conveniente con la percepción actual del beneficio que es inmanente a la justicia social.

A nuestro juicio ello podría cambiar si existiera una real y comprometida voluntad de las personas a quienes les proferimos la encomienda de gobernar nuestro país, de propender realmente a revertir el enfoque que precede a la imposición de las políticas tributarias. Pensamos que sería conveniente revirar dicho enfoque para orientarlo a una premisa por demás conveniente para el logro de nuestra felicidad social: *el mantenimiento, ante todo y por sobre todo, de las particulares propiedades de los individuos; mediante el implemento de las políticas tendientes a procurar su crecimiento ascendente y su reciclamiento constante.*

La idea que nos asiste para que en el cuerpo de nuestra Carta Magna se disponga la consigna de que *“La administración de la justicia tributaria es una consigna prioritaria para el adecuado desarrollo económico del país”* deviene de nuestra intención de propender por la aparición cada vez más activa y protagónica del Poder Judicial al erigirse como un actor fundamental para la consecución de tal premisa.

Y así, la finalidad teleológica de su actuar será la salvaguarda de la consecución de la felicidad social que nos asiste a todos los individuos. Misma que nosotros percibimos

como *"el equilibrio, el desarrollo y la prosperidad económica del estado y de los individuos"*. Postura que, según nosotros, entroniza sobremanera el ideal de mantener ante y por sobre todo de las particulares propiedades de los individuos.

La venevolencia, en cuanto al tratamiento de las propiedades individuales a la cual nosotros hemos hecho alusión con anterioridad, pensamos que se garantiza mediante la propuesta de enmienda del artículo 25 Constitucional. En efecto, creemos que sería un venevolente tratamiento a favor de los individuos, la enunciación de los principios supremos a los cuales deberá constreñirse la imposición de las cargas tributarias a su cargo, con la especificidad hecha (basada fundamentalmente en la enunciación de la equidad como tal), ya que se antepone la premisa de procurar en base a tales principios la imposición, no sólo de los tributos, sino también de las políticas tributarias.

Es por demás evidente que en el referido artículo constitucional se acogen algunos de los principales designios económicos rectores de nuestro país, por tal motivo, es que la propuesta de enmienda por nosotros expresada, de tener cabida de aceptación, habría de estar imbibida en dicha norma constitucional.

Pensamos además que dicho dogma sería abiertamente complementario de la premisa contenida en el referido dispositivo legal que orilla a *"fortalecer la Soberanía y el régimen democrático del país mediante el fomento al crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza"*. Y en general, complementaría aun más todos los dogmas contenidos en el aludido artículo 25 Constitucional.

Pues consideramos que una enmienda como la que hemos externado, por estar provista del carácter de especificidad y concreción, coadyuvará a una mejor impartición de justicia tributaria.

De igual forma, consideramos como jurídicamente justificable el haber externado la propuesta de enmienda constitucional planteada porque precisamente, ella habrá de contribuir al mejoramiento de la juridicidad que habrá de privar en lo subsecuente sobre el

particular de la obligación tributaria.

La enunciación cada vez más extensiva y particular de los principales designios rectores de la tributación y de la administración de la justicia tributaria, mejorará cada vez más la calidad de las normas jurídicas que habrán de regirnos.

Proveer de mayor eficacia jurídica a las normas tributarias que actualmente nos rigen y que se contienen en nuestra Constitución Política, será una elevada enmienda que jamás dejará de ser necesaria, pues cabe recordar que en gran medida, la juridicidad de las normas deviene, precisamente, de su propia constitución intrínseca.

De ahí que la propensión por ese mejoramiento deba evolucionar paulatinamente para hacerse más eficaz; ya que, a fin de cuentas, la juridicidad habrá de propender cada vez más al cumplimiento de los fines que persigue: "la consecución de la administración de la justicia tributaria". Así las cosas, es necesario conciliar la juridicidad de nuestras normas con la eficacia que de ellas se desprende, puesto que en gran medida, de ello depende la felicidad social.

Políticamente hablando, pensamos que es justificable que se provea al actor judicial de las aptitudes necesarias para sojuzgar "*ex lege*" a las normas tributarias que han de regirnos. Es decir a las normas en sí mismas y por cuanto hace a su intrínseca connotación.

Es válido, pero sobre todo, necesario, el aclamar la aparición activa y propositiva del actor judicial dentro del concierto cosmotributario de nuestro país. La propuesta de instituir en favor del aludido poder, las facultades referidas, deviene de una problemática que nosotros hemos vislumbrado y que en gran medida justificó la idea que nos asistió para elaborar esta tesis.

