



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE ESTUDIOS DE POSGRADO EN DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

LA FUNCIÓN LEGISLATIVA Y SU RELACIÓN CON LOS DERECHOS DE LOS
CONTRIBUYENTES.

TESIS QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
MAESTRA EN DERECHO

PRESENTA:
LIZETH ESPINOSA GUEVARA

TUTOR: DR. CARLOS ALBERTO BURGOA TOLEDO
FES ACATLÁN

MÉXICO, D.F., MARZO DE 2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I. LOS ACTOS LEGISLATIVOS Y SU VINCULACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	
1.1. La dignidad humana como fin constitucional	1
1.2. Distinción entre derechos humanos y derechos fundamentales	4
1.3. Estado de Derecho	8
1.3.1 Control de los poderes públicos	10
1.3.2 El imperio de la ley	12
1.3.3 Las garantías de los Derechos Fundamentales; garantías primarias y garantías secundarias	14
1.3.4 Desconcentración del poder estatal	17
1.3.5 El marco constitucional y la jerarquía de las leyes	19
1.4. Distinción de derechos patrimoniales y derechos fundamentales de Luigi Ferrajoli	21
1.5. Relación Jurídico Tributaria creadora del acto fiscal	25
1.6. El acto administrativo, su vinculación con los derechos fundamentales	26
1.7. Causa- efecto del acto fiscal	28
CAPÍTULO II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. UN ANÁLISIS DE SU RECONOCIMIENTO NORMATIVO NACIONAL E INTERNACIONAL	
2.1 Obligaciones del Estado en materia de Derechos Fundamentales	30
2.1.1 Análisis del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	32
2.1.2 La obligaciones del Estado en el marco internacional	35
2.2 El Estado Mexicano frente a los derechos sociales	38
2.2.1 Adopción de medidas legislativas	39
2.2.2 Ofrecer recursos justiciables	41
2.2.3 Adopción de políticas encaminadas a hacer efectivos los derechos	46
2.2.4 Obligación de progresividad	46
2.2.5 Disposición de recursos para la satisfacción de derechos sociales	49
2.2.6 Lograr la plena efectividad de los derechos reconocidos	50
2.3 Los tratados internacionales en materia de derechos humanos y su implicación fiscal	50
2.3.1 Análisis de los derechos reconocidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos	51
2.3.2 Estudio de los derechos reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos	54

2.3.3 Análisis de los derechos reconocidos en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos	55
2.4 Lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Análisis del Estudio Práctico de los Derechos de los Contribuyentes	57
2.7 Análisis de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes	63

CAPÍTULO III. LOS ACTOS LEGISLATIVOS Y SU TRANSGRESIÓN A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

3.1 Escenario del problema de investigación y la metodología a utilizar para su análisis	70
3.2 Procedimiento de producción de disposiciones fiscales	72
3.3 Delimitación material de la evidencia del problema de investigación	74
3.4 Análisis del artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación	79
3.4.1 Seguridad Jurídica	83
3.4.2 Razones por las que se considera que el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, transgrede el derecho de seguridad jurídica	84
3.4.3 Facultades reglamentarias del poder ejecutivo	86
3.4.4 Razones por las que se considera que el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, transgrede los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica	88
3.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014, juicios o criterios de razonabilidad	90
3.5.1 Características y elementos del Impuesto Sobre la Renta	92
3.5.2 Principio de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva	95
3.5.2.1 Transgresión que causa el artículo 151 de la LISR a las personas físicas en relación al principio de proporcionalidad	99
3.5.2.2 Transgresión que causa el artículo 28, fracción XXX de la LISR a las personas morales en relación al principio de proporcionalidad	101
3.5.3 Deducciones Estructurales	101
3.5.3.1 Desconocimiento parcial de deducciones estructurales de acuerdo al artículo 28, fracción XXX de la LISR	104
3.5.3.2 Desconocimiento parcial de deducciones estructurales de acuerdo al artículo 151 de la LISR	106
3.5.4 Posibilidad de deducir los gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente (persona moral)	108
3.6 Resultados preliminares del tercer capítulo	112

CAPÍTULO IV. EL RESPETO A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

4.1 Análisis de Resultados	114
4.2 Paradigma de estudio	119

4.3 El Positivismo Crítico como Teoría para lograr la efectividad de los derechos de los contribuyentes. Demostración de Hipótesis	124
4.3.1 Los principios constitucionales en materia tributaria como valores rectores de la legislación fiscal	127
4.3.1.1 Principio de legalidad	131
4.3.2 La interpretación de las disposiciones fiscales	133
4.3.2.1 La interpretación constitucional	138
CONCLUSIONES	141
PROPUESTA	145
BIBLIOGRAFÍA	151

INTRODUCCIÓN

Se observa que los legisladores producen leyes que no se apegan a los principios y derechos que rigen para las disposiciones fiscales, causando perjuicio a los contribuyentes cautivos, quienes se ven obligados a interponer medios de defensa para salvaguardar sus derechos.

La presente investigación se delimita a estudiar impacto de los derechos fundamentales en el ámbito fiscal, así como los retos que deberán afrontar las autoridades legislativas para garantizarlos.

Al centrarse el tema de estudio en impuestos federales, la problemática de investigación se estudia conforme a estadísticas brindadas por el Servicio de Administración Tributaria.

La justificación académica de la presente investigación radica en brindar de forma sistematizada un estudio acerca de la implicación de los derechos fundamentales con la materia fiscal con un sustento teórico.

La importancia social de la presente investigación reside en identificar las obligaciones de las autoridades en materia de derechos fundamentales, para que sin transgredir los derechos individuales de los contribuyentes se recauden los ingresos necesarios para solventar parte del gasto público en aras del bien social.

Debido a lo anterior, se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿Por qué las autoridades legislativas en el ejercicio de sus funciones transgreden derechos de los contribuyentes?

La posible respuesta, se dilucida en el planteamiento de la siguiente hipótesis: debido a una falta de técnica legislativa y una indebida interpretación

Constitucional, las autoridades legislativas transgreden los derechos de los contribuyentes, al no respetar los principios y los derechos reconocidos a favor de los mismos.

El objetivo general radica en analizar las obligaciones constitucionales propias del Estado con base a la producción de normas jurídicas que regulan actos de autoridad, para conocer el vínculo existente entre los derechos fundamentales y la materia fiscal, con la finalidad de lograr la efectividad de los derechos de los contribuyentes.

El objetivo se desenvuelve en cuatro capítulos, en los cuales se desarrollan el marco teórico, el marco legal, el problema de investigación, así como la demostración de la hipótesis.

A lo largo del Capítulo I, se estudia el marco teórico de la investigación, en el mismo se desarrolla la teoría general garantista, tomando como principales autores a Luigi Ferrajoli, John Rawls y Robert Alexy, se explica la finalidad de la Constitución, el papel del Estado Constitucional de derecho, qué son los derechos fundamentales, así como sus garantías, y la manera en que se regulan los actos administrativos y sus efectos frente a los contribuyentes.

El objetivo específico del Capítulo I es analizar los actos de las autoridades en materia de derechos fundamentales, para su satisfacción a través de las garantías primarias y secundarias, de conformidad con la función legislativa, lo cual se hace mediante el uso de los métodos sistemático, inductivo, deductivo, argumentativo, lógico-jurídico y explicativo.

En el Capítulo II, utilizando los métodos analítico, sistemático, deductivo se analizan los derechos de libertad y sociales positivados en el plano nacional e internacional, así como las obligaciones de las autoridades en materia de derechos humanos.

El Capítulo II, cumple el objetivo específico de examinar los ordenamientos jurídicos nacionales e internacionales que apliquen los Derechos Fundamentales en materia fiscal e identificar las obligaciones del Estado relativas a los derechos sociales y de libertad.

A lo largo del Capítulo III, se cumple el objetivo de evidenciar la transgresión de los derechos de los contribuyentes en el ejercicio de la función ejecutiva y legislativa, pues mediante el uso de los métodos analítico, inductivo, deductivo, explicativo y sistemático se analizan disposiciones fiscales que transgreden los derechos de los contribuyentes.

El Capítulo IV, tiene el objetivo de demostrar la hipótesis planteada, para así proponer medidas tendientes a lograr la efectividad sociológica y normativa de los derechos fundamentales, para que los contribuyentes satisfagan sus derechos fundamentales, lo cual se realiza de conformidad con los métodos analítico, sistemático, inductivo, deductivo, argumentativo, lógico-jurídico y explicativo.

CAPÍTULO PRIMERO

LOS ACTOS LEGISLATIVOS Y SU VINCULACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

El presente capítulo constituye el marco teórico de la investigación realizada, en él se analiza la forma en la que el Estado, puede lograr la satisfacción de los derechos de los gobernados, asimismo se estudia la distinción entre los derechos humanos y los derechos fundamentales, los derechos fundamentales y los derechos patrimoniales, así como las causas y efectos que causan las disposiciones fiscales que regulan las relaciones entre el Estado y los Contribuyentes.

1.1 La dignidad humana como fin constitucional

Las cartas fundamentales de los Estados, han surgido a lo largo de los años, para garantizar los derechos de los gobernados, como un límite a cualquier tipo de poder, así como para establecer la organización política del mismo Estado, esto con el fin de que los gobernados puedan tener una vida digna.

En atención a la dignidad humana, la Constitución debe elevar la máxima Kantiana de acuerdo a la cual el hombre siempre debe ser visto como un fin en sí mismo y no como un medio.¹

La Constitución -y en consecuencia todo ordenamiento jurídico- debe dirigirse a las personas como seres racionales ya que “su naturaleza los distingue ya como fines en sí mismos, esto es, como algo que no puede ser usado meramente como

¹ “...obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio.” Kant, Immanuel,

un medio, y, por lo tanto, limita en ese sentido todo capricho (y es un objeto del respeto)".²

Así, todo el ordenamiento jurídico, debe encargarse de que la dignidad humana sea un fin objetivo.

Si bien la dignidad humana no aparece como un concepto jurídico, la misma ha sido vinculada explícitamente con el concepto de derechos humanos. Ejemplo de ello es la Carta de las Naciones Unidas, firmada el 26 de junio de 1945 en San Francisco, el preámbulo hace una vinculación entre derechos fundamentales, el valor de la persona humana y la dignidad.

Asimismo, la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, misma que entró vigor el 23 de mayo de 1949, reconoce el vínculo existente entre los derechos fundamentales y la dignidad humana, estableciendo en el artículo 1º la obligación de todo poder público de respetarla y protegerla, pese a su intangibilidad, razón por la que los derechos fundamentales vinculan a los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, como derecho directamente aplicable, al respecto dicho artículo señala lo siguiente:

Artículo1 [Protección de la dignidad humana, vinculación de los poderes públicos a los derechos fundamentales]

(1) La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público.

(2) El pueblo alemán, por ello, reconoce los derechos humanos inviolables e inalienables como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo.

(3) Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial como derecho directamente aplicable.

² *Ídem.*

En este contexto, los artículos 1º y 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen en cuanto a la dignidad humana lo siguiente:

- a) La prohibición de la discriminación motivada por cualquier causa que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.
- b) La obligación Estatal de la rectoría del desarrollo nacional para permitir el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución.

Habermas, parte de la hipótesis en la que dicho vínculo conceptual entre derechos humanos y dignidad humana, surge debido a que la apelación a los derechos humanos se nutre por la indignación de los afectados por la violación a su dignidad humana, lo que da origen al desarrollo del derecho.³

Los sucesos históricos han demostrado que con el paso del tiempo se actualiza la creación de nuevos derechos fundamentales, que tienen como fuente creadora la dignidad humana, lo que muestra claramente progreso del derecho con miras al desarrollo íntegro del individuo.

Así, la experiencia que causa el trato desigual entre hombres y mujeres en el campo laboral, la distinción por clases sociales o cualquier tipo de marginación de los derechos fundamentales, crea una conciencia en los seres racionales, que después es reconocida en los textos legales.

Al tratar de conceptualizar la dignidad humana se dice que es aquello que le da valor a los derechos humanos, aquello que “constituye la fuente moral de la que todos los derechos fundamentales obtienen su sustancia”.⁴ Y así lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada de rubro:

³ Habermas, Jürgen, *La constitución de Europa*, España, Trotta, 2012, p.16.

⁴ *Ídem*.

“DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS FUNDAMENTALES”.⁵

Así la dignidad humana y su relación con los derechos humanos ha sido sustentada por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito al definir a la dignidad como “el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos”.⁶

Sin embargo, debido su objetivo de lograr el desarrollo pleno de la personalidad del individuo, se afirma que a las personas morales no les es atribuible la dignidad humana.

Si bien las personas morales, pueden ser titulares de derechos humanos siempre y cuando les sean aplicables, la dignidad humana no les puede ser atribuible debido a su carácter de ente ficticio.

En este sentido, las disposiciones tributarias, como todo ordenamiento jurídico, deben tener como objetivo, la salvaguarda de la dignidad de los individuos y de los derechos fundamentales de las personas físicas y morales.

1.2 *Distinción entre derechos humanos y derechos fundamentales*

La reforma constitucional en materia de derechos humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en esencia cambia la denominación del Capítulo I del Título Primero de la Constitución dejando atrás el concepto de “Garantías individuales”, sustituyéndolo por el de “De los derechos humanos y sus garantías”, sin embargo, se considera que no es la denominación más adecuada, en atención a que la Constitución no atiende precisamente a los

⁵ Tesis: P. LXV/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXX, Diciembre de 2009, p. 8.

⁶ Tesis: I.5o.C. J/30 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.3, octubre de 2011, p. 1528.

derechos humanos, sino más bien a los derechos fundamentales, para entender esto es preciso conocer la diferencia entre derechos humanos y derechos fundamentales.

El concepto de derechos humanos es una terminología que corresponde al iusnaturalismo, al respecto Antonio Enrique Pérez Luño señala que “El concepto de derechos humanos tiene como antecedente inmediato la noción de derechos naturales en su elaboración doctrinal por el iusnaturalismo racionalista.”⁷

Norberto Bobbio señala que el iusnaturalismo es “aquella corriente que admite la distinción entre el derecho natural y el derecho positivo y sostiene la supremacía del primero sobre el segundo.”⁸

La definición de derechos humanos es una definición empírica, de derecho natural ya que son derechos que tenemos los humanos, por el sólo hecho de serlo, sin la necesidad de que éstos sean otorgados o reconocidos por algún ordenamiento jurídico, pues tienen un contenido moral o intangible. Para Luigi Ferrajoli los derechos humanos “son los derechos primarios de las personas y conciernen indistintamente a todos los seres humanos, como, por ejemplo (conforme a la Constitución italiana), el derecho a la vida, la integridad de la persona, la libertad personal, la libertad de conciencia y de manifestación del pensamiento, el derecho a la salud, la educación así como las garantías penales y procesales.”⁹

Por otro lado, los derechos fundamentales son definidos por el mismo autor desde dos puntos de vista:

Definición teórica: “son «derechos fundamentales» todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a «todos» los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con

⁷ Pérez Luño, Antonio E., *Delimitación conceptual de los derechos humanos*, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, España, 1979, p.32.

⁸ Bobbio, Norberto. *El problema del positivismo jurídico*, 12a. ed., México, Fontamara, 2012, p.68.

⁹ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y Garantías. La ley del más débil*, España, Trotta, 2004, p. 40.

capacidad de obrar; entendiendo por «derecho subjetivo» cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por «*status*» la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas.”

Definición dogmática: *son «fundamentales» los derechos adscritos por un ordenamiento jurídico a todas las personas físicas en cuanto tales, en cuanto ciudadanos o en cuanto capaces de obrar.*¹⁰

Los derechos humanos añan a su significación descriptiva de aquellos derechos y libertades reconocidos en las declaraciones y convenios internacionales, una connotación prescriptiva o deontológica, al abarcar también aquellas exigencias más radicalmente vinculadas al sistema de necesidades humanas y que debiendo ser objeto de positivación no lo han sido. Los derechos fundamentales poseen un sentido más preciso y estricto, ya que tan sólo describen el conjunto de derechos y libertades jurídica e institucionalmente reconocidos y garantizados por el derecho positivo.¹¹

Como podemos observar, para que un derecho sea considerado como tal tiene que ser garantizado, y una forma de garantizar un derecho es que el mismo se encuentre comprendido dentro de la norma fundamental de un país, y es ahí donde los derechos fundamentales tienen lugar, pues son derechos humanos constitucionalizados, esta forma de garantizar un derecho por medio de su inserción en la norma fundamental como lo es la Constitución, es a lo que Miguel Carbonell denomina “*tutela reforzada*”¹². Al respecto Robert Alexy señala que

¹⁰ Sin embargo el autor agrega que un determinado ordenamiento jurídico, por ejemplo totalitario, carece de derechos fundamentales. *Ibidem* p. 37.

¹¹ Pérez Luño, Antonio E., *Los Derechos fundamentales*, 4ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991, p. 29.

¹² “Con la noción de derechos fundamentales- dice Miguel Carbonell- se tiende a aludir a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, y que suele gozar de una tutela reforzada. Carbonell, Miguel, “*Los Derechos Fundamentales en México*”, 4ª ed., México, Porrúa, 2010, p. 9.

“siempre que alguien posee un derecho fundamental, existe una norma válida de derecho fundamental que le otorga este derecho¹³”.

Así los derechos humanos constitucionalizados, adquieren un contenido preciso, pues “debido a su carácter de universalidad abstracta, los derechos fundamentales necesitan ser especificados en términos concretos en cada caso en particular¹⁴”.

Entonces, ¿Qué es una disposición de derecho fundamental? Robert Alexy dice que una disposición de este tipo es una disposición prevista en la Constitución o en los tratados internacionales que tipifican un derecho fundamental.¹⁵ Esto se encuentra claramente recogido en nuestra Constitución, al señalarse en el artículo 1º que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la misma y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Por lo que debemos tener en cuenta que el aspecto de positivizar los derechos humanos es importante para la teoría garantista, mientras que los derechos humanos son valores previstos por el iusnaturalismo.

En estas circunstancias, los derechos fundamentales son diseñados mediante un procedimiento democrático, que los prevé de forma concreta, para “ser especificados, caso a caso, mediante la jurisdicción, y para ser impuestos con sanciones estatales. De modo que los derechos humanos circunscriben de manera precisa aquella parte de una moral ilustrada que puede ser traducida al medio del derecho coercitivo y transformarse en una realidad política en la robusta figura de derechos fundamentales efectivos¹⁶”.

¹³ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 186.p. 47.

¹⁴ Habermas, Jürgen, “*La constitución...*”, *cit.*, p.17.

¹⁵ Alexy, Robert, “*Teoría de los derechos fundamentales*”, *cit.*, p. 63.

¹⁶ Habermas, Jürgen, “*La constitución...*”, *cit.*, p.22.

En este contexto, para que los derechos fundamentales no sean simplemente un ideal, es importante concretizarlos y positivizarlos, llegando así a un punto medio entre la moral que engloba a los derechos humanos y la realidad que abraza a los derechos fundamentales.

La tensión entre idea y realidad, que se manifiesta en la realidad misma cuando los derechos humanos son traducidos al derecho positivo nos confronta hoy con el reto de pensar y actuar de forma realista, sin traicionar el impulso utópico. Esta ambivalencia nos puede hacer caer muy fácilmente en la tentación o bien de adoptar una actitud idealista, pero no comprometida, que se pone del lado de los contenidos morales excedentes, o bien, por el contrario, de incurrir en la postura cínica de los llamados “realistas”.¹⁷

Así, una forma en la que los derechos fundamentales pueden ser efectivos es mediante el Estado Constitucional de Derecho.

1.3 *Estado de Derecho*

La función de legislador en una sociedad libre, sometida al estado constitucional de derecho, es crear y mantener las condiciones que defiendan la dignidad del hombre como individuo. Esta dignidad requiere no solo del conocimiento del individuo acerca de sus derechos civiles o políticos, sino también, el establecimiento de las condiciones sociales, económicas, educativas y culturales que son esenciales para el completo desarrollo de su personalidad.¹⁸

El término estado de derecho, implica un gobierno otorgado por las leyes, por lo que con un objetivo garantista, dicho término se ve desplazado por el término estado constitucional de derecho, que envuelve un gobierno limitado por las leyes.

¹⁷ Habermas, Jürgen, “*La constitución...*”, cit , pp. 34 y 35.

¹⁸ Carbonell, Miguel, et al., *Estado de derecho: concepto, fundamentos y democratización en América latina*, México, Siglo XXI editores, 2002, p.

El término estado de derecho está dirigido a hombres racionales, para que los mismos puedan llevar una vida en común, es decir, se trata de una forma de Estado, que al establecer límites al poder político, tiende en sí mismo a garantizar los derechos de libertad, puesto que dicha limitación va dirigida al desarrollo del individuo en sí mismo, sin embargo la connotación del respeto propio de los ciudadanos de un Estado deriva del hecho de ser reconocidos como sujetos de los mismos derechos.

Así, la idea de estado constitucional de derecho, no sólo implica que los ciudadanos deben obedecer el derecho y regirse por él, como comúnmente se piensa, sino también que el gobierno debe ser regido por el derecho y sometido a él.

Ferrajoli, al estudiar el estado de derecho, refiere que se puede entender en dos sentidos: el sentido débil o lato, el cual se designa a cualquier ordenamiento jurídico que se rige por el principio de mera legalidad; y el sentido estricto o fuerte, mediante el cual se designa a los ordenamientos regidos por el principio de estricta legalidad, según el cual tanto las normas, como los actos se someten a normas superiores.¹⁹

Ambos sentidos, tienen las siguientes diferencias:

Sentidos del Estado de Derecho	
Sentido débil o lato	Sentido fuerte o estricto
Se rige por el principio de mera legalidad.	Se rige por el principio de estricta legalidad.
Cualquier ley, cualquiera que sea su contenido, le da validez y vigencia.	Indica un modelo de ordenamiento en el que todos los poderes están sometidos a la ley.
Se le llama estado legislativo de derecho.	Llamado estado constitucional de derecho.

¹⁹ Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*, Italia, Trotta, 2011, t. 1, p. 461.

De este modo, se hace preciso definir el estado constitucional de derecho. Para Ferrajoli, el estado constitucional de derecho es “el conjunto de límites y vínculos jurídicos -formales y sustanciales- que deberían envolver cualquier ejercicio de poder, no sólo público, sino también privado, no sólo ejecutivo, sino también legislativo, y no sólo en el seno de los ordenamientos estatales sino también en las relaciones internacionales²⁰”.

Se considera que los caracteres generales del estado constitucional de derecho, que permiten darle intención o connotación a este concepto, son los siguientes:

- El control de la administración, es decir, la sujeción de hecho de los poderes públicos a principios normativos.
- El imperio de la Ley.
- La división de poderes.
- La garantía de los derechos y libertades fundamentales.
- La existencia de una constitución rígida.
- La jerarquía de leyes.

El Estado de derecho es propio de un Estado democrático, que se sostiene en los dos fundamentos de la democracia. La democracia formal, que se refiere al quién y cómo de las decisiones y la democracia sustancial que se hace referencia al qué está prohibido o es obligatorio decidir.²¹

1.3.1 *Control de los poderes públicos*

A menudo la palabra estado de derecho, es utilizada para referirse al control que ejerce el Estado sobre los individuos, sin embargo, de las definiciones aportadas,

²⁰ *Ibidem*, p.463

²¹ Ferrajoli, Luigi, “*Principia Iuris...*”, cit. p. 464

se infiere que la palabra estado de derecho en implica en sí un límite a los poderes políticos.

El estado de derecho, es un concepto que engloba distintos mecanismos dirigidos a limitar el poder y dominio del Estado, así como los poderes políticos, con el objeto de garantizar las libertades individuales.

El imperio de la ley, se establece como límite a los poderes, mismo que a continuación se desarrollará y que rige al principio de legalidad de los actos.

El establecimiento del Estado de Derecho como constricción jurídica del actuar Estatal, concuerda con la naturaleza nomoestática y nomodinámica del ordenamiento jurídico y se pueden diferenciar de la siguiente manera:

Limitaciones del Estado de Derecho	
Limitaciones formales (Naturaleza Nomodinámica)	Limitaciones sustanciales (Naturaleza Nomoestática)
Se rige por la generalidad y abstracción de la ley, su carácter prospectivo y su claridad y publicidad.	Se rige por los derechos, que dirigen todo el sistema jurídico y en general a la acción de los poderes públicos.
Se refiere a la manera en que una ley se forma.	Se refiere al contenido de la ley.
Son formales.	Son sustanciales (contienen principios).
Principio de legalidad formal.	Principio de legalidad estricto o sustancial.
Esfera de lo decidible.	Esfera de lo indecidible.*
Se refieren al <i>quién</i> y <i>cómo</i> de los principios.	Se refieren al <i>qué</i> .