No consideramos del todo conveniente que hayamos de esperarnos a que se renueve el poder legislativo, para que se pueda subsanar, mediante la emisión de una nueva ley, alguna posible deficiencia o la eficacia de alguna ley tributaria. Porque al perpetrarse estas

en el tiempo y en el espacio se habrá de seguir socavando en total perjuicio de los intereses de los individuos, representados mayoritariamente por sus propiedades.

La lógica indica que en caso dado de que sobreviniera alguna deficiencia de la ley tributaria, y que en resultante se patentizara su deficiencia o ineficacia, sería necesario el ahocarse inmediatamente a su corrección.

A pesar de ello, nosotros consideramos que cuando ello ocurre, sistemáticamente se patentiza una deficiencia hasta ahora insubsanable, de accionar correctivo, pues consideramos que cuando ello acontece no es posible de acontecer nada, ya que deben seguirse perpetrando las consecuencias derivadas de esa ley tributaria ineficaz o deficiente, hasta en tanto no se emita una nueva, o bien, no se emita una en donde se corrijan esencialmente dichos infortunios.

Pensamos que ante tal problemática, se hacia necesaria y justificada una enmienda como la propuesta, ya que al dotarse al Poder judicial de la aptitud plena para juzgar la ley en si misma, se está patentizando la posibilidad de que con su accionar, se haga de facto pleno, el subsanamiento de tales ineficacias y deficiencias, lo que traería consigo un mejoramiento de las leyes de la materia. Y ello implicaría, una real administración de justicia tributaria, ya que propendería por salvaguardar a la felicidad social. Y que a nuestro punto de vista, significa que los individuos no estén expuestos o sometidos a cumplir una ley tributaria ineficaz o deficiente.

Complementariamente a los argumentos externados, consideramos como políticamente justificada una enmienda como la propuesta, en razón a que con ello se propenderá a un real equilibrio de poderes.

Al procurarse y salvaguardarse ciertamente la aptitud de acción del poder judicial para emitir juicios ontológicos de valor reales que determinen sobre la eficacia y conveniencia de las cargas contenidas en las leyes tributarias.

Y ello, según creemos, habrá de contribuir al mejoramiento de las leyes de la materia y a la consecución de la justicia tributaria.

La autonomía propia de las instituciones tributarias, es a la postre la gran justificación de hecho para que se le dé un tratamiento institucional adecuado a la obligación tributaria; y para que con ello se le permita posesionarse dentro del concierto institucional del país.

Ya hemos externado que en la proporción en que ello vaya aconteciendo, habrá de ir mejorándose el contenido mismo de las normas tributarias. Por tal motivo, es menester de equidad que se le dé un trato igualitario de condiciones, con relación a otras instituciones de derecho positivo.

Somos de la idea de que con ello se erradicará la no muy conveniente tendencia de mimetizar o adaptar analógicamente principios rectores a otras instituciones de derecho positivo, porque necesariamente no son conciliables con el espíritu mismo de las normas tributarias.

Y además, porque es necesaria la instauración de una ley y de un tribunal especializado a los cuales habrá de supeditarse la resolución de las controversias suscitadas en el ámbito tributario. Porque creemos que un tribunal y una ley sensiblemente provistas de los designios esenciales de la tributación, harán de hacer posible el mejoramiento de la administración de la justicia tributaria.

Desde el punto de vista metafísico, es justificable la enmienda constitucional propuesta puesto que al enunciarse la consigna relativa a que *"En los juicios del orden tributario, todo individuo tiene derecho a que se le administre justicia en base a criterios de equidad, cuando la rigidez y conveniencia de la ley, así amerite. Los tribunales tendrán las mas amplias facultades para decidir cuando deberá subsanarse la ley de la materia, anteponiéndole el criterio de equidad que sea requerido para la resolución de la*

controversia particular que haya suscitado su actuación"; porque con ello se propenderá al mejoramiento intrínseco de las leyes tributarias

Pues al activarse el accionar judicial se motivará, mediante su esencia evidentemente racional, la disertación de ideas y la disquisición conceptual de las leyes tributarias, en una manera tal, que la evolución de ellas derivada tendrá la tendencia de ser cada vez más elevada y cada vez más eficaz.

Pues asociemos a lo metafísico con la idea del conocimiento de los principios primeros y de las causas de las cosas. Y en tal entendido, concluyamos que esa enmienda elevada que se persigue por medio de la metafísica, se gesta en la abstracción de las ideas. Y así, en base a la abstracción, se genera la innovación, y la innovación genera la renovación, esa renovación que es tan necesaria para la adecuada evolución.

Y efectivamente, el actor principal de la abstracción, en gran medida, será el actor judicial. Puesto que en la medida en que haga abstracción se gestará la disquisición e innovación de las leyes tributarias. Y reconocer lo anterior mejorará la administración de la justicia tributaria.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Consideramos que la equidad, a parte de ser un supremo principio rector de la tributación, debe ser la condicionante fundamental en la administración de la justicia tributaria.

SEGUNDA.- Por lo tanto, pensamos que los vocablos equidad y trato equitativo no deben asimilarse sinónimamente, dado que reportan significados diferentes, y en tal virtud, trascienden de diversa manera en el ámbito de la administración de la justicia.

TERCERA.- Pensamos que la equidad es el medio idóneo para administrar la justicia tributaria de una manera más fidedigna a la esencia misma del vocablo que entraña, y que mayoritariamente se identifica con la idea de la felicidad social (basada desde luego en la conjunción de las felicidades individuales).

CUARTA.- A nuestro punto de vista, la equidad es el medio idóneo para expresar la sensibilidad social que es requerida para administrar la justicia tributaria, dado que es un mandato del raciocinio, con conciencia plena para obrar entre el bien, el mal, lo deseable y lo conveniente.

QUINTA.- Nuestra obligación tributaria, es la célula fundamental del organismo financiero nacional, de ahí resulta la innegable y entronizada trascendencia que tiene en nuestra cosmografía política y social. Es por ello que pensamos que ella debe ser objeto de un real trato de equidad en nuestros ordenamientos jurídicos positivos; pues somos de la idea de que en la medida que ella se poseione, se habrán de implementar los medios, argumentos y mecanismos necesarios para administrar una justicia tributaria más fidedigna, y sobre todo, más eficiente.

SEXTA.- Y así las cosas, pensamos que el primer gran principio de equidad debe ser, que ella cuente con un tratamiento constitucional más amplio y extensivo. Es decir, con ello estamos propugnando por una mayor extensión y precisión en la enunciación

normativa de ella en la Carta Magna de nuestro país. A nosotros nos parece desafortunado que casi la mayoría de los designios rectores tributarios emanen mayoritariamente de la fracción IV del artículo 31 de dicho ordenamiento supremo, pues pensamos que ello evidencia una franca posición inequitativa de nuestra institución en relación con otras instituciones jurídicas vigentes en nuestro derecho positivo. Infortunio que incide ostensiblemente y de una manera negativa en la administración de la justicia de índole tributaria. Porque cuando se administra la justicia tributaria tiene que echarse mano de principios rectores a otras instituciones jurídicas y ello no necesariamente resulta ser lo más apropiado, puesto que la materia tributaria, a parte de contar con principios autónomos y especiales, tiene aspectos que le reclaman un tratamiento más específico y acorde a su naturaleza misma.

SÉPTIMA.- La equidad puede hacerse presente únicamente mediante el raciocinio y la disquisición de las ideas, y por lo que al mundo del derecho respecta, ello reviste una innegable importancia, pues ese raciocinio trasciende objetivamente a la vida social, ya que el cumple con una función de notoria importancia para el establecimiento del orden público y la felicidad social, porque simple y sencillamente con base a el se administra la justicia. Y en tal entendido, hemos concluido que el gran depositario y casi único actor de la equidad habrá de ser el juzgador de las leyes.

OCTAVA.- En tal entendido, el actor judicial adquiere una importancia de primer orden dado que él será el encargado de emitir, basado en reales juicios de equidad, la aplicación de las leyes tributarias. Por lo que consideramos conveniente que se le faculte ampliamente para que esté en aptitud, no solo de aplicar la ley, sino también que sea necesario que se le otorgue aptitud plena e irrestricta para juzgar a la ley en sí misma y no solo en función a ella.

NOVENA.- A nuestro punto de vista el actual sistema de administración de justicia que rige en México, de corte eminentemente formalista, no permite al juzgador que se pronuncie sobre la eficacia y conveniencia de la ley en sí misma, ya que de conformidad a la actual normatividad positiva que priva al respecto, solo esta facultado a pronunciarse en

función a la aplicación de la ley por la ley misma, sin que importe las finalidades y las conveniencias metajurídicas de ellas.

DÉCIMA.- Consideramos que esa carencia de facultades que tiene el juzgador para pronunciarse con relación a la eficacia de la ley en sí misma, es un inconveniente que incide negativamente en la administración de la justicia tributaria. Puesto que puede darse el caso que una ley tributaria, a pesar de ser jurídicamente justificable y exigible, no necesariamente represente y acoja los elementales principios de la felicidad social. Y ante tal postura el juzgador no podrá hacer nada ya que será obligado únicamente a propugnar por su aplicación irrestricta a los gobernados.