Se encuentran en normas jurídicas secundarias. (Códigos, Leyes, reglamentos)	Se encuentran en disposiciones fundamentales (Constitución, tratados internacionales).
Determinan la vigencia de un acto	Determinan la validez de un acto.

* Las normas formales determinan las formas, y las normas sustantivas establecen el contenido de aquellas.²²

Dichas limitaciones, como control del poder, requieren del carácter de imperio de la ley.

1.3.2 *El imperio de la ley*

Los derechos, valores o principios, una vez que han sido constitucionalizados, pierden su carácter meramente axiológico o de filosofía jurídica (que son de carácter externo), para pasar a formar parte de los principios jurídicos internos (in iure), es por eso que las disposiciones normativas deben tener adecuación funcional, capacidad de regulación y coherencia interna, respecto a lo constitucionalmente establecido.

Es importante reiterar que los derechos fundamentales, son aquellos derechos, principios o valores constitucionalizados, y siendo la Constitución el más alto nivel normativo, toda la legislación ordinaria se encuentra subordinada a ella.

Jhon Rawls considera que los derechos de la persona están protegidos por el principio del imperio de la ley.²³

En cuanto a la actuación de la autoridad judicial, se debe atender a la concepción de la justicia formal de Jhon Rawls, según la cual, la administración regular e

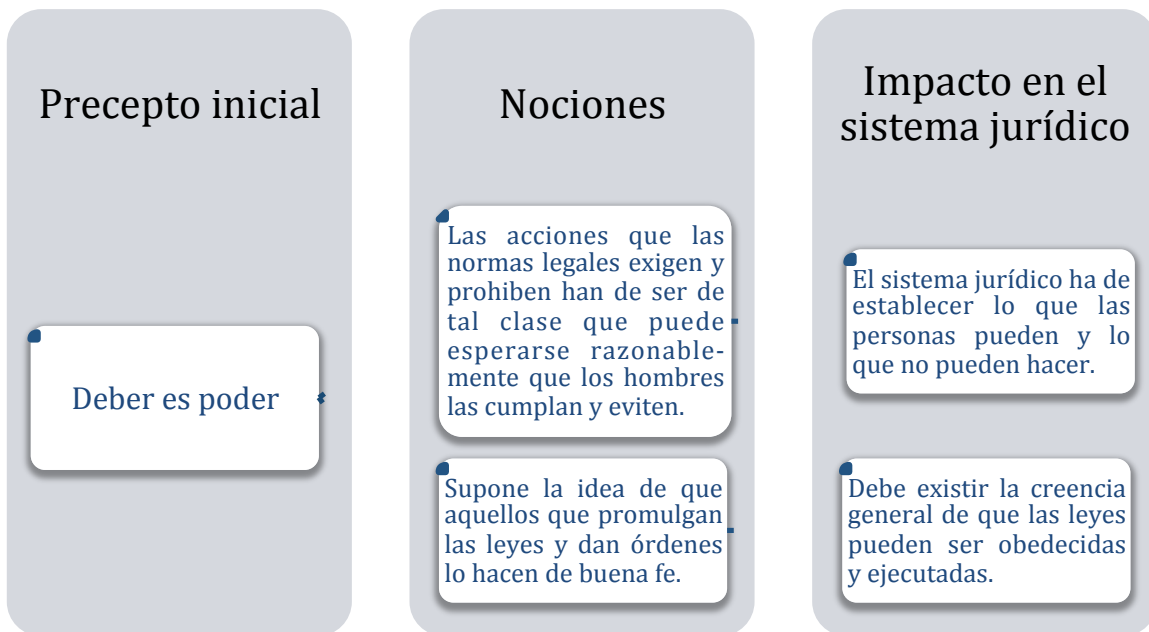
²² Para mayor información acerca del cuadro véase, Ferrajoli, Luigi, "Principia Iuris...", cit. p. 538.

²³ Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 2006, p.222.

imparcial de normas públicas se convierte en un imperio de la ley cuando se aplica a un sistema jurídico, en este sentido se puede afirmar que las autoridades ejecutivas actúan de manera injusta cuando dejan de aplicar la norma apropiada, o la interpretan erróneamente.²⁴

Para comprender lo anterior se parte de lo que es un sistema jurídico, definiéndolo como “un orden coercitivo de normas públicas dirigidas a personas racionales con el propósito de regular su conducta y asegurar el marco para la cooperación social”.²⁵

El principio del imperio de ley, parte del precepto de que deber es poder, desde dos nociones:



Información obtenida de Rawls, Jhon, *Teoría de la Justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 2006, pp. 223 y 224.

Así, el precepto “deber implica poder”, encuentra una doble acepción de conformidad con el sistema jurídico, aquella que consiste en que quienes

²⁴ *Ídem.*

²⁵ *Ídem.*

producen la leyes han de crear disposiciones razonables que hagan posible su cumplimiento, además deben hacerlo de buena fe y por aquella que supone la idea de que quienes aplican la ley lo hacen de buena fe.

En este sentido, una ley puede ser considerada como justa, cuando las personas racionales a quienes está dirigido el sistema jurídico creen que se satisfacen sus derechos de libertad y al mismo tiempo ayudan a satisfacer derechos sociales.

Las disposiciones fiscales se han considerado razonables y válidas, dentro del sistema jurídico tributario en México, en tanto cumplan con los principios constitucionales.

El imperio de ley es la columna vertebral del objetivo recaudatorio de las disposiciones tributarias, mismas que en su contenido deben respetar los derechos de los contribuyentes en la consecución de dicho objetivo, puesto que a partir de la creación de las mismas, se determina el fundamento de legalidad de actuación de los poderes ejecutivo y legislativo, y por tanto, “la pretensión de que toda acción del poder público esté previamente establecida y controlada por la legalidad democrática”.²⁶

1.3.3 *Las garantías de los Derechos Fundamentales; garantías primarias y garantías secundarias*

Hemos hablado ya de garantizar los derechos fundamentales, pero ¿qué son las garantías? Es preciso mencionar que una garantía no debe ser entendida como sinónimo de un derecho, pues una garantía es el mecanismo mediante el cual se tutela un derecho, al respecto Héctor Fix Zamudio señala:

²⁶ Burgos, José G., “Estado de Derecho: del modelo formal al sustancial”, *Revista Diálogos de Saberes*, julio-diciembre, 2010, p.44.

La garantía “es el medio, como su nombre lo indica, para garantizar algo, hacerlo eficaz o devolverlo a su estado original en caso que haya sido violado, por lo tanto una garantía constitucional tiene por objeto reparar las violaciones que se hayan producido a los principios, valores o disposiciones fundamentales.”²⁷

Ferrajoli, por su parte señala que: “garantía es una expresión del léxico jurídico con la que se designa cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”.²⁸

Y que “Las garantías no son otra cosa que las técnicas previstas por el ordenamiento para reducir la distancia estructural entre normatividad y efectividad, y, por tanto, para posibilitar la máxima eficacia de los derechos fundamentales en coherencia con su estipulación constitucional”.²⁹

Por lo que se puede concluir que las garantías son las herramientas necesarias para tutelar un derecho fundamental y que están previstas por una norma jurídica.

Al retomar la definición teórica de derechos fundamentales que hace Luigi Ferrajoli, destaca el elemento de *derechos subjetivos*, mismos que pueden corresponder a expectativas positivas y expectativas negativas, es decir de prestaciones o de no sufrir lesiones, a las que corresponden obligaciones (de prestación) o prohibiciones (de lesión), al respecto dicho autor señala:

Los derechos fundamentales, de la misma manera que los demás derechos, consisten en expectativas negativas o positivas a las que corresponden obligaciones (de prestación) o prohibiciones (de lesión).
Convengo en llamar *garantías primarias* a estas obligaciones y a estas prohibiciones, y *garantías secundarias* a las obligaciones de reparar o

²⁷ Fix-Zamudio, Héctor, *Breves reflexiones sobre el concepto y el contenido del derecho procesal constitucional*, Ferrer McGregor, Eduardo (coord.), Derecho procesal constitucional, 4ta. ed., México, Porrúa, 2003, t.I, pp. 273-283.

²⁸ Ferrajoli, Luigi, “Garantías”, *Jueces para la democracia*, Madrid, núm. 38, julio de 2002, p. 39.

²⁹ Ferrajoli, Luigi, “Derechos y garantías...” *cit.*, p. 24.

sancionar judicialmente las lesiones de los derechos, es decir, las violaciones de sus garantías primarias.³⁰

Lo anterior se puede esquematizar de la siguiente manera:



Las garantías primarias se refieren al deber que el Estado (a través de las autoridades) tiene de hacer o no hacer, hacer en el contexto de satisfacer los derechos subjetivos y no hacer en el contexto de no lesionarlos. En caso de que estas garantías primarias sean violadas, surge el deber del juez de aplicar una sanción o declarar la nulidad de la violación.³¹

A manera de ejemplo, el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como garantía primaria una prohibición del actuar de las autoridades, al señalar que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

³⁰ *Ibíd*em, p. 43.

³¹ Ferrajoli, Luigi, "*Principia iuris...*", *cit.*, pp.682 y 683.

En armonía con el artículo 16 constitucional, la fracción V del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece que los actos administrativos deben ostentar la firma del funcionario competente, en este sentido, la autoridad no puede causar un acto de molestia, sino mediante mandamiento escrito fundado y motivado, así un acto en el que la competencia no se encuentra fundada, se declarará nulo de acuerdo con el artículo 51, fracción I de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que establece la garantía secundaria.

En el ejemplo, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como la fracción V del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establecen una prohibición (de no sufrir lesión) como garantía primaria, y el artículo 51, fracción I de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, prevé una garantía secundaria, pues ante la lesión que causa un acto que carece de fundamentación y motivación de la competencia de la autoridad que lo emite, procederá la declaración de nulidad lisa y llana del mismo.

1.3.4 Desconcentración del poder estatal

Otro aspecto genérico del estado constitucional de derecho, es la división de poderes, que en sí misma constituye un freno al poder del Estado, al impedir que todas las funciones residan en pocas manos.

Para la garantía de los derechos fundamentales y patrimoniales en materia fiscal, es necesaria la correlación entre las funciones legislativa, administrativa y judicial, reconocidas en nuestra Constitución.³²

El ejercicio de estas funciones se analizará desde los aspectos garantista, formal y en cumplimiento de los fines del estado de derecho.

³² Artículo 49, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

a) Distribución de funciones en sentido garantista.

El poder legislativo es el encargado de producir normas, pero siempre vinculadas y limitadas por la dimensión sustancial de los derechos fundamentales, por lo que el actuar de la función legislativa debe ser coherente con los imperativos de orden sustancial, es decir que los derechos fundamentales en su dimensión nomoestática que determinan el contenido de otras normas de naturaleza nomodinámica como un requisito de validez de la norma, por lo que una norma que contradiga un derecho fundamental puede ser invalidada. Es una función de producción de garantías primarias y garantías secundarias.

La función ejecutiva, se encarga de la función pública de actuación de las garantías primarias, es decir de cumplir con expectativas positivas (obligaciones) o expectativas negativas (de no lesión) de derechos fundamentales.

Y por último el poder judicial se encarga de la función pública de actuación de las garantías secundarias, es decir, en caso de que se violen las garantías primarias aplica una sanción o declara la nulidad de los actos de autoridad inválidos.

b) Criterio orgánico o formal y material de las funciones de Estado.

El criterio orgánico o formal de las funciones de Estado considera que un acto es legislativo, administrativo o judicial atendiendo al órgano de los tres poderes que lo emita, así todo acto del Congreso de la Unión, es legislativo, todo acto de las dependencias o entidades la función ejecutiva es administrativo y todo acto que realice la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, los Tribunales Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Superiores de Justicia y los Juzgados de las entidades federativas es judicial.

El criterio material que alude a la naturaleza del acto así una función es legislativa en el supuesto de que sea abstracta, general, imperativa, con sanción directa o indirecta, e impersonal, es administrativo si nos hallamos ante actos condición o materiales realizados por órganos públicos, y es jurisdiccional cuando se aplique la ley para resolver una controversia.³³

Los poderes públicos deben respetar los límites formales y sustanciales, sin embargo cada una de las funciones, ejecutiva, legislativa y judicial, desempeñan un papel diverso frente a dichos límites.

c) Distribución de funciones en relación con los fines perseguidos por el estado constitucional de derecho.

El poder legislativo es el encargado de la creación del derecho, mediante un procedimiento democrático, sin embargo su función creadora de derecho, se encuentra limitada por el derecho mismo.

El poder ejecutivo es el encargado de cumplir con los fines establecidos por el Estado de Derecho.

El poder judicial, es el encargado de la aplicación del derecho y de la restitución de las garantías transgredidas, por cualquier poder en ejercicio de sus funciones.

1.3.5 Marco constitucional y la jerarquía de las leyes

El contenido de una Ley Fundamental contiene en primer término, un mandato dirigido al legislativo, quien debe partir siempre de la interpretación de los principios contenidos en la Constitución, al momento de crear una ley mediante un procedimiento democrático.

³³ Martínez Morales, Rafael I., *Derecho administrativo, 1er. Curso*, México, Oxford, 2004, p.42.

Por jerarquía legislativa se entiende la técnica jurídica sobre la que descansa el estado de derecho, así la congruencia de las leyes se da en el sentido en que una disposición de carácter inferior se encuentra disciplinada por la de grado superior a ella.

El Estado se rige bajo el imperio de la Constitución y de la ley, cuyos fines no se logran únicamente con el respeto de la jerarquía normativa, sino con todo el conjunto de caracteres generales que integran el Estado Constitucional de Derecho, partiendo de los principios como valores que integran el fundamento del actuar del Estado y de toda forma de poder, público o privado.

El reconocimiento de los derechos humanos en la Constitución es un factor decisivo para la superación de los actos autoritarios de cualquiera de las autoridades del poder ejecutivo, legislativo y judicial, como una característica de estado de derecho. Luigi Ferrajoli señala al respecto que:

Lo que caracteriza específicamente al estado de derecho en sentido fuerte no es ya la existencia de normas sustantivas y por tanto la presencia de una dimensión estática en el derecho, sino el hecho de que *todos* los poderes y *todas* las decisiones- y no sólo los judiciales – están sometidos, comenzando por las leyes, no sólo a normas formales, sino también a normas sustantivas, como son en particular los derechos fundamentales; y que, por consiguiente, la dimensión estática se halla presente en toda la producción de significados jurídicos, empezando por la producción legislativa que de todas las formas de producción es sin duda la más importante.³⁴

Estas normas sustanciales se encuentran contenidas en disposiciones fundamentales, es decir en la Constitución y en los tratados internacionales, desde la teoría del neoconstitucionalismo se pretende hablar de un derecho fiscal-

³⁴ Ferrajoli, Luigi, "*Principia iuris...*", cit, p. 539.

administrativo constitucional, que siempre ha de regirse por los derechos subjetivos, por lo que a partir de las reformas en materia de derechos humanos ya no se habla de un derecho administrativo, sino de un derecho constitucional administrativo.

Entonces las actuaciones de las autoridades, ya sea en el ámbito ejecutivo, legislativo o judicial deben estar armonizadas con los valores constitucionales, es decir con los derechos fundamentales, de ahí que estos valores son en sí la sustancia.

Las normas jurídicas cuentan una naturaleza *nomoestática*, que se refiere a la sustancia y también tienen una naturaleza *nomodinámica*, que se refiere a la forma. Como su nombre lo dice, las normas de contenido sustancial, permanecen estáticas, debido que pertenecen a la esfera de lo indecible, mientras, las normas de contenido formal, pertenecen a la esfera de lo decidible.

1.4 Distinción de derechos patrimoniales y derechos fundamentales de Luigi Ferrajoli

No sólo los derechos fundamentales están previstos en la Constitución, sino también los derechos patrimoniales, que son los que resultan inminentes para la materia tributaria, veamos por qué.

Los derechos fundamentales, según la teoría de Luigi Ferrajoli y atendiendo a su definición, tienen los siguientes elementos:

- a) Son universales. Atendiendo a la clase de persona que sea su titular. (si la persona es ciudadana o capaz de obrar)
- b) Relación de normas téticas con normas hipotéticas.
- c) Son indisponibles e inalienables.

Las normas téticas hacen referencia a normas generales y abstractas, es decir, son las que inmediatamente disponen situaciones expresadas mediante ellas, frente a las normas hipotéticas que no disponen inmediatamente algo, sino que pre-disponen situaciones jurídicas como efectos de los actos previstos por ellas como hipótesis. Y es aquí en donde se encuentran las disposiciones de carácter fiscal, como veremos más adelante.

La indisponibilidad e inalienabilidad se refiere a que los derechos fundamentales se encuentran fuera del comercio, es decir, no pueden ser transmitidos.

Entre derechos patrimoniales y derechos fundamentales existen cuatro diferencias:

La primer diferencia radica en que los derechos fundamentales son universales, es decir, pertenecen a todos los sujetos en cuanto a su status de persona, mientras que los derechos patrimoniales son singulares, en el sentido de que para cada derecho patrimonial existe un titular o varios titulares de ese derecho.

Sin embargo cabe distinguir una universalidad de la *titularidad*, que consiste “en que los derechos humanos son derechos que corresponden a todos los seres humanos.” En cambio una universalidad que atiende a los destinatarios, hace referencia a derechos humanos (derechos fundamentales) relativos, que son “derechos que tienen todos frente a, por lo menos, un ser humano, un grupo o un Estado.”³⁵

Esto tiene como consecuencia que los derechos universales son reconocidos a sus titulares en un sentido de igualdad, por ejemplo todos somos titulares del derecho a la vida, a la libertad de expresión mientras que los derechos

³⁵ Alexy, Robert, “La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático”, *Derechos y Libertades, revista del Instituto Bartolomé de las Casas Madrid*, núm. 8, enero-junio de 2000, p. 24.

patrimoniales pertenecen a las personas en forma desigual, atendiendo a la cantidad como a la calidad, por ejemplo una persona es propietaria de un auto o de una casa porque su capacidad económica se lo permite.

La segunda diferencia radica en que los derechos fundamentales son invariables, inalienables, indisponibles, por ejemplo una persona no puede tener más libertad que otra, o no puede vender su libertad, mientras que los derechos patrimoniales son variables, disponibles, es decir son susceptibles de enajenarse, por ejemplo una persona puede tener más bienes que otra y puede ejercer sus derechos reales sobre estas.

Que los derechos patrimoniales sean indisponibles quiere decir que están sustraídos tanto a las decisiones de la política como al mercado. En virtud de su indisponibilidad activa, no son alienables por el sujeto que es su titular: no puedo vender mi libertad personal o mi derecho de sufragio y menos aún mi propia autonomía contractual. Debido a su indisponibilidad pasiva, no son expropiables o limitables por otros sujetos, comenzando por el Estado: ninguna mayoría por aplastante que sea puede privarme de la vida, de la libertad o de mis derechos de autonomía.³⁶

La tercera diferencia radica en que los derechos patrimoniales están contenidos en normas reglamentarias, en actos jurídicos, por su característica de que pueden crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, debido a su disponibilidad, mientras que los derechos fundamentales son conferidos por disposiciones fundamentales, generalmente de rango constitucional. “Dicho de otra manera, mientras que los derechos fundamentales son normas, los derechos patrimoniales son predispuestos por normas.”³⁷

La cuarta diferencia es una diferencia formal, mientras los derechos fundamentales son verticales, los derechos patrimoniales son de carácter

³⁶ Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2009, p. 32.

³⁷ *Ídem*, p. 33.

horizontal. Las relaciones que se generan con respecto de los derechos patrimoniales son relaciones entre particulares, mientras que las relaciones que se dan en base a los derechos fundamentales son relaciones de particulares frente al Estado.

Las características anteriores se pueden resumir en el siguiente cuadro:

Derechos Fundamentales	Derechos Patrimoniales
Son universales	Son singulares.
Son indisponibles e inalienables de igual forma y medida a todos sus titulares. Son invariables.	Pertenece a cada persona con exclusión a las demás personas. Son variables.
Son normas. (Normas téticas) Dimensión nomoestática.	Son pre-dispuestos por normas. (Normas hipotéticas) Dimensión nomodinámica.
Son verticales.	Son horizontales.

Esta explicación es importante en materia de tributación, pues los derechos patrimoniales son los que dan origen a la misma, ya que los impuestos versan sobre la riqueza de los contribuyentes y su obligación es de dar dinero al Estado para sufragar el gasto público, por lo que “es importante dejar en claro que la causación fiscal se basa sobre consecuencias económicas, no sociales ni laborales, sino solamente económicas, pues la tributación se basa en el dinero”.³⁸

³⁸ Burgoa Toledo, Carlos A. , *Estrategias para la impugnación fiscal, Teoría y práctica del litigio en México*, México, Dofiscal, 2012, p. 13.

1.5 Relación jurídico-tributaria creadora del acto fiscal

Es a partir de una norma de derecho fundamental que se crea una relación jurídica en la que existe un sujeto activo, un sujeto pasivo y un objeto de la relación.

En una relación de derechos fundamentales referentes a *derechos a algo*, Robert Alexy señala la existencia de tres elementos: el titular (a), el destinatario (b) y el objeto (G).³⁹

En materia fiscal se traduce: (a) es el contribuyente, (b) es el Estado y (G) es la abstención del Estado de afectar el patrimonio, es decir una garantía de no lesión de los derechos de los contribuyentes.

La relación entre el Estado y el contribuyente, es de carácter complejo porque existen por un lado poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden derechos y obligaciones positivas y negativas de los contribuyentes, y por otro lado existe el derecho de carácter más específico del ente público de exigir la obligación del contribuyente de pagar la cantidad a que corresponde el impuesto.⁴⁰

Los sujetos de esta relación son:

- a) El sujeto activo. Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.⁴¹

³⁹ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, cit., p.186.

⁴⁰ Véase De la Garza, Sergio F, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2010, p.454.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2a ed., Oxford, México, 2001, pp. 131-134.

- b) El sujeto pasivo. Es quien tiene la obligación de *dar* dinero al fisco, es quien realiza el hecho generador de dicha obligación (contribuyente o deudor tributario.)

Por lo tanto de esta relación surgen obligaciones formales y obligaciones sustanciales, las obligaciones formales se traducen en un sentido de hacer, no hacer o tolerar⁴² por parte del sujeto pasivo, por ejemplo presentar una declaración, no fabricar alcohol sin permiso o tolerar una visita de inspección.

En tanto que las obligaciones sustanciales se refieren a la obligación de dar que se traduce en “aquella que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”⁴³

En esta relación el contribuyente tiene una obligación de dar, y el fisco mediante sus facultades de comprobación puede verificar si ha cumplido o no con la obligación de contribuir al gasto público y con esta facultad, da lugar a un acto jurídico.

1.6 El acto administrativo como acto de autoridad fiscal vinculante a los derechos fundamentales

El acto de las autoridades fiscales, como cualquier acto de autoridad se encuentra supeditado a lo establecido por la ley, ya que éstas tienen la obligación de actuar dentro de un marco de legalidad, tanto formal como sustancial, es decir, su actuación depende de lo dispuesto por una disposición jurídica de naturaleza nomoestática o nomodinámica.

El acto fiscal encuentra tres límites esenciales:

- Los derechos fundamentales y los derechos patrimoniales;

⁴² Cfr., Tron Petit, Jean C. y Ortíz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos*, 4a. ed., México, Porrúa, 2011, p. 110 y ss.

⁴³ De la Garza, Sergio F, “*Derecho Financiero Mexicano*”, cit., p. 455.

- Los principios constitucionales que se verifican dentro de las leyes, que a su vez dan la verdadera competencia (temporal, material y espacial) de las autoridades; y
- El objeto que cada autoridad marca para sus actos acorde a la fracción IV del artículo 38 del CFF.⁴⁴

Por lo que un actuar correcto de la administración pública, en el que asegura las garantías primarias, equivale a la satisfacción de los derechos fundamentales, lo que da como resultado un acto válido y eficaz.

En este sentido existen presupuestos para llegar a un acto de autoridad fiscal válido, y se encuentran en normas de carácter nomodinámico, que son las que señalan el *quién* y el *cómo*.

La finalidad del Estado, es el interés público en una visión metajurídica, que traducido a la actividad financiera del Estado es la recaudación para contribuir al gasto público, y satisfacer las necesidades colectivas, por lo que la prosecución del bien común es la razón de ser de los poderes públicos.

Gabino Fraga señala que por gastos públicos “deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual⁴⁵”.

El gasto público entonces va encaminado a la satisfacción de derechos fundamentales sociales, que contienen expectativas positivas de prestación, como el derecho a la salud, a la educación, a la vivienda y otras análogas.

⁴⁴ Burgoa Toledo, Carlos A, “Estrategias para la impugnación fiscal”, cit. p.41.

⁴⁵ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 40 ed. México, Porrúa, 2000, p. 330.

La garantía de los derechos sociales deviene en gran parte del dinero que se obtiene vía impositiva, pues “se desarrolla la convicción social de que el Estado debe asumir la responsabilidad de garantizar a todos los ciudadanos un mínimo de bienestar⁴⁶”.

1.7 *Causa-efecto del acto fiscal*

Es importante el estudio de la causa en el acto administrativo, puesto que la “causa” es “cualquier comportamiento jurídicamente relevante por los ‘efectos’ conectados al mismo por alguna regla jurídica⁴⁷.” Es decir que el acto fiscal es un comportamiento de autoridad competente previsto por la ley y que tiene por objeto causar efectos jurídicos en los contribuyentes, generalmente dirigido a determinar créditos fiscales y como se mencionó a obtener dinero de los contribuyentes.

La causa debe identificarse con el supuesto de hecho, en un sentido objetivo como “presupuesto (o razón jurídica) de efectos, común a todos los actos jurídicos”⁴⁸, y está íntimamente ligada con el principio de legalidad que cumple con su deber de subordinar el poder o la actuación de las autoridades administrativas a las leyes de naturaleza nomodinámica o nomoestática, es decir, lo que puede hacer o no hacer y los efectos que puede producir con esta actuación se encuentra predispuesto por la ley, como una tutela de garantías primarias.

Así la causa en el acto administrativo tiene una función garantista esencial: la del *límite* al poder de la autoridad. La noción de causa se identifica con la fundamentación y motivación del acto administrativo que es la “razón jurídica” “justificación” la de cualquier tipo de efecto jurídico de acuerdo a la teoría garantista de Luigi Ferrajoli.

⁴⁶ Carbonell, Miguel, “*Los derechos fundamentales...*” *cit.*, p. 801.

⁴⁷ Ferrajoli, Luigi, “*Principia iuris...*”, *cit.*, p. 251.

⁴⁸ *Ídem*, p. 254.



La causa determina el tipo de efectos a los que están predispuestos los actos o los efectos que los mismo actos disponen, en el sentido de que todo acto siempre es causa de un efecto y todo efecto jurídico es causado por un acto, por lo que acto, efecto y causa tienen una coexistencia.

Así el acto fiscal tiene como efecto que los gobernados cumplan con su obligación de contribuir al gasto público.

La teoría expuesta en el presente capítulo, instaura al estado constitucional de derecho, como un límite o freno del poder del Estado, con el fin de salvaguardar la dignidad humana de las personas físicas, y permitir el libre desarrollo de las personas morales.

En el ordenamiento jurídico, surge la necesidad de positivizar los derechos de los gobernados, para que los mismos se concreten y den lugar al desarrollo del derecho, mediante la producción jurídica de nuevos derechos y el establecimiento de sus correspondientes garantías primarias y secundarias, que regulen una relación jurídico-tributaria armónica.

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. UN ANÁLISIS DE SU RECONOCIMIENTO NORMATIVO NACIONAL E INTERNACIONAL

En el presente capítulo, utilizando los métodos analítico, sistemático y deductivo se analizarán los derechos de libertad y sociales positivados en el plano nacional e internacional, así como las obligaciones de las autoridades en materia de derechos fundamentales.

2.1 Obligaciones del Estado en materia de Derechos Fundamentales

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, trae consigo un cambio formal que incide en el cumplimiento de las obligaciones de las autoridades para satisfacer los derechos fundamentales, estos cambios se pueden observar en el siguiente cuadro comparativo:

Artículo anterior	Artículo actual	Comentarios
<p>Capítulo I</p> <p>De las Garantías Individuales</p> <p>Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.</p> <p>Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos</p>	<p>Capítulo I</p> <p>De los Derechos Humanos y sus Garantías</p> <p>Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos <i>todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte</i>, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni</p>	<p>Cambia la palabra individuo, por persona, lo que da un carácter más amplio al reconocimiento de los derechos humanos constitucionalizados, asimismo la Constitución no otorga garantías, sino que reconoce los derechos humanos recogidos no solamente en la misma, sino también aquellos</p>

<p>Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.</p>	<p>suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.</p> <p><i>Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.</i></p> <p><i>Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.</i></p>	<p>que son recogidos por los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos celebrados por el Estado Mexicano.</p> <p>Se adicionan dos párrafos muy importantes en materia de Derechos humanos, que adicionan:</p> <p>a) La interpretación pro persona.</p> <p>b) La delimitación de las obligaciones de las autoridades en materia de derechos humanos, las cuales serán analizadas en el presente capítulo.</p>
<p>Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el</p>	<p>Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.</p>	

<p>estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.</p>	<p>Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.</p>	
---	---	--

Como se puede observar, lo más importante a rescatar para la presente investigación es el párrafo tercero que al adicionarse deja claro cuáles son las obligaciones de las autoridades, en los ámbitos federal y local, así como en el poder ejecutivo, legislativo y judicial.

2.1.1 *Análisis del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

El artículo primero de la Constitución, en su párrafo tercero, señala las obligaciones de las autoridades en materia de derechos humanos, reduciéndolas a “promover”, “respetar”, “proteger” y “garantizar” dichos derechos. Estos verbos tienen un amplio trasfondo que encuentra su origen en la propuesta de Van Hoof, analizada por Víctor Abramovich y Christian Courtis.⁴⁹

En este sentido, la obligación de *promover* representa la obligación positiva general a cargo del Estado para crear los medios necesarios a efecto de que los

⁴⁹ Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 2004, p. 28.

titulares de derechos fundamentales puedan acceder a los mismos, pues “Las obligaciones de promover se caracterizan por el deber de desarrollar condiciones para que los titulares del derecho accedan al bien”.⁵⁰

Las obligaciones de respetar “se definen por el deber del Estado de no injerir, obstaculizar o impedir el acceso el (sic.) goce de los bienes que constituyen el objeto del derecho”.⁵¹

Miguel Carbonell, respecto a la obligación de respetar, señala:

La obligación de respetar significa que el Estado -lo que incluye a todos sus organismos y agentes, sea cual sea el nivel de gobierno en el que se encuentren y sea cual sea la forma de organización administrativa que adopten- debe abstenerse de hacer cualquier cosa que viole la integridad de los individuos, de los grupos sociales o ponga en riesgo sus libertades y derechos: lo anterior incluye el respeto del Estado hacia el uso de los recursos disponibles para que los sujetos de los derechos puedan satisfacer estos derechos por los medios que consideren más adecuados.⁵²

Como se observa, la obligación de respetar se resume a un *no hacer* por parte del Estado, es decir, las autoridades deben abstenerse de producir cualquier acto que se interponga entre el titular de derechos fundamentales y la realización de éstos últimos. Asimismo implica tolerancia de las autoridades para permitir la satisfacción de los derechos fundamentales a sus titulares por cuenta propia.

Las obligaciones de proteger consisten en impedir que terceros injeriran, obstaculicen o impidan el acceso a los bienes objeto del derecho.⁵³

⁵⁰ *Ibidem* p. 29.

⁵¹ *Ídem*.

⁵² Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coord.) *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma (en línea)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011,(Citado 20/09/2013) Formato html, Disponible en Internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3033>, ISBN 978-607-02-2769-1, p. 75.

⁵³ Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, “*Los derechos sociales como derechos exigibles*”, *cit*, p.29

La obligación de proteger se traduce en un *hacer* por parte del Estado, pues debe tomar las medidas necesarias para que los derechos fundamentales no sean transgredidos, al respecto Miguel Carbonell apunta:

La obligación de proteger significa que el Estado debe adoptar medidas destinadas a evitar que otros agentes o sujetos violen los derechos fundamentales, lo que incluye mecanismos no solamente reactivos frente a las violaciones (como lo podría ser la creación de procesos jurisdiccionales o sistemas de tutela administrativa), sino también esquemas de carácter preventivo que eviten que agentes privados puedan hacerse con el control de los recursos necesarios para la realización de un derecho.⁵⁴

En cuanto a la obligación de *garantizar*, supone el establecimiento de técnicas para hacer efectivos los derechos fundamentales, es decir que “las obligaciones de garantizar suponen asegurar que el titular del derecho acceda al bien cuando no puede hacerlo por sí mismo”.⁵⁵

La obligación de garantizar trae implícitas las demás obligaciones, es decir, la promoción, respeto y protección de los derechos fundamentales sirven para garantizarlos, atendiendo a la definición de garantías primarias y secundarias abordada en el Capítulo I de la presente investigación. En este sentido, al vincular las obligaciones en un sentido formal requieren de un hacer, no hacer o tolerar, podemos llegar al siguiente razonamiento:

Obligación	Acción	Comentario
Promover	Hacer	La autoridad tiene el deber de desarrollar las condiciones necesarias de realización de un derecho fundamental
Respetar	No hacer, tolerar	Las autoridades deben abstenerse de realizar cualquier acto que viole derechos fundamentales, asimismo deben permitir la satisfacción de los mismos por cuenta de

⁵⁴ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coord.), “La reforma constitucional de derechos humanos...”, cit., p. 75.

⁵⁵ *ídem*.

		sus titulares.
Proteger	Hacer	Adoptar medidas necesarias a efecto de impedir que se violen derechos fundamentales.

Fuente: Información obtenida de Abramovich, Víctor y Curtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*.⁵⁶

El marco teórico de las obligaciones que previamente analizado, refuerza la unidad entre los derechos civiles y políticos y los derechos económicos, sociales y culturales. En este sentido los derechos civiles y políticos no solamente requieren expectativas negativas hacia el Estado, sino también requiere que se creen las condiciones necesarias para poder ejercer ese derecho, igualmente los derechos sociales no solo requieren expectativas positivas, sino también derechos de protección.⁵⁷

2.1.2 Las obligaciones del Estado en el marco internacional

A raíz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, los tratados internacionales toman especial importancia para determinar las obligaciones del Estado en materia de derechos fundamentales, pues el artículo 1º párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala lo siguiente:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Sin embargo, los tratados internacionales no solamente son utilizados como herramientas para la interpretación de los derechos humanos, pues el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que los tratados

⁵⁶ *Ibidem*, pp. 28 y 29.

⁵⁷ *Ibidem*, p.31.

internacionales en materia de derechos humanos tienen el mismo rango que la Constitución, pero si ésta última restringe derechos, prevalecerá sobre los tratados internacionales, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material.⁵⁸

A partir de la celebración de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, México es parte de varios tratados internacionales en materia de derechos humanos, uno de ellos es el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), ratificado en 1966.

Con la finalidad de supervisar la aplicación del PIDESC la Oficina de Alto Comisionado para los Derechos Humanos (*Office of the High Commissioner for Humans Rights*) expidió la resolución 1985/17, la cual complementa a los artículos 21 y 22 del PIDESC. Ésta resolución contiene la revisión de la composición, organización y las disposiciones administrativas de la Sesión de Trabajo Grupal de Expertos Gubernamentales sobre la aplicación del PIDESC y en su inciso (b) decide que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales estará compuesto por 18 expertos, quienes al interpretar las previsiones en materia de derechos humanos publican Observaciones Generales, que equivalen a jurisprudencia.⁵⁹

Las observaciones Generales dictadas por el Comité equivalen a su jurisprudencia en relación con el contenido del Pacto, del cual es el único órgano de aplicación. Estas Observaciones Generales tienen carácter prescriptivo para los Estados en relación al procedimiento de informes, por cuanto el Comité analizará su comportamiento frente a los derechos consagrados por el Pacto, a la luz de estas interpretaciones, y podrá

⁵⁸ Tesis: P./J. 20/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, abril de 2014, p. 202.

⁵⁹ Sitio oficial de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, versión electrónica disponible en <http://www2.ohchr.org/spanish/bodies/cescr/>, fecha de consulta: 23 de septiembre de 2013.

entender incluso que han existido violaciones al Pacto en relación con determinados derechos.⁶⁰

En el ámbito internacional, las obligaciones a cargo del Estado se contemplan a partir del artículo 2.1 del PIDESC, que señala lo siguiente:

Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.⁶¹

El artículo transcrito contiene cuatro puntos importantes, que fueron puntualizados en la Observación General número 3 (1990) denominada "*La índole de las Obligaciones de los Estados Parte*" y se enlistan a continuación:

1. El Estado Mexicano al ratificar el PIDESC se compromete a adoptar medidas.
2. Las medidas que se tomen serán hasta por el máximo de los recursos de que disponga.
3. Progresividad.
4. El logro de la plena efectividad de los derechos reconocidos.

Asimismo estas obligaciones están previstas en otros instrumentos internacionales, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁶⁰ Abramovich, Víctor y Courtis Christian, "*Los derechos sociales como derechos exigibles*", cit., p.68.

⁶¹ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Sitio oficial de la Oficina del Alto Comisionado, versión electrónica disponible en <http://www2.ohchr.org/spanish/law/cescr.htm>, (Citada 23/092013)

2.2 El Estado Mexicano frente a los derechos fundamentales

El artículo 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos señala el deber de los Estados parte de adoptar disposiciones de Derecho Interno para garantizar el ejercicio de derechos y libertades, al señalar lo siguiente:

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

El Comité reconoce dos tipos de obligaciones:

1. Las de realización paulatina.
2. Las de efecto inmediato.

Esta es una obligación inmediata de los Estados Parte del PIDESC. Si bien la realización de los derechos contenidos en el Pacto se pueden lograr de manera paulatina, las medidas necesarias deben ser tomadas a la brevedad por los Estados Parte a partir de la ratificación del Pacto, mediante medidas deliberadas, concretas y orientadas al cumplimiento de todas las demás obligaciones. (OG n.º3, punto 2)

Sin embargo, ¿qué debemos entender por medidas adecuadas?, el artículo 2.1 del PIDESC dice que son “todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas”. En los siguientes párrafos se analizarán las medidas en orden sistemático de acuerdo con la Observación General número 3 del Comité.

2.2.1 Adopción de medidas legislativas

Parte de la obligación de adoptar las medidas necesarias se cumple cuando el Estado parte adopta en su legislación interna la regulación de los derechos reconocidos en el PIDESC y los lineamientos para lograr su entera satisfacción, un ejemplo esta medida legislativa es la creación de la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de febrero de 2007.

El artículo 2.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos señala:

2. Cada Estado Parte se compromete a adoptar con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente Pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el presente Pacto y que no estuviesen ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter.

No obstante, no sólo se trata de crear leyes, sino también quitar del camino aquellas normas que obstaculicen la satisfacción de los derechos fundamentales como podría ser el impuesto a medicinas y alimentos. Esta obligación de adecuación al marco legal comprende la inclusión de los derechos en las leyes ya existentes, un ejemplo de ello se refleja en el artículo 21 párrafo décimo del Código Fiscal de la Federación que dice:

Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

El artículo del Código Fiscal de la Federación citado, reconoce los tratados para evitar la doble tributación para efectos de condonación de recargos, incluyendo de cierta manera a los tratados internacionales para evitar la afectación en el patrimonio de los contribuyentes.

Asimismo no deben existir antinomias entre los tratados internacionales y la legislación interna del país, es decir, cualquier disposición que sea implementada o derogada deberá ser armónica con relación a los tratados internacionales en materia de derechos humanos y con la Constitución, con la restricción establecida jurisprudencialmente anteriormente analizada.

Esto se puede justificar a razón de la validez sustancial de las normas desde la concepción de Luigi Ferrajoli, según la cual “‘Válida sustancialmente’ es la decisión que admite al menos un significado coherente con todas las normas sustantivas sobre su producción.”⁶²

Es decir, las normas en materia de derechos fundamentales deben ser coherentes unas con otras para resultar válidas. En este sentido, cualquier norma sea formal o sustancial, siempre que se refiera a derechos fundamentales consagrados en los tratados internacionales o en la Constitución, deberá tener como límite la norma sustancial.

Pero legislar acerca de la protección de los derechos fundamentales no resulta suficiente, pues deben existir “todos los medios apropiados” para la satisfacción de los mismos. Estos medios serán exhaustivamente detallados para efectos del informe que el Estado mexicano debe rendir al Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, con especial motivación en el área de “*propiedad*”, ya que se expresará por qué el Estado cree que esas medidas resultan apropiadas,

⁶²Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*, Italia, Trotta, 2011, t. 1, p.503.

siendo el Comité quien realiza un juicio de valor para determinar si las medidas adoptadas son o no apropiadas. (OG n. 3, punto 4)

A pesar de ser una obligación de realización inmediata, no es tajante, y se extingue mediante su cumplimiento cuando el Estado motiva adecuadamente su actuación, pues tiene la carga de la prueba para demostrar su progreso hacia la realización plena de los derechos.⁶³

La justificación de ésta obligación está ligada a su funcionalidad, pues al reconocer los derechos fundamentales en la legislación nacional de los Estados, se fomentará la creación de recursos para exigir su satisfacción.

El ejemplo más claro de esta medida es la reforma de junio de 2011, pues los derechos humanos se reconocieron a nivel constitucional y por ende las leyes de jerarquía inferior quedan supeditadas a lo expresado, lo que ha dado un cambio en el sistema jurídico Mexicano, que incluso motivó la apertura de la décima época jurisprudencial en la que se han interpretado varios preceptos en materia de derechos humanos.

2.2.2 Ofrecer recursos justiciables

El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece en la Obligación General número 3, punto 5, que la existencia de un recurso es necesario para hacer efectivos los derechos fundamentales. El Comité alude a que ésta obligación está prevista de manera expresa en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) en su artículo 2.3, que dice:

2.3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan

⁶³ Abramovich, Víctor y Courtis Christian, “*Los derechos sociales como derechos exigibles*”, *cit.*, p.80.

sido violados podrán interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso y a desarrollar las posibilidades de recurso judicial;

c) Las autoridades competentes cumplirán toda decisión en que se hayan estimado procedente el recurso.

Los recursos efectivos son establecidos como una garantía secundaria de conformidad con la teoría garantista de Luigi Ferrajoli vista en el Capítulo I de la presente investigación, pues solamente se interpondrá recurso para el caso de violación de las garantías primarias, tal y como lo establece el artículo 3. Inciso a) del PIDCP que literalmente dice:

3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

Así, ésta obligación se homologa con la obligación de las autoridades de *garantizar* los derechos humanos, establecida en el artículo 1º Constitucional.

La obligación de otorgar recursos no se refiere solamente los recursos judiciales, sino también los recursos administrativos, mismos que deben cumplir las características relativas a la administración de justicia en México de conformidad con el artículo 17 Constitucional, es decir, que sean pronto, gratuitos y expeditos, se incluyen los recursos administrativos, ya que a través de ellos se puede lograr la efectividad de los derechos fundamentales, como es el caso del recurso de revocación ante el Servicio de Administración Tributaria regulado en el Título Quinto, Capítulo I, Sección Primera del Código Fiscal de la Federación. Éstas

características se hacen evidentes en el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que dice:

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados partes se comprometen:

a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Este artículo solo hace referencia a un recurso judicial, dejando atrás los recursos administrativos, sin embargo, el párrafo 9º de la Observación General número 9 reconoce que los recursos administrativos también pueden hacer justiciables los derechos:

El derecho a un recurso efectivo no debe interpretarse necesariamente en el sentido de que exige siempre un recurso judicial. Los recursos administrativos en muchos casos son adecuados, y quienes viven bajo la jurisdicción de un Estado Parte tienen la expectativa legítima de que, sobre la base del principio de buena fe, todas las autoridades administrativas, al adoptar decisiones, tendrán en cuenta las disposiciones del Pacto. Esos recursos administrativos deben ser accesibles, no onerosos, rápidos y eficaces. También es conveniente muchas veces establecer un derecho último de apelación judicial con respecto a los procedimientos administrativos de este tipo. Por el mismo motivo, hay algunas obligaciones, como las referentes a la no discriminación{§79}(aunque sin limitarse en modo alguno a ellas), respecto de las cuales parecería indispensable el establecimiento de algún tipo de recurso judicial para que pudieran considerarse cumplidas las prescripciones del Pacto. En otras

palabras, cuando un derecho reconocido en el Pacto no se puede ejercer plenamente sin una intervención del poder judicial, es necesario establecer recursos judiciales.⁶⁴

Como puede observarse, aunque existe un recurso administrativo, para que se considere que las autoridades cumplen con la obligación del establecimiento de recursos justiciables, también se hace necesaria la apelación judicial que decida lo resuelto en el recurso administrativo en caso que no favorezca al contribuyente, como es el caso del juicio contencioso-administrativo en México, tal y como lo señala la siguiente tesis jurisprudencial:

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, APLICACIÓN DE SU ARTÍCULO 25. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO PREVÉ COMO FIGURAS DE DEFENSA RESPECTO DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, CUYO OBJETO ES TUTELAR EL DERECHO HUMANO DE PROTECCIÓN JUDICIAL RECONOCIDO EN DICHO PRECEPTO.

Según criterio interpretativo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al cual los Jueces mexicanos pueden acudir en términos de lo considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el expediente varios 912/2010 (caso Radilla Pacheco), la obligación a cargo de los Estados miembros derivada del artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se traduce en prever la existencia de un recurso judicial accesible y efectivo contra actos que violen derechos fundamentales, lo que implica que el órgano dirimente previsto por el respectivo sistema legal decida sobre los derechos de toda persona que lo interponga y se garantice el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso; es decir, el sentido de la protección otorgada por el artículo en cuestión, consiste en la posibilidad real de acceder a un recurso judicial para que la autoridad competente y capaz de emitir una decisión vinculante determine si ha habido o no una violación a algún derecho que la persona que reclama estima tener y que, en caso de ser encontrada una violación, el recurso sea útil para restituir al interesado en el goce de su derecho y repararlo. En ese contexto, del análisis sistemático de los artículos 116, 117, 120, 125, 131, 132, 133 y 133-A del Código Fiscal de la Federación, 1o., 2o. y 52 de la Ley Federal de

⁶⁴ Observación General número 9, *La aplicación interna del pacto*, disponible en: http://conf-dts1.unog.ch/1%20SPA/Tradutek/Derechos_hum_Base/CESCR/00_1_obs_grales_Cte%20Dchos%20Ec%20Soc%20Cult.html (Citada el 13/10/2013).

Procedimiento Contencioso Administrativo, y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se desprende que el orden jurídico mexicano prevé como medios de defensa para impugnar las resoluciones de las autoridades fiscales, el recurso de revocación, en sede administrativa, y el juicio contencioso administrativo federal; ambos reúnen los requisitos de accesibilidad y efectividad, pues las hipótesis en que son procedentes están expresamente reguladas en los ordenamientos legales precisados (artículos 117 del Código Fiscal de la Federación, y 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este último en relación con el diverso 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); tienen el alcance jurídico de lograr la insubsistencia del acto controvertido (artículos 133, fracciones IV y V, del Código Fiscal de la Federación, y 52, fracciones II, III, IV y V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); las resoluciones dictadas en ellos son vinculantes para las autoridades que emitieron el acto combatido (artículos 133-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); y existen disposiciones tendentes a lograr el cumplimiento de aquéllas (artículos 133-A del Código Fiscal de la Federación, y 52, párrafos segundo a octavo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo). Con lo anterior, se constata que el Estado Mexicano ha implementado los mecanismos jurídicos necesarios para garantizar el derecho humano de protección judicial que tutela el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.⁶⁵

La existencia de un recurso judicial efectivo tiene como fin la restitución de un derecho que ha sido violado, en este sentido, no es suficiente la existencia de un recurso, pues al implementarse el recurso, se requiere la evaluación respecto a si dicho recurso permite la restitución del derecho transgredido, es decir, que sea efectivo.

La justiciabilidad, de acuerdo a la Observación General número 9, párrafo 10, se refiere a las cuestiones que pueden o deben hacer los tribunales, para lograr la satisfacción de los derechos civiles y políticos, queda claro que los derechos que han sido transgredidos, pueden resultar completamente justiciables por medio de

⁶⁵ Tesis: VI.1o.A. J/3, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, t. II, diciembre de 2012, p.1116.

un juicio o procedimiento administrativo; no obstante, los derechos económicos, sociales y culturales reconocidos en el PIDESC tienen solamente un grado significativo de justiciabilidad, dependiendo de los recursos económicos del Estado.

2.2.3 Adopción de políticas encaminadas a hacer efectivos los derechos

La adopción de políticas toman forma de medidas legislativas, de acuerdo con la Observación General número tres, párrafo sexto, además el Estado debe brindar informes al Comité sobre el derecho de actuación de los titulares de derechos fundamentales.

2.2.4 Obligación de progresividad

Esta obligación está prevista en el artículo 26 de la Convención Americana de Derechos Humanos que dispone:

Artículo 26. Desarrollo Progresivo

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr **progresivamente** la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

Asimismo, la obligación de progresividad se ve reflejada directamente en el artículo 2.1 del PIDESC, que señala lo siguiente:

Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr **progresivamente**, por todos los medios apropiados,

inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.⁶⁶

La progresividad es un periodo de tiempo en el cual se prevé que se logrará plenamente la satisfacción de los derechos fundamentales, esto significa que la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales no se logrará inmediatamente. Por lo que hace a los derechos civiles y políticos, el artículo 2 del PIDCP señala una obligación inmediata del Estado de respetar y garantizar los derechos fundamentales, pues debido a su naturaleza resulta posible hacerlo, pues implica una acción negativa por parte del Estado.

Esta obligación en materia de derechos económicos sociales y culturales resulta realista, pues según el punto 9 de la Observación General número tres “se requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje las realidades del mundo real y las dificultades que implica para cada país el asegurar la plena efectividad”.

Aunque hay un plazo que no es breve para lograr la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, el Estado debe proceder de manera eficaz y expedita para lograr sus objetivos en materia de derechos fundamentales. Esto significa que “los esfuerzos en la materia deben darse de forma continuada, con la mayor rapidez y eficacia que sea posible alcanzar”.⁶⁷

Conforme a Víctor Abramovich, y Christian Curtis la progresividad tiene un doble significado:

1. Significado cuantitativo. Lo constituye la *gradualidad* al establecerse un “periodo corto de tiempo”

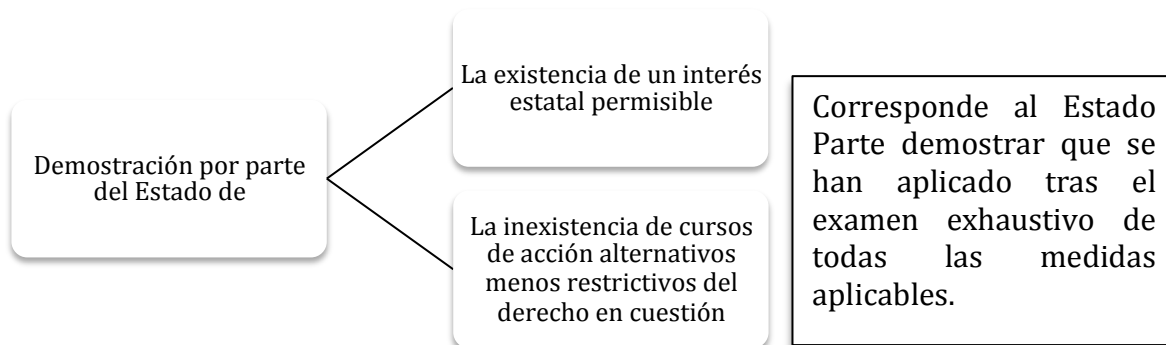
⁶⁶ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Sitio oficial de la Oficina del Alto Comisionado, versión electrónica disponible en <http://www2.ohchr.org/spanish/law/cescr.htm>, fecha de consulta 23 de septiembre de 2013.

⁶⁷ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coord.) “*La reforma constitucional de derechos humanos...*”, cit, p.82.

2. Significado cualitativo. Reside en el *progreso* en sí mismo “consistente en la obligación estatal de mejorar las condiciones de goce y ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales.”⁶⁸

La progresividad implica la prohibición de regresividad, que entraña un retroceso en los derechos que ya han sido garantizados o que están en proceso de ser plenamente efectivos, esto es, los derechos ya adquiridos, esto trae consigo “la prohibición de adoptar políticas y medidas, y por ende, de sancionar normas jurídicas, que empeoren la situación de los derechos económicos, sociales y culturales de los que gozaba la población.”⁶⁹

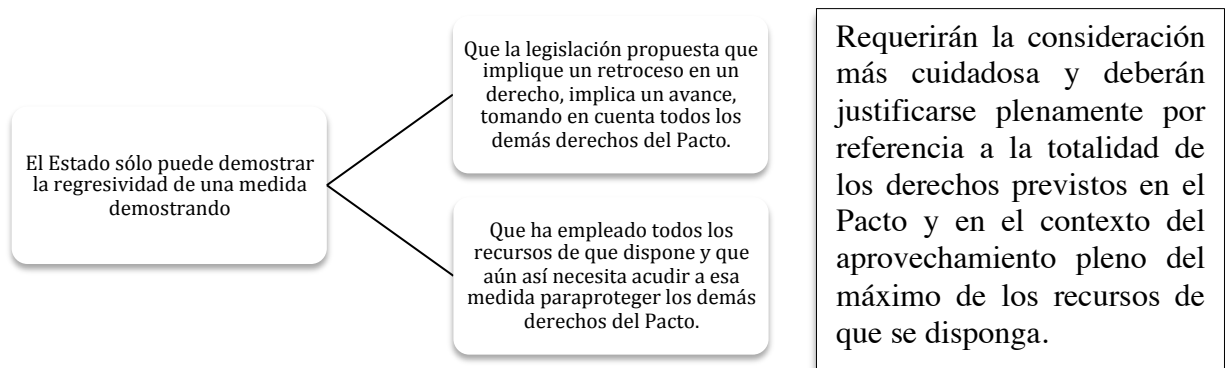
No obstante, en caso de ser necesario tomar medidas regresivas, el Estado justificará esa necesidad mediante la demostración de varios elementos que a continuación se esquematizan de acuerdo a Víctor Abramovich y Christian Courtis⁷⁰:



⁶⁸ Abramovich, Víctor y Courtis Christian, “*Los derechos sociales como derechos exigibles*”, cit., , p.92.

⁶⁹ *Ibidem*, p.94.

⁷⁰ *Ibidem*, p.109



Fuente: Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 2004, pp. 109 y 110.

2.2.5 Disposición de recursos para la satisfacción de derechos sociales

Ésta obligación se encuentra en el artículo 2.1 del PIDESC cuando dice “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas... especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga.”

Como en el punto anterior, en caso de que el Estado no satisfaga niveles esenciales de los derechos alegando la falta de recursos, tiene la carga de la prueba y la necesidad de argumentar “que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas.”⁷¹

Aunque los recursos no sean suficientes y esta situación sea justificada por el Estado, sigue en pie la obligación para lograr la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales. Incluso si el Estado pasa por un momento de

⁷¹ OG 3, Punto 10

recesión o cualquier otro que haga necesario un ajuste de recursos, se deberá atender principalmente a los grupos vulnerables.⁷²

2.2.6 Lograr la plena efectividad de los derechos reconocidos

Lograr la plena efectividad de los derechos reconocidos es posible tratándose de derechos civiles y políticos, pero en tema de derechos sociales es un tanto más complicado, pues será necesaria la realización progresiva de los mismos

2.3 Los tratados internacionales en materia de derechos humanos y su implicación fiscal

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 1º, párrafo primero señala:

Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Con la reforma de éste artículo, se incluyen los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales, los cuales deberán ser respetados, promovidos, garantizados y protegidos por las autoridades.

En este apartado se identificarán los derechos humanos contenidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Convención Americana de Derechos Humanos, y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁷² OG3, Puntos 10 y 11.

2.3.1 Análisis de los derechos reconocidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos

La Declaración Universal de los Derechos Humanos es señalada por Luigi Ferrajoli como el embrión de la Constitución del mundo⁷³, en ella se siguen los ideales de un mundo de paz, justicia y libertad.

Los derechos reconocidos en este instrumento aplican para todos los seres humanos, sin embargo se tratará de hacer una adaptación a la materia fiscal.

Declaración Universal de los Derechos Humanos	
Artículos de la DUDH	Derechos reconocidos y su implicación fiscal
1º, 2º y 7º	El artículo 1º de la DUDH proclama la igualdad de derechos de todos los contribuyentes, así los contribuyentes serán tratados de forma igual ante las leyes tributarias, este derecho se complementa con el enunciado en el artículo 2º de la Declaración, pues los contribuyentes no podrán ser discriminados por ninguna razón. ⁷⁴
5º	El contribuyente deberá ser tratado y asistido con respeto por las autoridades fiscales.
6º	El reconocimiento de la personalidad jurídica del contribuyente.
8º	Derecho a un recurso efectivo contra actos de autoridades fiscales.
10	Derecho de audiencia en materia fiscal, ser oído y vencido.

⁷³ Ferrajoli, Luigi, *Cuestiones constitucionales*, Revista de derecho constitucional, México, 2006, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/15/ard/ard5.htm#N1>, núm. 15, ISSN 1405-9193.

⁷⁴ Declaración Universal de los Derechos Humanos, disponible en <http://www.un.org/es/documents/udhr/> (citada 10/10/2013)

11	Presunción de inocencia en materia fiscal, tiene que ver con la presunción de buena fe de la que habla el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
12	Inviolabilidad de domicilio y respeto a las comunicaciones privadas.
13	Derecho a cambiar de domicilio fiscal. ⁷⁵
17	Ningún sujeto pasivo puede ser privado arbitrariamente de su propiedad.
22	Derecho a la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales.
25	Derecho a un nivel adecuado de vida.

En relación con los artículos 1º, 2º y 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en los cuales se prevé la igualdad de derechos de todos los contribuyentes, así los contribuyentes serán tratados de forma igual ante las leyes tributarias, la Constitución, en el artículo 31, fracción IV, acoge el valor de la igualdad como principios, tanto de equidad como de proporcionalidad.

Particularmente, en lo que respecta al enunciado en el artículo 2º de la Declaración, el cual puede ser interpretado fiscalmente, en el sentido de que los contribuyentes no pueden ser discriminados por ningún motivo, tal premisa se encuentra estrechamente relacionada con el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, pues es precisamente dicho principio constitucional, el que tiene como finalidad mantener igualdad de consideraciones hacia todos los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto tributario, evitando la distinción de los mismos sin racionabilidad alguna

⁷⁵ Con el correspondiente aviso a las autoridades tributarias.

Se encuentra relacionada al tema, la siguiente jurisprudencia:

RENTA. EL ARTÍCULO 52, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado numeral, al disponer que las instituciones de crédito, para determinar el ajuste anual por inflación acumulable o deducible, en términos del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán como créditos los señalados en la fracción I del artículo 47 del citado ordenamiento (los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes), establece un trato diverso injustificado en razones objetivas y válidas, ya que pasa por alto que el fenómeno inflacionario afecta por igual las deudas y los créditos de todas las instituciones que componen el sistema financiero, además de que el trato distinto injustificado se dispone respecto de dos deberes que son a cargo de todas estas instituciones, a saber, el cálculo del ajuste anual por inflación y la determinación de la base gravable y el pago de la contribución correspondiente. Por tanto, no es racional ni constitucionalmente aceptable esa desigualdad en el trato, no obstante la diferencia en actividades, giro u operaciones de cada entidad financiera, toda vez que se está en presencia de un fenómeno que afecta por igual a todas las instituciones. Así, el artículo 52, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola el principio de equidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al distinguir, sin racionalidad alguna, a entidades que son impactadas, por igual, en sus deudas y créditos por la inflación económica, cuyos efectos, además, tienen que reconocer para realizar, de la misma manera, el cálculo del ajuste anual por inflación acumulable o deducible. Acorde con lo expuesto, la inconstitucionalidad del referido artículo 52, párrafo segundo, tiene como consecuencia que todas las instituciones del sistema financiero, sin distinción, para los efectos del ajuste inflacionario, podrán considerar como créditos los previstos en el artículo 47, fracción I, del citado ordenamiento, en la inteligencia de que deberán acreditar que son titulares de aquéllos y que constituyen un gasto estrictamente indispensable para la consecución de su objeto social.⁷⁶

En lo relativo a los artículos 17, 22 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se encuentran relacionados íntimamente con el principio de proporcionalidad tributaria recogido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, pues tales preceptos declarativos se encuentran orientados a identificar la capacidad contributiva idónea, y con ello respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, como por ejemplo la obtención y preservación de su propiedad, la satisfacción de los derechos económicos,

⁷⁶ Tesis: P./J. 2/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, febrero de 2014, p. 67.

sociales y culturales, así como mantener un nivel adecuado de vida, de ahí que el ejercicio de facultades por parte de las autoridades fiscales se encuentre vedado en ese sentido, por no estar legitimadas constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre los derechos fundamentales.

2.3.2 Estudio de los derechos reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos

El 7 de mayo de 1981, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de Promulgación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada en la ciudad de San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, por lo que la misma es vinculante para el Estado mexicano.⁷⁷

Con el fin de identificar los derechos reconocidos en esta Convención, la información obtenida de la CADH se sistematiza de la siguiente manera:

Convención Americana de Derechos Humanos	
Artículo de la CADH	Derechos reconocidos y su implicación fiscal
1.1	Derecho del contribuyente a no ser discriminado.
3	Reconocimiento de la personalidad jurídica del contribuyente.
8.1	Derecho de audiencia y acceso a la justicia.
8.2	Presunción de inocencia. (Presunción de buena fe) Derecho a un recurso, debido proceso.
8.4	Derecho a no ser juzgado nuevamente por los mismos hechos.
9	No retroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente, respeto al principio de legalidad.

⁷⁷ Convención Americana sobre Derechos Humanos, Diario Oficial de la Federación de 07/05/1981, disponible en http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4645612&fecha=07/05/1981, (Citada 10/10/2013)

10	Derecho de indemnización por error judicial.
11.2	Inviolabilidad de domicilio fiscal y respeto a las comunicaciones privadas.
11.3	Derecho a un recurso reconocido en la ley para actuar en contra de los actos de autoridad fiscal.
14	Derecho de rectificación de información inexacta en materia fiscal.
21.1	Derecho patrimonial de propiedad privada.
21.2	Derecho a no ser privado de la propiedad sin mandato judicial.
24	Derecho de igualdad ante la ley.
25	Derecho a un recurso efectivo que proteja los derechos fundamentales de los contribuyentes.
29	Interpretación extensiva de las disposiciones fiscales en cuanto al respeto de los derechos fundamentales del contribuyente.

En general, la mayoría de las prerrogativas de la CADH se retoman en nuestro ordenamiento jurídico, exceptuándose, el artículo 29 relativo a la interpretación extensiva de las disposiciones fiscales en cuanto al respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, puesto que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no permite ningún tipo de interpretación de las disposiciones fiscales.

2.3.4 Análisis de los derechos reconocidos en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

El 20 de mayo de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de Promulgación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, abierto a firma en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos de Norte América, el 19 de

diciembre de 1966, aprobado por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, el 18 de diciembre de 1980.⁷⁸

A continuación se muestran los derechos que contiene este instrumento:

Artículo del PIDESC	Derechos reconocidos y su implicación fiscal.
1.1	No discriminación de los contribuyentes.
2.3	Derecho a un recurso efectivo, en caso de violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes
3	Igualdad de derechos de los contribuyentes.
12	Derecho a tener un domicilio fiscal en el lugar que el contribuyente decida.
14.1	Igualdad de las personas ante la ley. Derecho de audiencia.
14.2	Presunción de inocencia. (Buena fe en materia fiscal)
14.3	Debido proceso.
14.6	Indemnización por error judicial.
15.1 y 15.2	Irretroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente.
16	Reconocimiento de la personalidad jurídica en materia fiscal.
17	Inviolabilidad de domicilio fiscal y respeto a las comunicaciones privadas.
26	Igualdad ante la ley y prohibición de discriminación.

⁷⁸ Decreto de Promulgación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Diario Oficial de la Federación, (20/05/1981) disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4649138&fecha=20/05/1981

2.4 Lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Análisis del Estudio Práctico de los derechos de los contribuyentes

La globalización y el neoliberalismo han abierto fronteras en materia económica y legislativa, en la que cada vez se hace más común la unificación de criterios entre diversos países, en materia tributaria las empresas se han establecido en otros países, lo que complica el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por consiguiente el cumplimiento de las obligaciones recaudatorias de las autoridades fiscales.

El 14 de diciembre de 1960 se adopta en París la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos y en el año de 1961 se forma la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos que está compuesta por 34 países miembros, entre ellos México.⁷⁹

El 13 de mayo de 1994 se publicó el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se aprueban los instrumentos relativos a la adhesión de los Estados Unidos Mexicanos a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, en donde consta que la Convención fue aprobada por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el 10 de mayo de 1994.⁸⁰

El 05 de julio de 1994, siendo Presidente de la República Carlos Salinas de Gortari, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.⁸¹

⁷⁹ Página Oficial de la OCDE, Disponible en <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> (citada el 23/09/2013)

⁸⁰ Decreto por el que se aprueban los instrumentos relativos a la adhesión de los Estados Unidos Mexicanos a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, Diario Oficial de la Federación, 13/05/1994), Disponible en http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4695488&fecha=13/05/1994, (Citada el 11/10/2013)

⁸¹ Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Diario Oficial de la Federación 05/07/1994, Disponible en http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4711014&fecha=05/07/1994 (Citada el 11/10/2013)

Así, en la exposición de motivos de la citada Convención se considera que una economía fuerte y próspera es necesaria para alcanzar los objetivos de las Naciones Unidas de salvaguardar las libertades individuales y aumentar el bienestar social, asimismo menciona que el fin de la Convención es desarrollar al máximo y utilizar más eficazmente las capacidades y posibilidades de los Estados miembro, a través de consultas y cooperación mutuas, para promover el más alto crecimiento sostenible de sus economías y aumentar el bienestar económico y social de sus pueblos.⁸²

El objeto de la OCDE, según el artículo 1º de la Convención es:

La Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos (llamada en adelante la Organización) tiene como objetivos el promover políticas destinadas a:

- a) realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial;
- b) contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;
- c) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.⁸³

Si bien el objeto de la ODCE es meramente económico, como su nombre lo dice, la economía de un país es de vital importancia para la satisfacción de los derechos sociales de sus gobernados.

Con el fin de alcanzar estos objetivos la OCDE, a través de un Consejo integrado con el voto de los representantes de los países miembros puede tomar decisiones obligatorias para los países miembros, hacer recomendaciones o concluir acuerdos con sus miembros, con Estados no miembros y con organizaciones

⁸² Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Diario Oficial de la Federación 05/07/1994, Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4711014&fecha=05/07/1994

⁸³ Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Diario Oficial de la Federación 05/07/1994, Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4711014&fecha=05/07/1994 (Citada 11/10/2013)

internacionales.

El grupo de trabajo número 8 del Comité de asuntos fiscales de la OCDE, publicó en 1990 un documento denominado “*Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*” que es el antecedente del documento llamado “*Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note*”

El documento de los Derechos y Obligaciones de los contribuciones, notas prácticas, señala que en un Estado Democrático los contribuyentes deben contar con derechos en relación con su gobierno, y hace alusión a un estudio realizado en 1990, en donde se señala que aunque el estado parte no tuviese una ley específica en materia de derechos de los contribuyentes, su legislación debe reconocer ciertos derechos básicos que son los siguientes⁸⁴:

- The right to be informed, assisted and heard
- The right of appeal
- The right to pay no more than the correct amount of tax
- The right to certainty
- The right to privacy
- The right to confidentiality and secrecy

Para comprender mejor el contenido de los derechos enunciados, a continuación se sistematizan de acuerdo a la clasificación de Tejerizo⁸⁵:

a) Derechos personales

- Derecho de certeza.
- Derecho de privacidad.

⁸⁴ Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Formato http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf, Disponible en: Citada el 12/10/2013)

⁸⁵ Garzón Valdés, Ernesto et al. (coord.), *Los Defensores del Contribuyente*, México, Fontamara, 2013, pp.56-59.

- Derecho de confidencialidad y secrecía.

b) Derechos económicos

- Derecho a pagar la cantidad correcta del impuesto causado.

c) Derechos de información y asistencia

- *Derecho a ser informado, asistido y escuchado.*

d) Derechos Procedimentales

- Derecho a un recurso.

Con objeto descriptivo, a continuación se señala de manera detallada lo que comprende cada uno de los derechos anteriormente señalados:

Derecho	Alcance del derecho
<p>a) <i>El derecho a ser informado, asistido y escuchado</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • El contribuyente tiene derecho a saber cómo funciona su servicio de administración tributaria y la forma en la que su impuesto se evalúa. • El contribuyente tiene derecho a ser informado de sus derechos, incluido su derecho a un recurso. • La información y la asistencia brindada debe reflejar detalladamente la complejidad de la situación fiscal del contribuyente, para que pueda ser comprendida por el mismo.

	<ul style="list-style-type: none"> • Al mismo tiempo implica la obligación de las autoridades fiscales de difundir información a través de legislación, medios masivos de comunicación, folletos, video guías, etcétera.
b) El derecho a un recurso	<ul style="list-style-type: none"> • Comprende el derecho de defensa frente las decisiones de las autoridades fiscales.
c) Derecho a pagar la cantidad correcta del impuesto causado	<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes tienen derecho a pagar solamente lo establecido por la ley, tomando en cuenta sus circunstancias personales y sus ingresos. • Los contribuyentes tienen derecho a ser asistidos por las autoridades fiscales para beneficiarse de los derechos que hagan menos gravosa su carga tributaria, incluyendo las deducciones.
d) Derecho de certeza	<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes tienen derecho a una seguridad sobre las consecuencias fiscales que tienen sus acciones. • El objetivo de este derecho es que los contribuyentes tengan la capacidad de anticipar las consecuencias de sus

	actividades.
e) Derecho de privacidad	<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes tienen derecho a que las autoridades fiscales no interfieran en su vida privada. • Se debe evitar el allanamiento de morada de los contribuyentes, así como la solicitud de información irrelevante para la determinación de la contribución.
f) Derecho de confidencialidad y secrecía	<ul style="list-style-type: none"> • La información puesta a disposición de las autoridades fiscales es confidencial y sólo se les dará uso para los fines establecidos en la legislación tributaria.

Fuente: Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration.⁸⁶

El Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE elabora para el Foro sobre Administración Tributaria, una serie informativa bianual aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales cuyo objetivo es facilitar el diálogo entre los países miembros para mejorar la administración de sus respectivos sistemas tributarios.⁸⁷

El Foro sobre Administración Tributaria FAT es un foro “en el que los administradores fiscales pueden identificar, debatir e influir en las tendencias

⁸⁶ Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Formato http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf Disponible en: (Citada el 12/10/2013)

⁸⁷ Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/46668703.pdf>

mundiales relevantes en el sector y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria en todo el mundo.”

Ésta visión se complementa con el objetivo del FAT:

La mejora de los servicios al contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones tributarias ayudando a los organismos tributarios miembros a incrementar la eficiencia, eficacia y equidad de la administración tributaria y reducir los costes del cumplimiento de las obligaciones.⁸⁸

El objetivo del FAT está encaminado a la satisfacción de derechos de los contribuyentes, mediante la eficiencia, eficacia y equidad de la administración tributaria.

La serie informativa del FAT, denominada “*La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2010)*” en su capítulo 8 denominado “Marcos jurídico y administrativo en la administración tributaria” desarrolla en un apartado lo relativo a los derechos de los contribuyentes.

Este documento presupone que la administración tributaria de los Estados parte funciona con base en un conjunto formal de derechos del contribuyente, establecidos en la legislación interna de cada Estado y México no es la excepción, ya que lo hace a través de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que a continuación será analizada.

2.5 Análisis de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes

Esta ley encuentra su antecedente en la Ley española 1/1998 de 26 de febrero denominada de Derechos y Garantías del Contribuyente, tal y como se reconoce

⁸⁸ La administración tributaria en los países de la OCDE, Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/24_LaAdmonTributariaEnPaisesOCDE2010.pdf, (Cita 15/10/2013)

en la iniciativa de ley presentada el 23 de abril de 2004 por Diputados del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática de la LIX Legislatura. Esta ley se forma con el propósito de aumentar la participación contributiva de los mexicanos ampliando el marco de certeza jurídica y la consagración legal y sistemática de nuevos esquemas de defensa y protección de los contribuyentes, para obtener un mayor ingreso proveniente de los tributos.⁸⁹

Así, se publicó en Diario Oficial de la Federación del 23 de junio de 2005 la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, una ley que en forma de lista señala algunos de los derechos de los contribuyentes, sin perjuicio de los derechos reconocidos en cualquier otra normatividad.

A manera de sistematizar los derechos que el artículo 2º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente reconoce se retomará la clasificación que realiza José Manuel Tejerizo López:⁹⁰

a) Derechos personales

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. (Fracción I)
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria. (Fracción VII)
- Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria. (Fracción VIII)

b) Derechos económicos

⁸⁹ Exposición de motivos de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2003/dic/20031204.html> (Citada el 20/10/2013)

⁹⁰ Garzón Valdés, Ernesto et al. (coord.), “*Los Defensores del Contribuyente*”, cit., pp. 56-59.

- Derecho a obtener las devoluciones de impuestos que procedan en términos de ley. (Fracción II)
- Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa. (Fracción IX)

c) Derechos de información y asistencia

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. (Fracción I)
- Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. (Fracción XII)

d) Derechos Procedimentales

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. (Fracción III)
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados. (Fracción IV)
- Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente. (Fracción V)
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante. (Fracción VI)
- Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la

correspondiente resolución administrativa. (Fracción X)

- Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas. (Fracción XI)
- Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. (Fracción XII)
- Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales. (Fracción XIII)
- Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal (Fracción XIV)

Si bien éstos derechos están reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el artículo 1º señala que se aplicarán el CFF y las leyes fiscales respectivas en defecto de lo dispuesto por la ley, esto tiene sentido ya que las leyes fiscales y el CFF reconocen más derechos específicos de los Contribuyentes.

La LFDC regula las relaciones entre los sujetos y las autoridades, es decir las relaciones que emanan de la relación jurídico-tributaria.

No obstante, no sólo el contribuyente es quien goza de los derechos reconocidos en la LFDC, sino también los responsables solidarios, éstos están señalados en el artículo 26 del CFF y son los retenedores, los obligados a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, los liquidadores y síndicos, la persona o personas, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, los adquirentes de negociaciones, entre otros.

El artículo 4º de la LFDC señala que “los servidores públicos de la administración

tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones,⁹¹ se trata más bien de la obligación por parte de los servidores públicos de la administración tributaria de garantizar los derechos de los contribuyentes, y la practicidad que trae consigo el facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones para así cumplir con el objetivo de la creación de ésta ley; es decir para obtener un mayor ingreso proveniente de los tributos.

El Capítulo II denominado Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente contiene obligaciones de promoción de los derechos de los contribuyentes a cargo de las autoridades fiscales, es decir, al difundir información a través de medios masivos de comunicación cumplen con su obligación de promover los derechos tributarios, ésta es una obligación muy importante pues para acceder a sus derechos, los contribuyentes deben conocerlos.

La divulgación de los derechos y de las obligaciones de los contribuyentes será a través de medios de fácil comprensión, para que los contribuyentes puedan cumplir más fácilmente con su obligación de pago.

El uso del derecho de petición se hace efectivo al solicitar consultas por escrito a las autoridades fiscales, con la correspondiente obligación de las mismas de responder en un plazo máximo de tres meses. (Artículo 9º LFDC)

El Capítulo III se denomina Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, contiene el derecho a ser informado en el momento en que las autoridades fiscales inicien el procedimiento de comprobación, para así tener la oportunidad de corregir su situación fiscal, mediante declaración normal o complementaria, después se seguirá un procedimiento que determinará si hay lugar a multa o no.

El capítulo IV se denomina Derechos y garantías en el procedimiento sancionador, y trae consigo la presunción de buena fe a favor del contribuyente, por lo que la autoridad fiscal tiene la carga de la prueba a efecto de demostrar que hubo

⁹¹ Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf> (Citada el 15/10/2013)

agravantes en el actuar del contribuyente, asimismo se reconoce el derecho de los contribuyentes a ser depositarios de sus propios bienes y a no embargar inventario circulante del negocio, esto con la finalidad que los contribuyentes puedan seguir trabajando para obtener el ingreso necesario para extinguir su obligación de pago al fisco.

Por último, el Capítulo V, denominado Medios de defensa del contribuyente, reconoce la existencia de un recurso o medio de defensa que haga exigibles los derechos de los contribuyentes, ya sea ante la propia autoridad o ante el tribunal, lo que fue analizado en el título de las obligaciones de las autoridades, sin embargo se agrega una prerrogativa para el caso en que las autoridades no cumplan con su obligación de incluir en la notificación del acto de autoridad el recurso o medio de defensa procedente, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo, según proceda. (artículo 24 LFDC)

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente no solamente está inspirada en la ley española 1/1998, sino que su contenido es el mismo, con una adaptación hacia la organización administrativa de las autoridades en México sin algún cambio o adición sustancial, pues basta con leer ambas leyes para darse cuenta que la LFDC es una copia de la ley española.

No obstante, la ley española 1/998 tenía un carácter provisional, que fuera plasmado en su exposición de motivos, pues posteriormente sería derogada y su contenido integrado a la Ley General Tributaria por así convenir, pues la Ley General Tributaria es la ley medular en materia de tributos en España.

Así, se añadió al Capítulo I de la LGT la sección 4ª denominada “Los derechos y garantías de los obligados tributarios”, que contiene los derechos que una vez fueron reconocidos en la ley 1/1998.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente no sólo debe tener por objeto

obtener un mayor cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y por lo consiguiente un mayor ingreso al presupuesto por medio de los impuestos como se señaló en su exposición de motivos, pues su objeto más importante debe ser reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y las correlativas obligaciones de las autoridades tributarias en el seno de los distintos procedimientos tributarios.

En el presente Capítulo se analizó la legislación tanto nacional como internacional en la que se prevén las obligaciones de las autoridades para la satisfacción de los derechos fundamentales, tanto sociales como individuales, así como los derechos mínimos que se han reconocido a favor de los contribuyentes, sin embargo deben analizarse criterios ético-políticos que regulen la situación actual del país que es de lo que tratará el siguiente capítulo.

CAPÍTULO TERCERO

LOS ACTOS LEGISLATIVOS Y SU TRANSGRESIÓN A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El objetivo del presente capítulo es evidenciar la transgresión de los derechos de los contribuyentes en la creación de disposiciones fiscales.

3.1 Escenario del problema de investigación

El problema de investigación se centra en que la producción de legislación fiscal no es armónica con los derechos y principios que la rigen, afectando así a los contribuyentes.

En este contexto, se desarrolla la siguiente hipótesis:

Debido a la falta de una adecuada técnica legislativa y una indebida interpretación de la Constitución, las autoridades legislativas transgreden los derechos de los contribuyentes, al producir disposiciones fiscales que no respetan los principios y los derechos reconocidos constitucionalmente.

No obstante que se han establecido límites de actuación del legislativo en materia tributaria, como el respeto a los derechos fundamentales, los principios tributarios y los derechos patrimoniales de los contribuyentes, el presente capítulo, muestra que el problema en México en materia de producción de disposiciones fiscales, violenta los derechos de los contribuyentes, toda vez que dichos límites establecidos o bien son sobrepasados o son insuficientes para garantizar un pleno desarrollo de los contribuyentes.

En este sentido, se dice que el Estado tiene el deber de dejar de hacer, para garantizar los derechos individuales de los contribuyentes y al mismo tiempo el

deber de hacer para satisfacer los derechos sociales de los mexicanos, a través del destino controlado del dinero aportado por los contribuyentes.

A lo largo del presente capítulo se analizarán siguientes disposiciones, con la finalidad de evidenciar la gravedad del problema planteado:

Disposiciones objeto de análisis para evidenciar el problema de investigación	
Artículo a analizar	Posibles transgresiones
Artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente en el 2014)	Principio de proporcionalidad tributaria
Artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente en el 2014)	Principio de proporcionalidad tributaria
Artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el diverso 42 del mismo ordenamiento jurídico.	Garantía de seguridad jurídica.

Para conocer el fondo del problema de investigación, se considera necesario analizar el procedimiento de producción de la legislación fiscal.

3.2 Procedimiento de producción de disposiciones fiscales

El proceso legislativo se desarrolla en tres etapas: la prelegislativa, legislativa y la postlegislativa.⁹²

a) Etapa Prelegislativa.- Ésta etapa se refiere a la iniciativa de leyes o decretos, se encuentra prevista por el artículo 71 Constitucional y puede ser presentada únicamente por el Presidente de la República, los diputados y senadores del Congreso de la Unión, las legislaturas de los Estados y los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores.

Cabe mencionar la presentación de iniciativas de leyes o decretos es una atribución para las autoridades, y para los ciudadanos es un derecho, aunque el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo señale indistintamente como derecho sin embargo, las autoridades no tienen propiamente derechos, debido a que deben hacer o dejar de hacer lo que la ley disponga.

En materia de contribuciones las iniciativas de ley se han presentado por el Presidente de la República, quien actúa como sujeto activo de la función legislativa, a través de una propuesta independiente, que versa sobre ideas propias.

En la etapa prelegislativa el ejecutivo debe plantear el problema, determinar el objetivo y proponer los medios legales para alcanzar el objetivo.

Así, en materia de contribuciones, la iniciativa de ley deberá presentarse ante la cámara de diputados de acuerdo al inciso H) del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dando así lugar a la siguiente etapa.

⁹² Burgoa Toledo, Carlos A., *“La interpretación de las disposiciones fiscales”*, cit., p. 52.

En la iniciativa se exponen los motivos, el fin de la legislación y la necesidad de la misma, como instrumento para obtener dichos fines, estamos hablando de una verdadera exposición de motivos, por medio de la cual “se dan a conocer las razones que inspiraron al legislador para modificar, reformar, adicionar, derogar o crear una nueva ley, la determinación del alcance de la misma, su razón, su justificación, o bien, cuál puede ser en un momento dado su sentido jurídico o político.”⁹³

b) Etapa legislativa.- Regulada por el artículo 72 Constitucional, la iniciativa de una ley en materia de contribuciones deberá presentarse ante la cámara de diputados, que fungirá como cámara de origen, siendo la cámara de senadores quien actuará como cámara revisora.

El Congreso de la Unión actúa como sujeto pasivo de la función legislativa, mediante una propuesta dependiente, toda vez que trabaja sobre las ideas emitidas por el sujeto activo, mediante debates y consideraciones que tienden a mejorar dicha idea.⁹⁴

La iniciativa de una ley federal de carácter fiscal, se presenta ante la cámara de diputados y una vez aprobada, se remite a la cámara de senadores y para el caso que la cámara de senadores la apruebe, pasará al ejecutivo para su publicación.

Así, ambas cámaras discuten sobre la idea principal presentada por el ejecutivo, debiendo analizar el objetivo o la teleología de la ley para armonizarla con los derechos fundamentales, los derechos patrimoniales y los principios de derecho.

Después de realizar dicho análisis, la Comisión de Dictamen Legislativo realiza un dictamen que deberá contener una parte expositiva y una propositiva, ambas partes deben ser claras para que puedan ser sometidas a votación.

⁹³ Acosta Romero, Miguel, *Segundo curso de derecho administrativo*, México, Porrúa, 1989, p. 40.

⁹⁴ Burgoa Toledo, Carlos A., “*La interpretación de las disposiciones fiscales*”, cit., p. 51.

c) Etapa postlegislativa.- Se refiere a la promulgación de la ley o decreto, habla de ella el artículo 72, incisos A, B y C de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los siguientes sentidos:

- **Publicación inmediata.** El inciso A del artículo 72 de la Constitución, la prevé para el caso en que la ley o decreto sea aprobado por la cámara de origen y la cámara revisora, y sin observaciones que realizar por parte del ejecutivo.
- **Aprobación tácita.** Todo proyecto no devuelto por el ejecutivo con observaciones a la Cámara de su origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción, se reputará aprobado y el ejecutivo tiene la obligación de promulgar y publicar la ley o decreto, si no lo hace en dicho plazo, el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo.
- **Desechamiento de la ley o decreto por parte del ejecutivo.** El proyecto de ley o decreto se devolverá a la Cámara de origen, ésta lo discutirá de nueva cuenta, si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

3.3 Delimitación material de la evidencia del problema de investigación

El 8 de septiembre de 2014, el Ejecutivo Federal, sometió ante el Congreso de la Unión las iniciativas de decreto por el que se expiden, reforman, adicionan y derogan legislaciones necesarias para la obtención de ingresos.

Con el objeto de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos, el Ejecutivo Federal presentó el anteproyecto de la miscelánea fiscal, el cual resultó polémico debido al ánimo recaudatorio del poder ejecutivo que en un inicio fuera bastante ambicioso.

En un principio, las iniciativas presentadas por el ejecutivo federal planteaban gravar los ingresos de personas físicas que excedan a \$500,000.00 con una tasa del 32%, eliminar las exenciones sobre los servicios de enseñanza y sobre el pago de intereses en hipotecas, gravar la renta de casa-habitación, sin embargo, dichas iniciativas no fueron aprobadas.

De haber sido aprobadas dichas iniciativas, causarían un perjuicio mayor del que ya causan las disposiciones fiscales que fueron promulgadas, pues se gravarían los derechos fundamentales como la vivienda y la educación.

En este sentido, la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, tiene un discurso argumentativo que justifica la recaudación con fines eminentemente sociales para garantizar a los mexicanos un nivel de vida digno, apareciendo el objetivo de la reforma de la manera siguiente:

El objetivo fundamental de esta Reforma consiste en crear los mecanismos de inclusión y protección social para garantizar a todos los mexicanos un nivel de vida digno. Con ese fin, se realizan diversas modificaciones en materia de seguridad social y al sistema tributario. Las modificaciones al sistema tributario se orientan a generar los recursos necesarios para financiar la provisión de servicios de protección social, así como a dotar al país de un sistema fiscal más justo y más simple.

Una vez seguido el procedimiento legislativo, el 6 de diciembre de 2013 el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la firma del Secretario de Gobernación, promulgó para su debida publicación y observancia el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mismo que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 9 de

diciembre de 2013, en cuyas partes que interesan, se reformó lo dispuesto por el artículo 28 fracciones III y IV, así como diversos preceptos relacionados, entre ellos el diverso 42, estableciéndose un artículo segundo transitorio, todos del Código Fiscal de la Federación.

Dichos preceptos señalan lo siguiente:

Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

[...]

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

[...]

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

[...]

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

[...]

Segundo. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Único de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

III. El Ejecutivo Federal dentro de los 90 días siguientes a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, expedirá las reformas y adiciones correspondientes a los Reglamentos relativos a las disposiciones materia de este Decreto.

Por lo que respecta a lo dispuesto por el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según las regiones del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

[...]

Asimismo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular las deducciones de las personas morales, dispone en el artículo 28, fracción XXX, lo siguiente:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

[...]

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

[...]

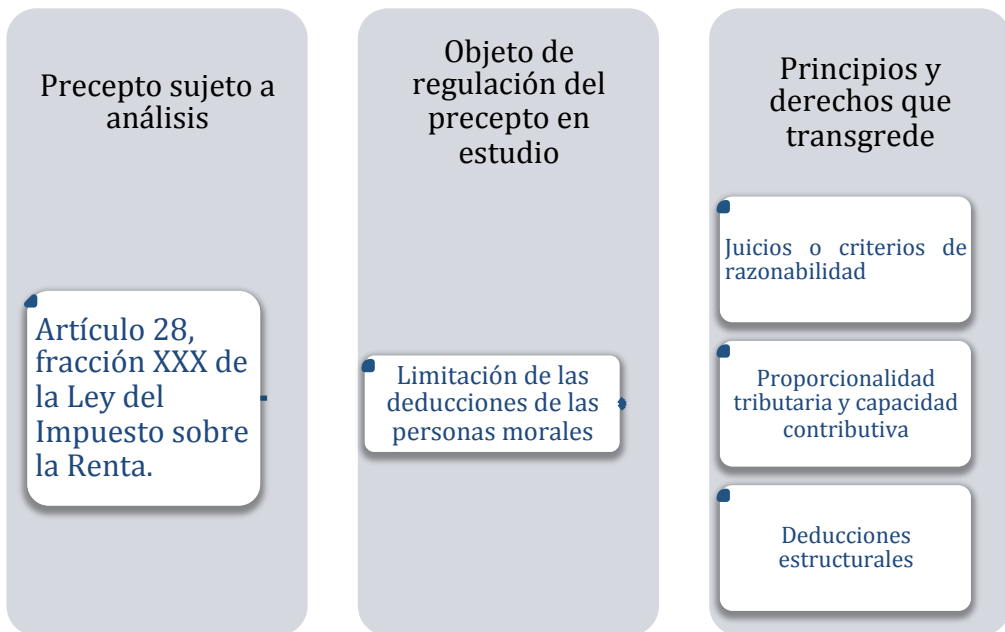
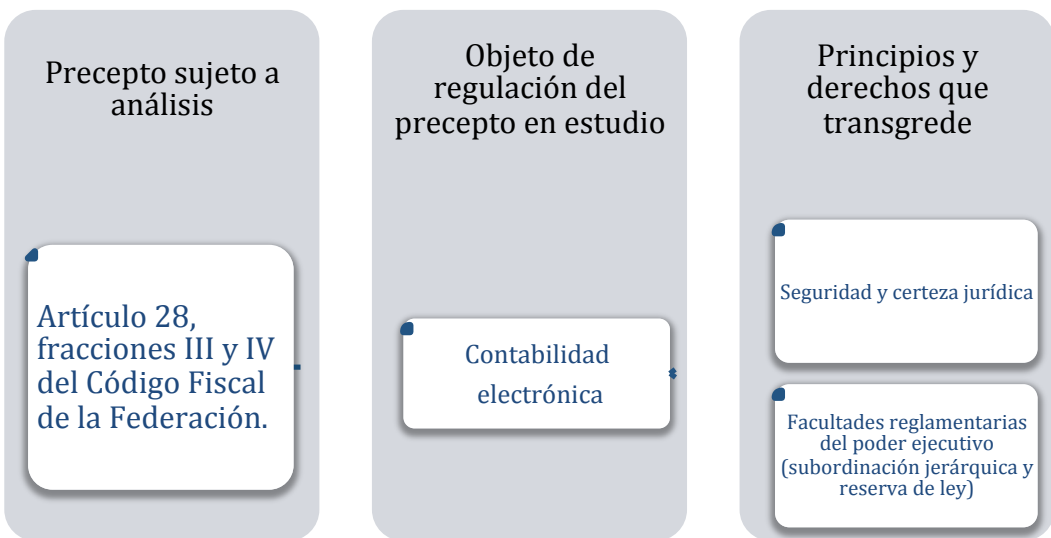
Por otra parte, el párrafo último del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé un límite para las deducciones de las personas físicas, al disponer lo siguiente:

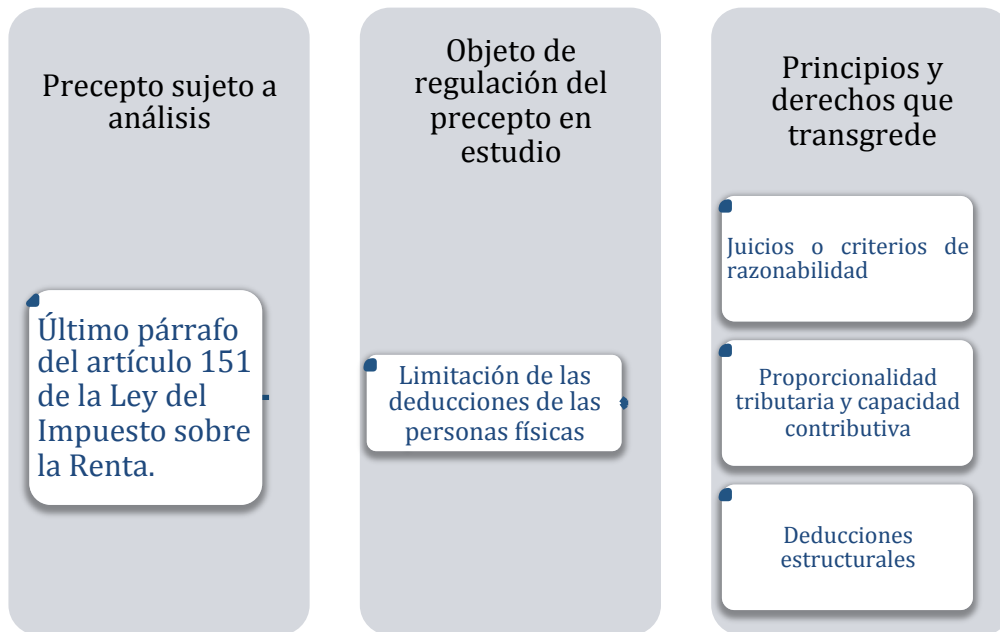
Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

[...]

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.

Con base en el método analítico, aplicado a los artículos anteriormente transcritos, se evidenciará el problema de investigación, a partir de la siguiente sistematización:





Dichos aspectos deben ser analizados en relación a una interpretación armónica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.4 Análisis del artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación fue reformado con el objeto de prever la contabilidad electrónica. En este sentido, el 8 de septiembre de 2013, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos presentó ante la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, en cuya parte conducente se aprecia lo siguiente:

“Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria ha desarrollado mecanismos que facilitan el

cumplimiento de ese imperativo legal; sin embargo, los contribuyentes aún enfrentan una serie de exigencias legales y operativas.

Baste citar como ejemplo que éstos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más de 20% arriba del promedio mundial, que es de 267 horas, según el estudio Doing Business elaborado por el Banco Mundial.

Por otra parte, el artículo 28 del mismo ordenamiento establece las reglas para llevar la contabilidad, y el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las características que debe cumplir el registro de la misma a efecto de permitir a los contribuyentes mantener su contabilidad en los instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, lo que genera una gran variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control de los propios contribuyentes.

Por lo anterior, se propone modificar estos preceptos con el fin de definir condiciones para que los contribuyentes cumplan con elementos mínimos y características específicas y uniformes, además de que la autoridad fiscal cuente con una contabilidad estructurada, y se plantea reformar el artículo 30-A del código tributario, a efecto de eliminar la información que los contribuyentes no tendrán que proporcionar mediante declaración informativa, en virtud de que la autoridad contará con ella a través de los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Adicionalmente, se estima conveniente precisar el alcance de la figura de contabilidad, que conceptualmente se define como un sistema de registro de ingresos y egresos, provisto sin costo alguno por la autoridad. Para las personas morales y físicas con actividad empresarial se propone la creación de un método electrónico estándar para la entrega de información contable. Este esquema simplifica y facilita el cumplimiento para el 66% de los contribuyentes emisores de facturas aproximadamente.

Adicionalmente y a fin de alinear las disposiciones en relación con las modificaciones que se proponen a consideración de esa Soberanía respecto de llevar la contabilidad a través de mecanismos electrónicos, se propone reformar con ese mismo sentido, los artículos 30 y 45 del Código Fiscal de la Federación.

[...]

Revisiones electrónicas

Los artículos 42 y 48 del Código Fiscal de la Federación facultan actualmente a la autoridad para realizar revisiones de gabinete con solicitudes que se notifican al contribuyente en su domicilio. Éste está obligado a aportar la documentación

comprobatoria que la autoridad le solicite, la cual, por su volumen, en muchas ocasiones es de difícil manejo. Este proceso de fiscalización puede tardar hasta un año en concluirse. Actualmente, una auditoría implica un tiempo promedio de 325 días y 15 puntos de contacto con el contribuyente.

Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.

En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.

Una de las ventajas de la propuesta antes señalada radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.

Bajo ese orden de ideas, se hace énfasis en el hecho de que dar sustento legal a las revisiones electrónicas permitirá incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad. Cabe citar que actualmente, de acuerdo con el documento *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile, en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, respectivamente.

También se propone, respecto de los responsables solidarios a los cuales se les compulse para corroborar las operaciones que realizaron con el contribuyente principal, el permitir a las autoridades fiscales efectuar el aseguramiento de sus

bienes hasta por el monto de las operaciones que la autoridad pretende comprobar, en aquellos casos en que dichos compulsados se nieguen a proporcionar la información y documentación solicitada en la compulsas; lo anterior a fin de vencer la resistencia de éstos y que entonces la autoridad pueda tener los elementos suficientes para comprobar la situación real del contribuyente revisado.

Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección. Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.”

De la iniciativa, se aprecia que la finalidad del establecimiento de la contabilidad electrónica obedece a la economía, la simplificación y facilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la posibilidad de realización de facultades de comprobación de las autoridades, mediante el buzón tributario.

En la iniciativa, la contabilidad electrónica, se prevé como un derecho de los contribuyentes, pues les permite conocer su situación fiscal y tener comunicación con las autoridades fiscalizadoras, sin embargo, se considera que la figura de la contabilidad electrónica, contraviene derechos como la seguridad jurídica, asimismo, sobrepasa los límites de las facultades reglamentarias del ejecutivo.

3.4.1 Seguridad Jurídica

Ignacio Burgoa define a los derechos de seguridad jurídica como “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 subjetivos⁹⁵”.

En relación con el Capítulo I de la presente investigación, los derechos de seguridad jurídica, se relacionan con el concepto de estado de derecho en cuanto a las limitaciones formales del actuar de las autoridades, puesto que se encuentra limitado a lo establecido por las disposiciones de naturaleza nomodinámica, es decir, hacen referencia al *quién* y al *cómo*.

La seguridad jurídica tiene relación con el principio de mera legalidad, que implica que los actos de las autoridades, deben estar subordinados a los derechos fundamentales contemplados en el ordenamiento jurídico.

La seguridad jurídica permite a los gobernados prever las consecuencias jurídicas que producen sus acciones positivas o negativas.

Ahora bien, la seguridad jurídica, en su dimensión de corrección funcional, “exige que podamos garantizar el cumplimiento generalizado de las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico a los particulares así como la regularidad de la actuación de las autoridades⁹⁶”. Esta dimensión jurídica se traduce “a) en la presunción de conocimiento del derecho y en la prohibición de esgrimir la ignorancia del mismo, y b) en el principio de legalidad -de la actuación- de los poderes públicos, de acuerdo con el cual estos poderes solamente podrán hacer aquello para lo que están facultados por una norma jurídica⁹⁷”.

⁹⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 7a ed., Porrúa; México, 1972, p. 502.

⁹⁶ Carbonell, Miguel, “*Los Derechos Fundamentales en México*”, cit., p. 589.

⁹⁷ *Ídem*.

3.4.2 Razones por las que se considera que el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, transgrede el derecho de seguridad jurídica

Para un adecuado análisis de la transgresión que causa el artículo, es estudio, se hace necesario relacionarlo con el artículo 42, fracción IX del CFF, que dice:

Artículo 42.-Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Asimismo, los lineamientos para que los contribuyentes den cumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones III y IV, del artículo 28, del Código Fiscal de la Federación, fueron establecidos mediante las Reglas I.2.8.6 y I.2.8.7 de la Segunda Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de julio de 2014, de las que, mediante su estudio conjunto con los artículos 28, fracciones III y IV y 42, fracción IX del Código Fiscal de la Federación se puede concluir lo siguiente:

a) La obligación de los contribuyentes de ingresar o entregar de manera mensual a la autoridad fiscal sin distinción su “información contable” a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria; de acuerdo con los siguientes lineamientos:

- Entregar a más tardar los días 25 (tratándose de personas morales) o 27 (tratándose de personas físicas) del mes inmediato posterior al que correspondan la balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos) y cuentas de orden. Se deberán identificar todos los impuestos y, en su caso,

las distintas tasas, cuotas y actividades por las que no deba pagar el impuesto; así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados.

- Entregar a más tardar los días 20 de abril –tratándose de personas morales- o 22 de mayo –tratándose de personas físicas-, del ejercicio inmediato posterior el archivo correspondiente a la información del cierre del ejercicio, en la que se incluyen los ajustes para efectos fiscales.
- Entregar por una sola ocasión con el primer envío, o cuando exista alguna modificación, el catálogo de cuentas utilizado en el período.

b) Con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados hayan cumplido con sus obligaciones fiscales, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para efectuar revisiones electrónicas con base en la información que obre en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, para que en el caso que sea procedente, se determinen las contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.

De este modo, la obligación impuesta en materia de contabilidad electrónica al contribuyente, por el artículo 28, fracciones III y IV del CFF viola el derecho de seguridad jurídica, así como el derecho de inviolabilidad de domicilio y papeles, puesto que deja abierta la posibilidad de que las autoridades fiscales causen un acto de molestia, iniciando facultades de comprobación de manera discrecional, con la información que tienen en su poder.

Lo anterior, no implica únicamente la existencia de una obligación formal a cargo de los contribuyentes, pues con dicha medida también se le brindan a la autoridad fiscal facultades para conservarla y en caso de que lo estime conveniente ejercer sus facultades de comprobación.

Del mismo modo, el concepto de “información contable”, previsto en el artículo 28, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se establece como un concepto jurídico indeterminado, que no se encuentra limitado por la legislación, lo que crea incertidumbre jurídica al contribuyente, que no podrá cumplir con una obligación de la cual desconoce su alcance.

Al practicar el ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad debe brindar elementos ciertos y objetivos que limiten la actuación de las autoridades y brinden la certeza a los particulares para saber a qué atenerse; elementos tales como la existencia de un acto de inicio emitido por una autoridad competente con el que se comunique a los contribuyentes qué contribuciones se revisarán, el período de las mismas, así como un plazo cierto y definido para su conclusión, para que se cumpla con lo establecido por el artículo 16 Constitucional.

Así, sólo a través de un mandamiento de una autoridad competente se podría causar un acto de molestia a los contribuyentes para exigir la exhibición de sus documentos privados a fin de que se pueda comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo cual se haría mediante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior evidencia la violación constitucional que causa el artículo, fracción IV, del CFF, puesto que permite que las autoridades causen un acto de molestia sin que exista un acto fundado y motivado que funde la causa legal del procedimiento fiscalizador.

3.4.3 Facultades reglamentarias del poder ejecutivo

La facultad reglamentaria del poder ejecutivo, tiene los siguientes límites sustanciales:

a) El respeto a los derechos fundamentales.- En este sentido, los derechos fundamentales consagrados en la Constitución son una condición de validez de

toda norma reglamentaria, por lo que los reglamentos deben ser armónicos con el contenido de los derechos fundamentales reconocidos en la legislación.

b) Principio de legalidad.- García de Enterría señala que la potestad reglamentaria es en sí una potestad discrecional, en la que la autoridad goza de una libertad de elección para adoptar sus determinaciones, dicha libertad encuentra su límite en el principio de legalidad.⁹⁸

c) Principio de reserva de ley y subordinación jerárquica.- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido, por criterio jurisprudencial⁹⁹ lo siguiente:

El principio de reserva de ley se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial la figura jurídica del reglamento.

El principio de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar.

⁹⁸ García de Enterría, Eduardo, *“Curso de Derecho Administrativo”*, cit., p.419.

⁹⁹ Tesis: P./J. 30/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, mayo de 2007, t. XXV, p. 1515.

3.4.4 Razones por las que se considera que el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, transgrede los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica

En el ejercicio de la función legislativa, se aprecia una amplia discrecionalidad para actuar por parte del ejecutivo, se considera que los reglamentos solamente pueden tener una naturaleza nomodinámica, en la que su facultad reglamentaria se limita a dar forma, estableciendo el quién y cómo ha de realizarse la ley a la cual reglamenta.

Sin embargo, al permitirle establecer qué información y documentación con la que se integrará la contabilidad y qué requisitos deberán satisfacer los registros y asientos contables, se le permite establecer un reglamento de naturaleza nomoestática, que determina la sustancia de la contabilidad electrónica.

Así, las fracciones III y IV, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación hacen referencia a dos conceptos distintos, en primer lugar a los registros y asientos contables que deberán llevarse en medios electrónicos, y por otro lado, a la información contable que deberá ingresarse de manera mensual la información contable a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, sin que en dicha norma se haya indicado algún elemento que permita suponer o distinguir los límites del concepto y por ende, considerar si la información contable se integra por todos los registros o asientos contables u otros elementos conforme al primer párrafo del mismo numeral, esto deja al arbitrio de autoridad fiscal no del legislador la determinación acerca de *qué* conformará la información contable

Así, las Reglas I.2.8.6, I.2.8.7 y I.2.8.8, contenidas en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2014, otorgan al poder ejecutivo una facultad reglamentaria excesiva, lo que causa la creación o modificación de reglas a discreción amplia de la autoridad, pues dicha facultad no encuentra límite alguno en cuanto al alcance del concepto “información contable”, dejando al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica, y por tanto,

contraviniéndose su derecho a la seguridad jurídica tutelada por el artículo 16 constitucional.

En este sentido, al no establecer un fundamento sustancial, las fracciones III y IV del artículo 28 del CFF, hace que la autoridad fiscal parta de una apreciación inexacta en la creación de la reglamentación de la contabilidad electrónica, imponiendo así medidas que pueden resultar desproporcionadas, causando incertidumbre jurídica a los contribuyentes, refuerza lo anterior, la siguiente aportación de García de Enterría:

Quedarían así excluidos del ámbito de validez, a virtud de estos preceptos de la Constitución, los Reglamentos que infrinjan principios generales del Derecho que pautan una acción no arbitraria de los poderes públicos; como simple ejemplo: Reglamentos que partan de una apreciación inexacta de los hechos en virtud de los cuales se determinan (lo que es signo de la ausencia de un fundamento objetivo de la decisión normativa); o que impongan medidas desproporcionadas o incongruentes con la finalidad que persigan: o que intenten una manipulación de los medios elementales de vida de los destinatarios como instrumentos coercitivos...¹⁰⁰

Ahora bien, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó por medio de la jurisprudencia de rubro SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. PROCEDE CONCEDERLA CONTRA LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 17 K Y 28, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014), que si bien las obligaciones consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, forman parte de las medidas implementadas a fin de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, lo cierto es que la concesión de la medida cautelar no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso

¹⁰⁰ García de Enterría, Eduardo, “Curso de Derecho Administrativo”, cit., p.214.

desahogar los requerimientos que la autoridad hacendaria le formule en forma directa, ya sea mediante documento impreso o a través de otros medios electrónicos en documento digital, ni tampoco que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación.¹⁰¹

Se considera que el otorgamiento de la suspensión definitiva en el juicio de amparo, es un elemento que permite dilucidar que existen otras formas con las que los contribuyentes pueden cumplir con sus obligaciones fiscales.

3.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014, juicios o criterios de razonabilidad

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo que recae sobre los ingresos de las personas físicas y morales, es un impuesto general en tanto que recae sobre la capacidad tributaria del sujeto y por lo tanto es subjetivo.

La iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, planteó que sea el único impuesto sobre el ingreso, eliminándose el Impuesto sobre Depósitos en Efectivo y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, quedando el Impuesto sobre la Renta con una base más amplia.

Los juicios o criterios de razonabilidad suponen que, tratándose de una medida legislativa de la cual se alega la violación de los derechos los contribuyentes, se debe analizar si dicha medida cumple con la finalidad legítima de la norma o si es una medida carente de justificación y eminentemente violatoria de derechos.

En este contexto, para saber si las medidas adoptadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta importante conocer el fin planteado por la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, así como por el Dictamen emitido por la

¹⁰¹ Tesis: 2a./J. 2/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, febrero de 2015, p.1760

Comisión de Hacienda y Crédito Público, publicado en la gaceta parlamentaria el 17 de octubre de 2013¹⁰², el cual es complejo y sus propósitos se delimitan de la siguiente manera:

1.- Aumentar la recaudación.

2.- Simplificar el impuesto sobre a la renta, eliminando el IETU, por lo que el único impuesto al ingreso que permanece es el Impuesto Sobre la Renta.

3.- Recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal con base en los siguientes puntos:

a) Establecer la aplicación de un esquema general, a fin de alcanzar un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad, así como establecer un parámetro de vinculación entre los contribuyentes, y de equilibrio entre ingresos y gastos.

b) Se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del Impuesto sobre la Renta; limitándose la deducción de hasta el 0.47, o en su caso el 0.53.

c) Se propone considerar como no deducibles las cuotas de seguridad social del trabajador pagadas por el patrón. Con ello, se elimina también la inequidad entre empresas respecto a la determinación de la deducción de los pagos de salarios y demás prestaciones que con motivo de la relación laboral se otorgan a sus trabajadores, así como de las aportaciones establecidas en las leyes de seguridad social correspondientes.

¹⁰² Gaceta Parlamentaria número 3887-IX, de fecha 17 de octubre de 2013, Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

En este sentido, el objetivo primario de dicha exposición de motivos, es constitucionalmente válido al fin social de obtención de ingresos por parte del Estado, para el sostenimiento del mismo, sin embargo se debe analizar si las medidas adoptadas para alcanzar dichos propósitos son proporcionales.¹⁰³

En este sentido, a continuación se analizarán los elementos por los cuales los criterios de razonabilidad del poder legislativo al ejercer la potestad tributaria se consideran desproporcionales, no sólo para las personas morales, sino también para las personas físicas, sin embargo, se hace necesario conocer la estructura del impuesto sobre la renta, para así conocer su funcionamiento y poder determinar los derechos que se transgreden con los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, objeto de la presente investigación.

3.5.1 Características y elementos del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta grava el rendimiento de los contribuyentes, “La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos¹⁰⁴”.

Los elementos esenciales aplicables a todos los impuestos, son los elementos impositivos y los elementos neutralizadores, estos elementos son indispensables para la existencia de un tributo, y se enlistan a continuación¹⁰⁵:

Elementos impositivos:

- Sujeto

¹⁰³ Sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa dentro del expediente 80/2014, Disponible en:

http://www.dgepj.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=10/0010000014779184008.doc_1&sec=Juan_Manuel_Villanueva_Garc%C3%ADa_&svp=1

¹⁰⁴ De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2010, p. 393.

¹⁰⁵ Burgoa Toledo, Carlos A., *Principios tributarios, Entre la legalidad y el conocimiento*, México, Ed. Dofiscal, 2012, p. 70.

- Objeto
- Base
- Tasa o tarifa

Elemento neutralizadores:

- Exenciones
- No incidencias
- Deducciones
- Acreditamientos

Los elementos neutralizadores constituyen derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y su función radica en disminuir la base gravable de las contribuciones.

Así, en el caso de los impuestos directos, los elementos neutralizadores son únicamente las exenciones, las no incidencias y las deducciones. Por lo que hace al impuesto sobre la renta, únicamente se reconocen las exenciones y las deducciones. La diferencia entre cada una de ellas, es que la exención implica una exoneración del pago, mientras que la deducción es una detracción de una cantidad que se da sobre la base imponible.

En este sentido, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1º señala los ingresos que serán gravados por este impuesto:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Atendiendo a los sujetos del impuesto, tenemos que el sujeto activo es el Gobierno Federal, el sujeto pasivo es, según lo acabamos de ver, todas las personas físicas y morales residentes en México o que obtengan sus ingresos de fuentes sitas en el territorio nacional.

El objeto sobre el que recae este impuesto son los ingresos percibidos por:

- Salarios por prestación de un servicio personal subordinado.
- Ingresos provenientes de la realización de actividades profesionales.
- Premios y sorteos.
- Ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales.
- Por dividendos.
- Por rendimientos y anticipos de socios de una sociedad cooperativa.
- Por arrendamiento de inmuebles.
- Por enajenación de bienes o terrenos.
- Por intereses.
- Por ingresos esporádicos.
- Por enajenación de acciones.
- Por enajenación de acciones en la Bolsa.

La base del Impuesto sobre la Renta, es el monto gravable, una vez sustraídos los ingresos exentos y las deducciones, en su caso la Participación de los Trabajadores en la Utilidades de la Empresa (PTU) y las pérdidas fiscales, esto es, la utilidad gravable.

La tasa o tarifa varía, dependiendo si se trata de personas físicas o de personas morales, para las personas morales es una tasa fija del 30%, para las personas físicas se fija una tarifa que va del 1.92% al 35%, al efecto, el artículo 152 de la LISR establece la siguiente tabla:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Una vez conocidos los elementos del impuesto sobre la renta, se analizará la ampliación de la base gravable que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta al limitar las deducciones, con base en los siguientes criterios: principio de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva, deducciones estructurales, ingresos necesarios para desarrollar la actividad económica de una persona moral.

3.5.2 Principio de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva

Previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el principio de proporcionalidad tributaria ha sido delimitado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en siguiente tesis jurisprudencial:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31,

fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.¹⁰⁶

De la tesis de jurisprudencial transcrita, se pueden obtener los siguientes puntos:

- a) Los sujetos pasivos de los impuestos deben contribuir al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva.
- b) El principio de proporcionalidad supone una congruencia entre el gravamen que causa el impuesto y la capacidad contributiva del causante.
- c) Se define a la capacidad contributiva como “la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate.”

¹⁰⁶ Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XVII, mayo de 2013, p.144.

- d) La capacidad contributiva se vincula con la situación del causante que ve disminuido su patrimonio debido a la carga del impuesto.

Así, el impuesto sobre la renta, debe gravar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y en su diseño, debe tener elementos neutralizadores del impuesto, para considerar que la contribución al gasto público sea proporcional.

Los elementos neutralizadores de los impuestos, son elementos esenciales, forman parte de la dinámica tributaria y sin ellos la tributación no puede existir pues se trata de los derechos y obligaciones básicas de los contribuyentes. Las deducciones, junto con las exenciones, las no incidencias y los acreditamientos constituyen estos elementos neutralizadores.¹⁰⁷

Las deducciones, como elemento neutralizador del impuesto sobre la renta, son parciales y contribuyen a disminuir la carga tributaria, para que el gravamen que causa el impuesto sea conforme a las circunstancias del causante.

Los elementos neutralizadores son derechos que tienen por efecto disminuir la base gravable del impuesto, para que el causante contribuya proporcionalmente y pueda contar con el patrimonio necesario para desarrollar un nivel de vida digno en el caso de personas físicas o bien, para el desarrollo del objeto social de las personas morales.

Así, es necesario que exista una relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica el impuesto¹⁰⁸, por lo que el legislador debe tener

¹⁰⁷ Burgoa Toledo, Carlos A., "*Principios tributarios...*" cit., p. 69.

¹⁰⁸ Tesis : P./J. 109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época t. X, noviembre de 1999, p.22 **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función

presente que las deducciones son indispensables a efecto de que la base gravable del impuesto corresponda a la verdadera riqueza susceptible de ser aportada al gasto público por parte del contribuyente.

En este sentido, se hace patente que las deducciones son derechos necesarios para poder determinar la capacidad contributiva.

Así, si un impuesto grava la capacidad económica del contribuyente, resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria, pues lo que debe gravar un impuesto es la capacidad contributiva.

La distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, es explicada por Calvo Nicolau de la siguiente forma:

- a) Capacidad económica.- Se identifica con el haber patrimonial y se constituye por la cantidad de bienes y derechos que exceden el monto de las obligaciones.¹⁰⁹
- b) Capacidad contributiva.- Se identifica con lo que se podría llamar un haber patrimonial calificado, no se toman en cuenta todos los ingresos, ni todos los gastos para determinar la capacidad que tiene una persona para contribuir.¹¹⁰

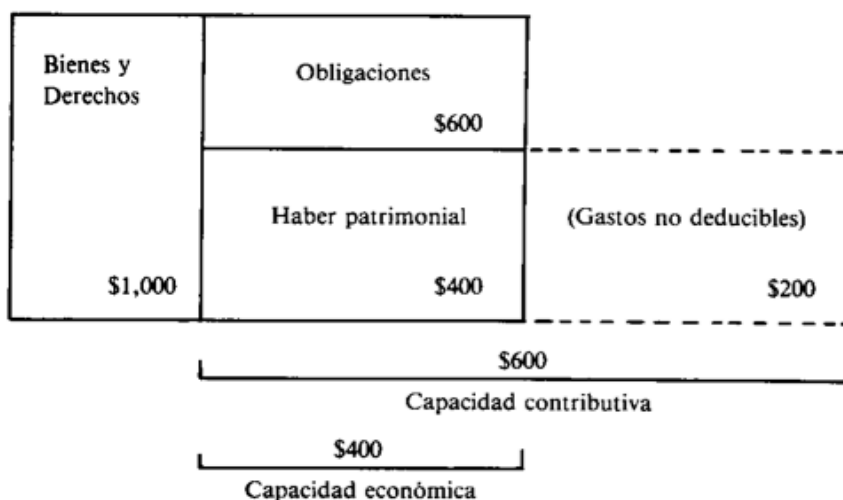
En este sentido, Calvo Nicolau, esquematiza una diferenciación entre capacidad contributiva y capacidad económica, por lo que hace a los gastos o pérdidas no

de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

¹⁰⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *Casos prácticos de la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos*, El Foro, Órgano de la Barra Mexicana de Abogados, 8a época, Tomo III, Núm. 4, p. 101. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/20/pr/pr32.pdf>

¹¹⁰ *Ídem*.

deducibles, el cual, con el fin de ilustrar el problema de estudio, se presenta a continuación¹¹¹.



Cuadro 3. En tanto que un gasto por el solo hecho de incurrirse en él, disminuye la capacidad económica, al no ser deducible se origina que la capacidad contributiva se aprecia en mayor cuantía.

3.5.2.1 Transgresión que causa el artículo 151 de la LISR a las personas físicas en relación al principio de proporcionalidad

El artículo 151, párrafo último de la LISR, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que al limitar las deducciones personales de los contribuyentes, aumenta la base gravable sobre la que recae el impuesto sobre la renta.

A este efecto, el mismo artículo, en relación con el artículo 185 bajo ciertas condiciones, permite la deducción por los siguientes conceptos, que a su vez constituyen derechos fundamentales:

- a) Derecho a la salud. Pagos por honorarios médicos, dentales, gastos hospitalarios para el contribuyente, su cónyuge o concubino, sus

¹¹¹ Ídem.

descendientes, ascendientes en línea recta, las primas de seguros por gastos médicos.

- b) Derecho a la vivienda. Pues permite deducir los intereses reales pagados por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de una casa-habitación.
- c) Derecho a una vida digna. Al permitir deducciones por concepto de aportaciones complementarias de retiro, depósitos en cuentas especiales de ahorro, en las cuales se realicen pagos de primas de contratos de seguros que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro.
- d) Derecho de educación. Pues el contribuyente puede deducir gastos destinados a la transportación escolar de sus descendientes.

Al limitarse las deducciones, aumenta la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que rompe el vínculo existente entre el gravamen y la situación personal del causante, contrariando así el principio de proporcionalidad tributaria, al no verse reflejada una verdadera capacidad contributiva, en la creación del impuesto por parte del legislador.

En este sentido, el artículo 151 de la LISR, último párrafo, trae como consecuencia el aumento de la carga tributaria del contribuyente con base en ingresos que no reflejan la capacidad tributaria real del contribuyente, produciendo un menoscabo injustificado en el patrimonio del mismo.

En este sentido, se puede afirmar que el legislador transgrede derechos patrimoniales de las personas físicas, que tributan otorgando ingresos que no le corresponden al Estado.

3.5.2.2 Transgresión que causa el artículo 28, fracción XXX de la LISR a las personas morales en relación al principio de proporcionalidad

El artículo 28, fracción XXX de la LISR, transgrede el principio de proporcionalidad, ya que limita deducciones, aumentando así la base que ha de ser gravada por el impuesto.

En este sentido, la capacidad contributiva se puede evidenciar en términos reales si se considera la utilidad real obtenida mediante la consideración del ingreso y de las cantidades erogadas para la obtención de dicho ingreso.

Así, el reconocimiento total de las erogaciones de la persona moral que se encuentran consideradas en la fracción XXX de la LISR, se hace necesario para determinar la capacidad real del sujeto pasivo de contribuir al gasto público, por lo que al no reconocerlas totalmente, la persona moral ve mermados sus derechos patrimoniales, debido a la actuación contraria al principio de proporcionalidad por parte del legislador.

3.5.3 Deducciones Estructurales

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido una distinción entre deducciones estructurales y deducciones no estructurales, en materia de Impuesto Sobre la Renta de la siguiente manera:

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: "DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en

dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.¹¹²

¹¹² Tesis 1a./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p.170.

En donde podemos distinguir dos tipos de deducciones:

1.- Deducciones estructurales: son figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad (para personas físicas, un ejemplo podría ser que al deducir dejen de tener una tasa mayor por encontrarse en el límite inferior de la tabla que establece la base gravable); coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Se trata de deducciones que el legislador debe reconocer en atención al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto sobre la renta se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.

Así, estas deducciones significan límites específicos del impuesto y no suponen una disminución a los recursos del erario, sino que el Estado dejaría de tener acceso a los recursos que materialmente no le corresponden.

2.- Deducciones no estructurales: Son beneficios, pertenecientes a las políticas públicas, que tienden a disuadir o promover conductas con objetivos preponderantemente extrafiscales.

Las deducciones tienen una naturaleza sustractiva, es decir, disminuyen la carga del contribuyente, toda vez que al restarse de los ingresos brutos del contribuyente, permiten determinar una utilidad fiscal (en el caso que los ingresos excedan las deducciones).

3.5.3.1 *Desconocimiento parcial de deducciones estructurales de acuerdo al artículo 28, fracción XXX de la LISR*

El artículo 28, fracción XXX, de la LISR, contraviene el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y afecta los derechos patrimoniales de las personas morales, toda vez que a través de la limitación de deducciones estructurales, aumenta la base gravable y en consecuencia la tasa establecida para personas morales grava ingresos que no corresponden a la capacidad contributiva de la persona moral.

La anterior afirmación hace necesario el estudio del artículo 28, fracción XXX de la LISR conjuntamente con el 25, fracción VI, que a la letra dicen:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Para delimitar cuáles son los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador es necesario acudir a lo dispuesto por el artículo 93 de la LISR, en el cual, se pueden identificar los siguientes:

- a) Sueldos y salarios.
- b) Gratificaciones y aguinaldo.
- c) Las indemnizaciones.
- d) Primas de vacaciones.

- e) Prima dominical.
- f) Premios de puntualidad o asistencia.
- g) Participación de los trabajadores en las utilidades.
- h) Seguro de vida.
- i) Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
- j) Previsión social.
- k) Seguro de Gastos médicos.
- l) Fondo y cajas de ahorro.
- m) Vales de despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
- n) Ayuda transporte.
- o) Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
- p) Fondo de pensiones, aportadas por el patrón.
- q) Aportaciones a la prima de antigüedad.
- r) Gastos para fiestas de fin de año.
- s) Subsidios por incapacidad.
- t) Becas para los trabajadores y/o sus hijos.
- u) Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
- v) Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
- w) Intereses subsidiados en créditos personales.
- x) Horas extras.
- y) Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
- z) Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

Así, existen gastos que son necesarios para el funcionamiento de una empresa y que por principios de seguridad social y por mandato de ley, los causantes están obligados a pagar a sus trabajadores.

Las deducciones contempladas en el artículo 28 de la LISR, tienen el carácter de estructurales y su función es subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las situaciones específicas de la persona moral toda vez que al sustraerse del ingreso bruto, se permite determinar la utilidad fiscal del causante, gravando una verdadera capacidad contributiva.

En este contexto, el ingreso bruto, debe ser atemperado con deducciones en el sentido que la base gravable del impuesto sobre la renta resulte de ingresos que signifiquen un impacto positivo en el contribuyente.

No obstante, la fracción XXX, del artículo en comento, limita las deducciones a un factor del 0.53 o del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Así, al limitar las deducciones, el legislador restringe deducciones estructurales, lo que permite al Estado obtener ingresos que materialmente no le corresponden, transgrediendo el principio de proporcionalidad tributaria.

3.5.3.2 Desconocimiento parcial de deducciones estructurales de acuerdo al artículo 151 de la LISR

El artículo 151 de la LISR, en su último párrafo limita las deducciones personales de los contribuyentes, (personas físicas) a la cantidad que resulte menor entre el 10% del total de sus ingresos o cuatro salarios mínimos generales elevados al año, lo que en el Distrito Federal da un total de \$98,243.40, ya que el salario mínimo general vigente para el 2014 en el área geográfica “A” es de \$67.29.

Las deducciones personales, que tienen el carácter de estructurales, y cumplen con las siguientes funciones:

- a) Subjetivizar el gravamen.- Al tener la posibilidad de deducir egresos necesarios para la realización de una vida digna, como lo son gastos médicos para sí y su familia, gastos funerarios, transporte escolar o el pago de

intereses de una hipoteca destinada a una casa-habitación, el gravamen debe adecuarse a las situaciones personales del causante.

- b) Frenar o corregir los excesos de progresividad.- En este sentido, el contribuyente que se encontrase en el límite inferior de la tabla que maneja el artículo 152 de la LISR, al aplicar una deducción descendida al porcentaje, evitando así que sus ingresos sean gravados con un porcentaje más elevado.

El artículo 151, último párrafo de la LISR, dispone lo siguiente:

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.

Dicho artículo, limita las deducciones estructurales a las que tiene derecho una persona física, por lo que no permite que su ingreso gravable refleje efectivamente su capacidad contributiva al no adecuarse a las circunstancias personales del contribuyente, con lo que desvirtúa una de las funciones de las deducciones estructurales.

Asimismo, al limitar las deducciones, la LISR permite que el contribuyente pueda encontrarse en una situación más gravosa, por ascender sin justificación a un nivel en que la tasa del impuesto aumente.

La limitación de deducciones perjudica los derechos patrimoniales del contribuyente, mismos que le permitirían desarrollar una vida digna, así, el legislador contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, al no permitirle contribuir de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva.

3.5.4 Posibilidad de deducir los gastos necesarios para los fines de la actividad del contribuyente (persona moral)

La limitación que el legislador diseñó en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en atención al desconocimiento parcial que hace de las erogaciones que las personas morales realizan en su carácter de patrones.

Dichas erogaciones son indispensables para que las personas morales realicen las actividades necesarias para el desarrollo de su objeto social, y no pueden evitarse, toda vez que requieren de la fuerza de trabajo y en este sentido, el artículo 123 Constitucional, así como la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social reconoce como derechos de los trabajadores y por ende, resultan obligaciones a cargo de los patrones.

Así, el patrón tiene la obligación de pagar al trabajador horas extra, sueldos y salarios, aguinaldo, indemnizaciones en su caso, primas de vacaciones, prima dominical, participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, previsión social, fondo de pensiones aportadas por el patrón, subsidios por incapacidad, jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.

Estos gastos resultan indispensables, pues tienen el carácter de obligaciones para una persona moral, al desconocerlos parcialmente, el legislador contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, pues obliga al contribuyente a pagar el impuesto sobre la renta sobre el cálculo de una base que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

Así, el legislador desconoce el impacto que estas erogaciones causan a la capacidad contributiva de los contribuyentes, sin justificación alguna.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que:

El carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplieren en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.¹¹³

El legislador no consideró la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tal y como anteriormente fue planteado, además los efectos de la limitación prevista en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, van en contra de cualquier motivo jurídico, económico o social, ya que, tal y como lo estimó el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal, dicha limitación está encaminada a desincentivar el otorgamiento de prestaciones a favor de los trabajadores, pues en su caso los empleadores dejarían de efectuar las cuotas de seguridad social que corresponde originalmente a los trabajadores afectando su nivel de vida.¹¹⁴

En este tenor, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de acuerdo a la siguiente jurisprudencia:

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden

¹¹³ Tesis 2a. CIII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, diciembre de 2004, p. 565.

¹¹⁴ Sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa dentro del expediente 80/2014, Disponible en: http://www.dgepj.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=10/0010000014779184008.doc_1&sec=Juan_Manuel_Villanueva_Garc%C3%ADa_&svp=1

sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.¹¹⁵

Así, se pueden distinguir dos tipos de erogaciones, las cuales tienen las siguientes características:

Tipos de erogaciones	
Las indispensables o necesarias para generar el ingreso de los contribuyentes	Erogaciones no necesarias o indispensables
Debe ser reconocida como deducción por el legislador, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria.	Debido a estas erogaciones el legislador puede otorgar –no reconocer- deducciones y obedece a razones económicas, sociales o extrafiscales.
Salvaguarda que la capacidad	De no ser otorgadas, no se afecta la

¹¹⁵ Tesis 1a. XXIX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007 p. 638.

contributiva sea idónea y se identifique realmente con la renta de los causantes.	idoneidad de la capacidad contributiva.
---	---

En este tenor, existe el deber del legislador de reconocer como deducibles las erogaciones indispensables para generar el ingreso de los contribuyentes, sin embargo, contrariando este deber, limita las deducciones de dichas erogaciones.

Es conveniente distinguir la palabra necesario e indispensable, pues no son sinónimos, aunque pueden parecerlo y así hayan sido consideradas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así, “*indispensables* son aquellas que logran la actividad preponderante del contribuyente, y *necesarias* son aquellas que mantienen la actividad preponderante del contribuyente.”¹¹⁶

Esta diferencia resulta importante, pues el artículo 28, fracción XXX de la LISR limita deducciones necesarias e indispensables, de modo que, por ejemplo, el patrón está obligado a pagar horas extras, siendo ésta una erogación indispensable, pues si el trabajador no trabajara horas extras, una empresa que debe producir artículos en poco tiempo, no lograría su actividad preponderante, a la par están las erogaciones necesarias, como las destinadas a la previsión social, sin las cuales la empresa no podría mantener su actividad preponderante.

La indispensabilidad o necesidad, tiene 3 características:

- 1.- Que el gasto esté relacionado con la actividad de la persona moral.
- 2.- Que sea necesario para que la persona moral alcance sus fines o su objeto o indispensable para mantener el desarrollo de su actividad.
- 3.- Que de no realizarse dicha erogación la persona moral no podría realizar su actividad o se podría entorpecer su desarrollo.

¹¹⁶ Burgoa Toledo, Carlos A., “*Principios tributarios, Entre la legalidad y el conocimiento*”, cit., p.72.

Así, las deducciones que limita el artículo 28, fracción XXX de la LISR, cumplen con estas características, por lo que deberían poder deducirse en su totalidad.

En conclusión, el legislador, al reconocer parcialmente como deducibles erogaciones que son necesarias e indispensables para el desarrollo de la actividad del contribuyente, amplía la base gravable sobre la que recae el impuesto sobre la renta, misma que no refleja una real capacidad contributiva, lo que no cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad tributaria reconocido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otro lado, se considera que al limitarse la deducción de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, crea una colisión de obligaciones a cargo del patrón, pues existe la obligación de tributar por un lado, y por otro la de realizar pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, por ejemplo los gastos de previsión social (artículo 15 de la Ley del Seguro Social).

3.6 Resultados preliminares del tercer capítulo

- El objetivo del presente capítulo se cumple, ya que se evidencia la transgresión de derechos por parte del legislador al ejercer su potestad tributaria.
- El legislador, prevé medidas que afectan principios y derechos de seguridad jurídica de los contribuyentes, al establecer la contabilidad electrónica como un medio por el cual las autoridades fiscales pueden ejercer facultades de comprobación sin las formalidades exigidas por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- El legislador, al limitar las deducciones de las personas morales, en el artículo 28, fracción XXX, de la LISR, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que considera una base gravable que no se identifica con la capacidad contributiva real de las personas morales.

- El legislador, al limitar las deducciones de las personas físicas, en el artículo 151 de la LISR, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues considera una base gravable que no se identifica con la capacidad contributiva real de las personas físicas.
- El legislador contraría el principio de proporcionalidad tributaria al no reconocer totalmente deducciones estructurales, que tienen funciones importantes a efecto de subjetivizar el impuesto sobre la renta.
- Los elementos neutralizadores de los impuestos son necesarios e indispensables para que las personas morales puedan lograr o mantener las actividades relacionadas con su objeto social.

En el siguiente capítulo se analizarán los resultados aquí obtenidos, para así llegar a los resultados finales, obtener la problemática, y analizar el paradigma de estudio.

CAPÍTULO CUARTO

EL RESPETO A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El presente capítulo se desarrolla de conformidad con el método argumentativo y sistemático, a lo largo del mismo se plantea la hipótesis a través del análisis de los resultados obtenidos de la problemática estudiada en el capítulo tercero de la presente investigación, así como de las estadísticas oficiales obtenidas a través del sistema INFOMEX, para visualizar el paradigma y una vez analizados y que la hipótesis sea comprendida, se planteen medidas tendientes a minimizar el problema o a acabar con el mismo.

4.1 Análisis de Resultados

En la investigación realizada en el capítulo anterior, el problema de investigación se hace evidente por lo que hace a la transgresión de los derechos de los contribuyentes en la producción de las disposiciones fiscales.

Así, se puede afirmar que los resultados finales que se han obtenido a lo largo de la investigación son esencialmente los siguientes:

La autoridad legislativa transgrede los derechos de seguridad jurídica de los contribuyentes, al permitir a las autoridades fiscales hacer uso de las facultades de comprobación sin mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El legislador transgrede derechos de los contribuyentes, que pueden tener efectos colaterales en los derechos de sus trabajadores, como es el caso del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2014, pues restringe deducciones estructurales, consistentes en un gasto

necesario e indispensable para la consecución de un ingreso gravable y el funcionamiento de una persona moral.

Se considera que dicho artículo atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no grava la efectiva capacidad contributiva del sujeto que realiza el hecho imponible, se deduce lo anterior pues los pagos que realiza la empresa por concepto de cuotas de seguridad social que corresponden originalmente a los trabajadores, son de gran trascendencia en la determinación de la capacidad contributiva del causante.

Ahora bien, por lo que hace al artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una doble limitación de deducciones, se considera que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues aumenta la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que rompe el vínculo existente entre el gravamen y la situación personal del causante.

Respecto al artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que el legislador debe tomar en cuenta las circunstancias personales del contribuyente para determinar una verdadera capacidad contributiva y una de esas circunstancias la constituye la posibilidad de deducir totalmente, dentro del parámetro establecido, erogaciones destinadas al pago de honorarios médicos, dentales, hospitalarios, funerarios, etcétera.

Es importante mencionar que la teoría de derechos adquiridos no es aplicable a la materia fiscal, dicha teoría supone que para considerar una ley como retroactiva debe encontrarse que destruye o restringe un derecho adquirido bajo la tutela de una ley anterior. Así los derechos adquiridos son aquellos que han entrado a nuestro dominio y no pueden sernos arrebatados.¹¹⁷

¹¹⁷Margáin Barraza, Emilio, *La irretroactividad de las leyes tributarias*, México, 2010, p.552 y 553, revista anuario, disponible al 07 de septiembre de 2014, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/18/pr/pr24.pdf>

Ahora bien, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio:

CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.¹¹⁸

Así, el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, luego entonces, cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores de los particulares, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa.

Si bien, debido a la determinación anual de las contribuciones en México, no existen derechos adquiridos, se considera que toda disposición tributaria debe respetar los derechos fundamentales y los principios tributarios, que son límite y parámetro de la actuación de las autoridades legislativas.

Debido a lo anterior, se considera que la actuación de la autoridad legislativa no es acorde a lo establecido por el principio de proporcionalidad tributaria, así como el derecho de seguridad jurídica, por lo que las disposiciones analizadas en el capítulo III de la presente investigación resultan inconstitucionales.

¹¹⁸ Tesis: P./J. 105/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, noviembre de 1999, t.X, p. 27.

Ahora bien, debido al aumento de la base gravable, el impuesto sobre la Renta aumentó un 7.6% real, asociado a la reforma hacendaria, según el informe Tributario y de Gestión presentado por el Servicio de Administración Tributaria rendido en junio de 2014.¹¹⁹

Así, según el informe Tributario y de Gestión emitido por el Servicio de Administración Tributaria en el mes de junio de 2014, el padrón de contribuyentes estuvo conformado por 43.7 millones de contribuyentes, incorporándose 93,543 personas morales, 1.7 millones de personas físicas y 2.4 millones de asalariados.

El monto recaudado por el Servicio de Administración Tributaria por el periodo de enero-junio de 2014, de los ingresos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) ascendieron a 525,726.3 millones de pesos (considerando el Impuesto al Activo, ya derogado), monto mayor en 7.6 por ciento real a lo recaudado en el mismo lapso de 2013. Este resultado se debió a la ampliación de la base del impuesto asociada a la reforma hacendaria.

A continuación, se muestran los ingresos obtenidos por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Ingreso Especial a la Producción y Servicios:

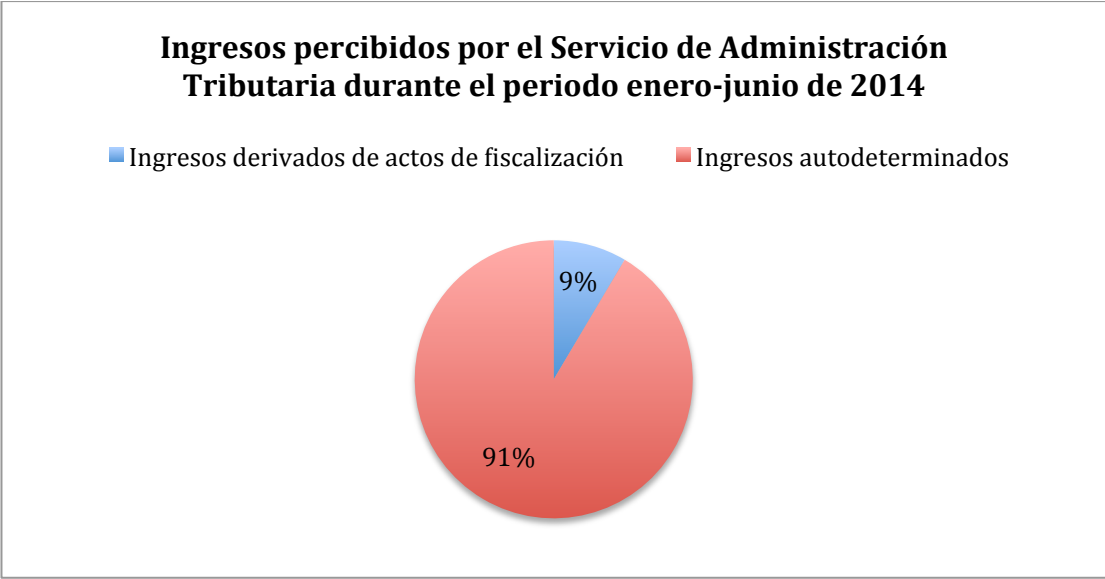
Ingresos obtenidos en el periodo enero-junio de 2014	
Impuesto	Ingreso
Impuesto Sobre la Renta (ISR) (considerando el Impuesto al Activo, ya derogado)	525,726.3 millones de pesos
Impuesto al Valor Agregado	333,606.2 millones de pesos
Impuesto Especial a la Producción y Servicios	41,191.1 millones de pesos
De los cuales:	58,857.3 millones de pesos (un aumento de 39.5 por ciento real anual), principalmente por la

¹¹⁹ Disponible el 10 de septiembre de 2014, en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t2/Informe_Ejecutivo.pdf

	ampliación de la base del impuesto a bebidas saborizadas y alimentos no básicos con alta densidad calórica.
--	---

Resultados obtenidos del Informe Tributario y de Gestión del segundo trimestre del año 2014, disponible en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/informe_tributario_gestion.aspx

En el periodo enero-junio de 2014 los ingresos tributarios ascendieron a 923,864.2 millones de pesos, de los cuales se recaudaron 78,769.8 millones de pesos derivados de actos de fiscalización. Lo cual se demuestra en la siguiente gráfica:



De los ingresos obtenidos por actos de fiscalización, el 51.7% corresponde a grandes contribuyentes y el 48.3% al resto de los contribuyentes.

Esto demuestra que el 9% de los ingresos percibidos por el Servicio de Administración Tributaria resultan de actos de fiscalización.

No obstante que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece una aplicación estricta de la legislación tributaria, esto ha sido usado por la autoridad en su actuación como literalidad de la ley, siendo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o los Juzgados de Distrito quienes sirven como medio de control de los actos de autoridades fiscales.

Los resultados obtenidos, dan lugar al establecimiento del paradigma en estudio, que se analizará en líneas posteriores.

4.2 Paradigma de estudio

Un paradigma es una visión del mundo, un prototipo que se toma como una verdad sabida y que influencia a la forma en la que se han ido desarrollando las cosas a lo largo del tiempo.

En el campo del derecho, estos paradigmas son visiones que constituyen “imágenes implícitas de una sociedad que guían las prácticas contemporáneas de producción y aplicación del derecho¹²⁰”.

Incluso estos paradigmas, sirven como base para una interpretación sistemática de los derechos fundamentales. Los paradigmas del derecho se disciernen por lo general en sentencias judiciales de gran importancia, mismas que incluso llegan a conformar jurisprudencia, en las cuales se interpretan todo tipo de disposiciones, entre ellas las fiscales y que incluso declaran su inconstitucionalidad, sirviendo de plataforma para la creación o perfeccionamiento de las disposiciones.

Habermas, al respecto señala: “Un paradigma jurídico es algo que en primera línea se infiere de las decisiones judiciales que, en virtud de los criterios que fuere,

¹²⁰ Habermas, Jürgen. *Paradigms of Law*, en *Cardozo Law Review*, New York, N° 17, 1996, p. 771.

se consideran ejemplares, y las más de las veces suele equipararse a la imagen implícita que de la sociedad tienen los jueces.”¹²¹

Con el objeto de perfeccionar y armonizar la legislación dentro del sistema jurídico mexicano, el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la figura de declaratoria general de inconstitucionalidad, misma que se contempla como un medio de control de constitucionalidad de la legislación, para así garantizar de los derechos fundamentales, partiendo de la visión que el poder judicial tiene de la sociedad, figura que se estipula en los siguientes términos:

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

¹²¹ Habermas, Jürgen. *Facticidad y Validez: Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*, 4a edición, Madrid, España, Editorial Trotta, 2001, p. 477.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

(...)

Al efecto, en la iniciativa de ley mediante la cual se propone la Ley del Impuesto Sobre la Renta presentada por el Partido Revolucionario Institucional, plantea lo siguiente:

La declaración de interpretación conforme, por su parte, tiene la ventaja de permitir a la Corte establecer aquella interpretación mediante la cual sea factible salvar la constitucionalidad de la norma impugnada para, de esa forma, garantizar la supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación de nuestro orden jurídico.¹²²

Así, la Ley de Amparo reglamenta lo dispuesto por el artículo antes transcrito en el Título Cuarto denominado Jurisprudencia y Declaratoria General de Inconstitucionalidad, en el que a partir del artículo 231, dispone los pasos a seguir para formular la declaratoria general de inconstitucionalidad.

Con apoyo en la sociología de conocimiento, se habla de la construcción social de la realidad por parte de los jueces, en la cual, partiendo de hechos reales, el poder judicial interpreta con base en la legislación y las expectativas que la sociedad tiene en un momento determinado, de acuerdo con Habermas, quien manifiesta lo siguiente:

En el decurso jurídico subyace en los discursos sobre hechos, es decir en la descripción y valoración de los decursos fácticos y modos de funcionamiento de los sistemas

¹²²Disponible al 10 de septiembre de 2014 en:
<http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20amparo.pdf>

sociales de acción: los hechos son expectativas de comportamiento y motivaciones de comportamiento, referidas recíprocamente las unas a las otras, interacciones humanas, pequeñas partículas de la gran corriente de decursos sociales trabados de múltiples modos unos con otros. O dicho más exactamente: no son estos decursos mismos, sino representaciones que el tribunal hace de esos decursos.¹²³

Si bien la declaratoria general de inconstitucionalidad es una figura que permite armonizar y perfeccionar el sistema jurídico mexicano, de conformidad con los derechos fundamentales previstos tanto en la Constitución como en los tratados internacionales adoptados por el Estado mexicano, dicha figura no es aplicable a normas generales en materia tributaria.

En la exposición de motivos de la reforma del artículo 107 de la Constitución, el Diputado Jaime Fernando Cárdenas García, en la discusión que llevó a cabo la cámara de diputados cuestionó la inoperancia de dicha figura en materia tributaria y al efecto señaló:

La reforma al artículo 107, permite que en algunos casos se puedan invalidar normas generales. Esto me parece correcto, que pongamos fin a la Cláusula Otero que establece que el amparo solamente procede contra el acto que está promoviendo el particular o el quejoso en un amparo, pero es muy curiosa esta reforma; dice: Sí, puede ponerse fin a la cláusula Otero y el amparo puede tener efectos generales, pero no en materia de amparo en materia tributaria.

Yo me pregunto por qué en materia tributaria o fiscal el amparo no tiene efectos generales, cuando debe tenerlos. Me parece una deficiencia muy importante de esta reforma.¹²⁴

En este contexto, se considera que la razón por la cual la declaratoria general de inconstitucionalidad no sea aplicable a la materia tributaria “obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto

¹²³ Habermas, Jürgen, *op. cit.* nota 5, p. 456.

¹²⁴ Disponible al 10 de octubre de 2014 en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20amparo.pdf>

negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales¹²⁵”.

Asimismo, las disposiciones fiscales en México, se rigen por el principio de anualidad, y siendo la declaratoria general de inconstitucionalidad un procedimiento que inicia a través del informe de dos declaratorias de inconstitucionalidad por amparo en revisión y tomando en cuenta el transcurso de tiempo para la declaratoria general de inconstitucionalidad, quedaría rebasada la vigencia de las disposiciones fiscales, por este motivo no resultaría práctica la declaratoria general de inconstitucionalidad de las normas fiscales.

Sin embargo, mediante el Acuerdo de certidumbre tributaria, el Ejecutivo federal se comprometió a no proponer al Congreso de la Unión cambios en la estructura tributaria, hasta el 30 de noviembre de 2018, lo que en esencia permitiría que se subsanaran las disposiciones fiscales que causan daño a los contribuyentes.¹²⁶

En este sentido, el paradigma de la presente investigación radica en la forma en la que en el decurso fáctico y jurídico se han producido las disposiciones fiscales, entre ellas disposiciones que contrarían los principios tributarios y que devienen inconstitucionales, transgrediendo derechos de los contribuyentes.

Tal como quedó evidenciado en el capítulo anterior, se han producido disposiciones fiscales que contrarían principios tributarios, afectando los derechos patrimoniales de los contribuyentes.

¹²⁵ Mussi, Edmundo E., Silva Ramírez, Luciano, *La fórmula Otero y la declaratoria general de inconstitucionalidad en el juicio de amparo contra normas*, disponible al 14 de octubre de 2014 en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3066/4.pdf>

¹²⁶ Acuerdo de certidumbre tributaria, disponible al 12 de enero de 2015, en: http://www.shcp.gob.mx/Biblioteca_noticias_home/acuerdo_gabinete_mexico_prospero_27022014.pdf

El paradigma se sitúa en el origen de las disposiciones fiscales y su proceso de creación, toda vez que la armonización del sistema jurídico tributario es una tarea que debe partir de la actividad legislativa y la manera en que se ha realizado esta actividad no garantiza los derechos de los contribuyentes, ya que como se ha visto, se siguen produciendo disposiciones que afectan a los mismos.

4.3 El Positivismo Crítico como Teoría para lograr la efectividad de los derechos de los contribuyentes. Demostración de Hipótesis

La hipótesis planteada en la presente investigación, se sustenta en el positivismo crítico para **demostrar** que debido a una falta de técnica legislativa, las autoridades legislativas transgreden los derechos de los contribuyentes, al no respetar los principios tributarios y los derechos fundamentales consagrados en la Constitución y en los tratados internacionales.

En este sentido, la teoría que sustenta la hipótesis de la presente investigación es aquella que el autor Luigi Ferrajoli denomina como teoría general del garantismo, dicha teoría se respalda a su vez en Hans Kelsen, partiendo de que todo derecho debe estar reconocido en la ley.

A pesar de que esta teoría parte del positivismo Kelseniano, se aparta de la teoría pura del derecho, estableciéndose que el derecho, debe fundarse en la teoría normativista y en la teoría realista que son dos caras de una misma moneda, por lo que su teoría se apoya de la dogmática jurídica, la sociología del derecho y la filosofía de la justicia para así tener conciencia de los valores de los que deben estar impregnadas las leyes.

Modelos semánticos de la teoría del derecho	Campo de investigación	Enfoque
Dogmática Jurídica	Tiene como campo de investigación inmediato, las normas vigentes dictadas por el legislador, de cuyo sentido y condiciones jurídicas de validez se ocupa, y solo de manera mediata los comportamientos humanos de los que hablan las normas.	Analizan las divergencias entre el ser legislativo del derecho y las condiciones de validez dictadas por su deber ser interno o constitucional.
Sociología del Derecho	Tiene como campo de investigación inmediato los comportamientos humanos, con respecto a los cuales constata las condiciones sociales y el grado de efectividad de las normas que se refieren a ellos	Investiga la divergencia entre el ser del hecho del derecho y su grado de efectividad respecto a su deber ser de derecho.
Filosofía de la Justicia	Se encarga de la interpretación axiológica de los conceptos y construcciones teóricas.	Crítico y proyectivo respecto al ser del derecho, en su conjunto, sobre la base de los principios de justicia que diseñan su deber ser externo o ético político.

Información obtenida de de Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*, Italia, Trotta, 2011, t. 1, pp. 6-18.

Uno de los puntos por los cuales se establece esta teoría, según el propio autor, es el establecimiento de un límite al poder, mediante su sometimiento al derecho.

En esta teoría, el Estado de derecho garantista, parte de la idea de ser un Estado social y no un Estado meramente liberal pues a partir de su concepción, el Estado se encarga de la limitación al poder, pero atendiendo a su vez la satisfacción de desigualdades económicas, sociales y culturales de los individuos.

Para justificar su teoría, Luigi Ferrajoli hace uso del método axiomatizado, y pretende que su teoría del derecho sea una teoría del derecho positivo moderno, por lo que se estudia el paradigma del estado legislativo del derecho atendiendo al principio de legalidad como norma del reconocimiento del derecho vigente, así como al paradigma del estado constitucional de derecho, basado en la subordinación de las leyes a los principios constitucionales, como reconocimiento de su validez.¹²⁷

Por esas razones, el uso de la teoría garantista del derecho planteada por Luigi Ferrajoli sustenta la comprobación de la hipótesis planteada, al establecer que la actividad legislativa debe ceñirse a los principios constitucionales para ser válidas.

Asimismo, el uso de la dogmática jurídica, descansa en un universo lingüístico, por lo que requiere de la lectura y de la interpretación jurídica.

Para brindar un desarrollo más amplio de la teoría que sustenta la hipótesis, se hace necesario el estudio del principio del imperio de la ley, así como de los principios constitucionales y la interpretación de la legislación.

A lo largo de la presente investigación, se analizaron los derechos reconocidos a favor de los contribuyentes, así como la base de su reconocimiento, que se hace necesario en un estado constitucional de derecho para la garantía plena de los mismos, sin embargo, en materia fiscal, es preciso el estudio de los principios que rigen a los tributos, ya que los mismos, si bien no se encuentran delimitados en la Constitución o en alguna ley, han sido objeto de interpretación en la jurisprudencia, lo que le da el carácter realista a la forma en que se rige la tributación en México.

¹²⁷ Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*, cit., pp. 6 y 7.

4.3.1 Los principios constitucionales en materia tributaria como valores rectores de la legislación fiscal

En atención a la teoría utilizada, es preciso recordar que la Constitución es la manifestación más alta del derecho positivo, y en ella se encuentran los principios que rigen a todo el sistema jurídico de un país.

Zagrebelsky, señala que el derecho actual está compuesto de reglas y principios, siendo que las normas legislativas son primordialmente reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son prevalentemente principios.¹²⁸

Los principios desempeñan un papel constitutivo en el sistema jurídico. La utilidad de ellos radica en proporcionar al legislador “criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que *a priori* aparecen indeterminadas”.¹²⁹

Principio “es todo el conjunto de los estándares que no son normas”.¹³⁰

Esto toma relevancia por lo que hace a los principios constitucionales de las contribuciones, ya que al regularse, los mismos aparecen de forma indeterminada, sin embargo, han sido interpretados, estableciéndose sus alcances mediante jurisprudencia.

Se afirma que los principios, no forman parte únicamente de una teoría normativista o positivista, pues se encuentran impregnados de la realidad que requiere de una reacción por parte del legislador, con un contenido ético-político, así en la producción de disposiciones tributarias, el legislador deberá tomar posición respecto a los principios consagrados en la Constitución, al respecto Zagrebelsky señala:

¹²⁸ Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil*, España, Trotta, 1995, p.110.

¹²⁹ *Ibidem*, p.111.

¹³⁰ Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, España, Ariel Derecho, 1989, p. 72.

“La <aplicación> de los principios es completamente distinta y requiere que, cuando la realidad exija de nosotros una <reacción>, se <tome posición> ante ésta de conformidad con ellos. Una máquina capaz de <tomar posición> en el sentido indicado es una hipótesis que ni siquiera puede tomarse en consideración mientras la máquina siga siendo la máquina.”¹³¹

Respecto a los principios, Riccardo Guastini señala que “Muchos principios son normas teleológicas o pueden ser formulados en forma teleológica... los principios... encomiendan la obtención de un fin para lo cual los destinatarios pueden escoger entre una pluralidad de comportamientos alternativos¹³²”.

Los principios buscan un fin y son utilizados como herramientas cuando la norma específica no es clara.

... los principios no son mandamientos, sino posturas que se deben tomar, principalmente frente a los casos difíciles, frente a aquellos que no tienen una clara ubicación de la norma y por lo tanto, son la postura que debe adoptarse para dirimir una controversia de este tipo (difícil).¹³³

Los principios contienen cierto valor para los legisladores, en el sentido que las leyes que se crean deben tomar como criterio a los mismos, por lo tanto los principios son “entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales¹³⁴”.

Al ser valores, los principios encuentran cierto contenido moral, por lo que en materia tributaria, toma importancia el atender no sólo a una teoría normativista, dando lugar al positivismo crítico, pues en su interpretación se requiere del uso de la filosofía política.

¹³¹ Zagrebelsky, Gustavo, “*El derecho dúctil*”, cit., p.111.

¹³² Guastini, Ricardo, *Distinguiendo*, Estudios de teoría y metateoría del derecho, Barcelona, Ed. Gedisa, 1999, p.149.

¹³³ Burgoa Toledo, Carlos A., “*Principios tributarios, Entre la legalidad y el conocimiento*”, cit., p. 10.

¹³⁴ *Íbidem*, p. 11.

Respecto al contenido moral de los principios Ronald Dworkin señala: “Llamo principio a un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad¹³⁵.”

La Constitución, en materia fiscal, contiene principios con un valor axiológico que legitiman la validez de la norma tributaria, por lo que se consideran como lineamientos mínimos que debe seguir el legislador.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este artículo se encuentran los principios tributarios de destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad.

Como se puede observar, la Constitución sólo enuncia estos principios, siendo la legislación tributaria la que fija las normas que deben contener los valores de destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad.

Es de esta manera que los principios tienen una doble función: subjetiva, por cuanto tutelar el respeto y satisfacción de los derechos individuales y sociales, respectivamente, objetiva por cuanto a tutelar la integridad del sistema legal, tanto en la forma como en lo sustancial.¹³⁶

¹³⁵ Dworkin, Ronald, “*Los derechos en serio*”, *cit.*, p. 234.

¹³⁶ *Íbidem*, p. 25.

Así, la teleología de los principios tributarios debe ser garantizar los derechos individuales en cuanto a la proporcionalidad, equidad y legalidad además de satisfacer los derechos sociales por lo que hace al principio de destino al gasto público.

Los principios son los valores contenidos en la Constitución y que acotan la tarea del poder legislativo atinente a respetar en su totalidad las garantías de las personas.¹³⁷

En el más amplio sentido positivista, los principios tributarios sirven para perfeccionar el sistema jurídico, desarrollando una función correctiva, integradora o supletoria de las normas tributarias, desempeñando una función práctica en el derecho fiscal.

Sin embargo, al ponerse en contacto con la sociología jurídica y la filosofía política, los principios tienen autonomía propia frente a la realidad, así, la realidad, al ponerse en contacto con el principio, adquiere valor, el valor se incorpora al hecho e impone al legislador, la adopción de <tomas de posición> jurídica conformes con dicho valor.

Así, los principios indican la dirección en la que deberá marchar la legislación tributaria para no contravenir el valor contenido en ellos.

Los principios tienen una razón de peso o de importancia, por lo que los legisladores deberán tomar en consideración los principios tributarios.

Ronald Dworkin señala que:

Para abogar por un principio en particular hemos de luchar a brazo partido con todo un conjunto de estándares cambiantes, que evolucionan e interactúan (y que en sí mismos

¹³⁷ *Íbidem*, p. 11.

son más bien principios que normas), referentes a la interpretación de la ley, a la fuerza persuasiva de diversos tipos de precedentes, a la relación de todo ello con las prácticas morales contemporáneas y con multitud de otros estándares semejantes.¹³⁸

Se considera que los principios tributarios deben atender a la realidad social y económica de los contribuyentes, por lo que la construcción social de la realidad por parte de los jueces al conformar jurisprudencia respecto a los principios tributarios toma especial importancia para la prevalencia de los valores contenidos en los principios tributarios, mediante la interpretación de los mismos.

4.3.1.1 *Principio de legalidad*

Apegado al normativismo, el principio de legalidad es aquel en virtud del cual “todo fenómeno jurídico -sea un acto o un efecto, una situación o un estatus, una fuente o una norma- supone una norma por la que viene regulado.”¹³⁹

Dicho principio supone la reducción del derecho a la ley y la exclusión de todas las demás fuentes del derecho.

El principio de legalidad exige una disciplina normativa, a la cual se deben apegar las normas y los actos, de ahí la importancia de la producción de disposiciones acordes con los principios, los derechos y las garantías de los contribuyentes.

Luigi Ferrajoli divide el principio de legalidad en dos tesis, que se desarrollan de la siguiente manera:

¹³⁸ Dworkin Ronald, “*Los derechos en serio*”, cit., p. 95.

¹³⁹ Ferrajoli, Luigi, “*Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*”, cit., p.411.

Principio de mera legalidad de los actos	Principio de estricta legalidad de los actos
<p>Se refiere a los actos en sí.</p> <p>Se afirma que todo acto no constituyente supone una norma que lo prevé como tipo normativo o supuesto.</p> <p>Todos los actos a excepción de los no constituyentes, resultan relevantes en el campo del derecho en la medida en que vengan previstos y calificados por normas que son producidas por fuentes supraordenadas a ellos.</p>	<p>Se refiere a los efectos de los actos.</p> <p>De acuerdo con este principio, no sólo los actos no constituyentes, sino también sus efectos están regulados por normas cuyo contenido regulativo implica la eficacia de aquéllos. De ahí que los actos están vinculados por las normas, no solo en lo relativo a las formas de su producción, sino también a los significados que producen.</p>

Información obtenida de Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*, Italia, Trotta, 2011, t. 1, pp. 410 a 413.

Este principio surge con un principio protector de los derechos y libertades de los ciudadanos, según el cual, la actuación de la autoridad se encuentra sujeta a lo que dice la ley.

En este sentido, mediante la ley se establecen los límites de actuación de la administración pública, suponiendo que en un Estado de derecho democrático, quienes representan a los ciudadanos producen las leyes mediante un procedimiento y una técnica que protege sus intereses colectivos así como sus derechos y libertades.

El principio de legalidad tiene dos caras dentro de un Estado liberal de derecho, una que indica la libertad del ciudadano, debido a la no intervención del Estado (en ausencia de leyes), y la autoridad del Estado (en presencia de leyes), es decir la potestad de obrar de las autoridades conforme a la ley.

En el ejercicio de la función administrativa, se hace presente el principio de legalidad, respecto a las consecuencias que produzcan los actos administrativos, en los elemento objetivos de *presupuestos de hecho*, los cuales “son propuestos por la norma para que el acto pueda y deba ser dictado por la Administración”.¹⁴⁰

El Principio de legalidad, como principio tributario es una garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes, pues al plasmarse en una ley un derecho, una obligación o una prohibición, adquiere el carácter de la generalidad y la abstracción, y así se conforma una herramienta en contra del poder autoritario, pues “el contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado”.¹⁴¹

Así, la ley otorga potestades a la administración y esta debe actuar sobre la misma, puesto que los actos a excepción de los actos constitutivos, deben ser reglados, para así ser válidos y producir sus efectos.

Es por esto que el presupuesto de hecho debe estar tipificado en la ley para que el acto pueda ejecutarse en atención al principio de legalidad.

4.3.2 *La interpretación de las disposiciones fiscales*

Si existen normas complejas, surge la necesidad de interpretarlas, lo que puede dar lugar a la justificación de una decisión arbitraria por parte de la autoridad.

En este sentido, se necesita una exigencia de estabilidad por lo que hace a la interpretación de los principios tributarios y en general de todas las disposiciones tributarias, dicha estabilidad se encuentra en la Jurisprudencia.

¹⁴⁰ García de Enterría, Eduardo, “Curso de Derecho Administrativo, Tomo I”, cit., p. 98.

¹⁴¹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, Tomo I, 1975, pág.194.

Se debe tomar en cuenta que la interpretación de la Constitución, adquiere cada vez más el aspecto de una filosofía del derecho, lo que corrobora el uso del positivismo crítico, pues los principios tributarios, no obstante de estar vinculados con el derecho vigente, no pueden desenvolverse en el universo cerrado de la teoría normativista, tomando especial relevancia la interpretación.

Cuando hablamos de interpretación, nos referimos a una actividad o al producto de dicha actividad, misma que debe ser realizada por los legisladores al producir la ley.

Partiendo de los seis sentidos de interpretación que desarrolla Manuel Atienza a partir de la teoría de Gianformaggio, se puede dilucidar la interpretación como actividad y como producto de la siguiente manera:

	Noética	Lingüística	Dianoética
Actividad	Es el fenómeno mental de la atribución de un significado a un documento.	Adscripción de un significado a una disposición.	Tipo de actividad que se dirige a elucidar el significado de un enunciado.
Actividad propia que se realiza	Aprehensión, comprensión, entender.	Es una enunciación de un enunciado interpretativo.	Es un razonamiento, una justificación, una argumentación.
Producto	Es un significado, es decir, lo que se entiende o se ha entendido.	Es un significado, pero solo si existen condiciones o criterios de validez del acto.	Es un enunciado o proposición del tipo, es decir la conclusión de un argumento.

Información tomada de Atienza, Manuel, Interpretación constitucional, Universidad Libre, Colombia, 2010, p. 19.

Mediante la iniciativa y la discusión, en el proceso de producción de disposiciones fiscales, se realiza una actividad interpretativa, pues el legislador emite sus argumentos mediante la dianoética, en la que intenta dar significado de la disposición que debe legislar, es aquí donde se encuentran los juicios de razonabilidad.

Así, el legislador, debe realizar una argumentación al proponer la creación de una ley, añadiendo razones a favor de lo que se dice, pero siempre garantizando los derechos y las libertades de los contribuyentes.

Para llegar a una adecuada interpretación de las disposiciones fiscales, es necesario seguir un método, así, a través del estudio de diversos métodos interpretativos, es como se pretende desentrañar si las disposiciones fiscales, son acordes con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para Ricardo Guastini la interpretación en abstracto o interpretación orientada al texto “consiste en reformular el enunciado interpretado. El resultado de esta interpretación es un nuevo enunciado (el enunciado interpretativo) que el intérprete asume como sinónimo el enunciado interpretado¹⁴²”.

En cambio la interpretación en concreto o interpretación orientada a los hechos “consiste en subsumir un supuesto de hecho concreto (un “caso”) en el campo de aplicación de una norma.”¹⁴³ Su resultado, en cambio, es un enunciado normativo individual y concreto que califica ese supuesto de hecho analizado. Toda interpretación en concreto es antecedida por una interpretación en abstracto.

Según Manuel Atienza, las teorías de interpretación más relevantes en la literatura jurídica son las siguientes:

¹⁴² Guastini, Ricardo, “*Distinguiendo...*”, cit., p.204.

¹⁴³ *Ídem*.

Contraposición de teorías formalistas a las teorías escépticas

- Los formalistas o cognocitivistas sostienen que lo que hace el intérprete es "descubrir" el significado de un texto.
- Los escépticos o realistas, sostienen que el intérprete no descubre, sino que que crea y decide.

Contraposición entre teorías subjetivistas y objetivistas

- Los subjetivistas ven la interpretación como una indagación de la voluntad del legislador en el momento del establecimiento de la ley o en el de su aplicación para resolver un determinado caso.
- Los objetivistas ven la interpretación como una indagación de la voluntad de la ley misma, en cuanto entidad objetiva.

Información tomada de Atienza, Manuel, Interpretación constitucional, Universidad Libre, Colombia, 2010, p. 24.

En la concepción intermedia entre los formalistas y realistas, es de señalarse que en aquellos supuestos que resultan claros, se puede hablar de descubrir un sentido, en cambio, en aquellos casos difíciles se adjudica un sentido.

No obstante, al relacionar las teorías, se considera que el objeto de la interpretación no radica sólo en dilucidar la voluntad del legislador o de la ley misma, sino en mostrar el objeto interpretado bajo su mejor perspectiva.

En este sentido, la mejor perspectiva para interpretar un precepto jurídico, es aquella que favorezca a las personas la protección más amplia.

Tratándose del legislador, la interpretación ha de ser acorde con la teoría cognitivista, al realizar operaciones lógico-deductivas respecto de los principios, derechos y garantías que rigen a las disposiciones fiscales, también deben aplicar la teoría realista, toda vez que crea y descubre al producir las disposiciones tributarias.

La interpretación que hagan el legislativo, debe ser conforme a la dianoética, al momento de emitir la exposición de motivos, expresando razones través de un

pensamiento discursivo, asimismo, deberá ser conforme a la noésis, impregnando de significado (valor) a las leyes, atendiendo a la sociología jurídica y a la filosofía política.

En este sentido, Atienza señala las tres formas de entender la interpretación:

Formas para entender la interpretación		
Como la adscripción o detección de un significado, en cuyo caso tendrá sentido decir que un enunciado interpretativo es verdadero o falso y que la actividad interpretativa es una actividad cognoscitiva y potencialmente, científica (al igual que cabría decirlo de una definición lexicográfica)	Como la decisión o propuesta de un significado entre los diversos posibles; ahora (al igual que en el caso de las redefiniciones) podría hablarse de verdad o falsedad: interpretar no sería, pues, una operación cognoscitiva o más bien, cabría distinguir una fase cognoscitiva y otra no cognoscitiva o volitiva (interpretar ya no es sólo una actividad - potencialmente- científica, sino también política)	Como la creación de un significado (el termino de comparación sería el de las definiciones estipulativas). Esta forma corresponde al únicamente al legislativo.

Información tomada de Atienza, Manuel, Interpretación constitucional, Universidad Libre, Colombia, 2010, p. 27.

Resulta importante señalar que el legislativo solamente puede interpretar el texto Constitucional porque no es autoridad frente a ella, en el sentido que “interpreta -o puede interpretar- un texto quien no es -o en tanto no es- autoridad con respecto a ese texto¹⁴⁴”. Razón por la cual a continuación se estudiará la interpretación constitucional.

¹⁴⁴ Atienza, Manuel, *Interpretación constitucional*, Universidad Libre, Colombia, 2010, p. 27.

4.3.2.1 *La interpretación constitucional*

La Constitución al ser el ordenamiento normativo supraordenado de un Estado, contiene los principios y las reglas para armonizar el sistema jurídico, por lo que toda disposición debe acomodarse a los principios y preceptos de la Constitución.

Existe una exigencia de interpretación sistemática de todo el ordenamiento jurídico, en tanto la disposición sujeta a interpretación ha de establecerse siempre y necesariamente con la Constitución.

La interpretación conforme a la Constitución acarrea las siguientes consecuencias:¹⁴⁵

- La Constitución es el contexto necesario de todas las leyes, reglamentos y normas del ordenamiento a efectos de su interpretación y aplicación, aunque sea un contexto que a todas las excede en rango y significado.
- El carácter normativo de la Constitución, impone su prevalencia tanto en la interpretación declarativa, como en la interpretación integrativa, ya que colma las insuficiencias de las disposiciones.
- Se establece la prohibición de realizar una interpretación que contradiga los principios y valores constitucionales, así, la obligación de interpretar las leyes debe ser en el sentido más favorable a la efectividad de los derechos fundamentales.

En este sentido