DÉCIMA PRIMERA.- Pensamos que debe entronizarse la función restauradora de la equidad, pues al permitirse a los juzgadores el pronunciamiento cierto acerca de la conveniencia y eficacia de la ley tributaria en sí misma, se estaría dotando de facto pleno, un gran aliciente a la colectividad social (y por ende el desarrollo de la Nación mexicana), para propugnar por el mejoramiento de las leyes de esa materia que han de regir y que por ello habremos de estar destinados a cumplir.

DÉCIMA SEGUNDA.- Y así, pensamos que, al dotarse al actor judicial de facultades plenas e irrestrictas para pronunciarse en función a la eficacia y conveniencia de la ley tributaria en sí misma, se estará estimulando el mejoramiento de las leyes en cuanto a su calidad y eficacia intrínsecas, y además, ello orillará al actor legislativo a esforzarse más en emitir leyes eficaces. Y por si fuera poco, pensamos que con ello se alentará de una manera notable el real equilibrio de poderes.

DÉCIMA TERCERA.- Y en tal entendido, creemos que se justifican todas y cada una de las propuestas de enmienda a las normas constitucionales que expresamos en el capítulo V de esta tesis.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ARISTOTELES. "El Arte de la Retórica". Editorial Eudeba; Buenos Aires, 1979.
- 2.- ARRIOJA VIZCAÍNO ADOLFO. "Derecho Fiscal". Editorial Themis; décimo tercera edición; México, 1998.
- 3.- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. "Diccionario del Derecho Constitucional, Garantías y Amparo". Editorial Porrúa; cuarta edición; México, 1996.
- 4.- CARRASCO IRIARTE HUGO. "Derecho Fiscal Constitucional". Editorial Harla; México, 1993.
- 5.- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa; décimo octava edición; México, 1996.
- 6.- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XX; Editorial Bibliográfica OMEBA; Buenos Aires, 1975.
- 7.- FLORES ZAVALA ERNESTO. "Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial. Porrúa; trigésimo primera edición; México, 1995.
- 8.- GARCÍA MAYNEZ EDUARDO. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa; cuadragésima cuarta edición; México, 1992.
- 9.- GARRONE JOSE ALBERTO. "Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot, Tomo I, A-D". Ediciones Abeledo-Perrot; Buenos Aires, 1986.
- 10.- GIULIANI FONROUGE CARLOS MARÍA. "Derecho Financiero", Volumen I. Ediciones Depalma; Buenos Aires, 1990.
- 11.- GUTIERREZ Y GONZALEZ ERNESTO. "Derecho de las Obligaciones". Editorial Porrúa; novena edición; México, 1993.

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

- 12.- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA U.N.A.M. "Diccionario Jurídico Mexicano". Editorial Porrúa; México, 1996.
- 13.- KELSEN HANS. "Teoría General del Derecho y del Estado". Colección de Textos Universitarios, Universidad Nacional Autónoma de México; segunda edición; México, 1988.
- 14.- LUQUI JUAN CARLOS. "La Obligación Tributaria". Editorial Depalma; Buenos Aires, Argentina, 1989.
- 15.- MABARAK CERECEDO DORICELA. "Derecho Financiero Público". Editorial Mc. Graw Hill; México, 1995.
- 16.- MARGAIN MANAUTOU EMILIO. "Introducción a la Política Fiscal". Editorial Porrúa; México, 1988.
- 17.- MARTÍN JOSE MARÍA. "Introducción a las Finanzas Públicas" (Biblioteca de Derecho Tributario, Tomo I.). Ediciones Depalma; segunda edición; Buenos Aires, 1987.
- 18.- PEREZ DE AYALA JOSE LUIS y EUSEBIO GONZALEZ. "Curso de Derecho Tributario". Tomo I; Editorial de Derecho Financiero, editoriales de Derecho Reunidas; quinta edición, Madrid, 1989.
- 19.- QUERALT JUAN MARTÍN y LOZANO SERRANO CARMELO. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Editorial Tecnos; Madrid, 1989.
- 20.- RECASENS SICHES LUIS. "Filosofía del Derecho". Editorial Porrúa; décimo segunda edición; México, 1997.
- 21.- REYES VERA RAMÓN. "La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal Mexicana". Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México. Tomo I. México, 1980.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

22.- SERRA ROJAS ANDRES. "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa; décimo séptima edición; México, 1996.

LEGISLACIÓN

- 1.- Código Financiero del Distrito Federal.
- 2.- Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 4.- Ley de Amparo.
- 5.- Ley de Ingresos de la Federación.
- 6.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 7.- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
- 8.- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN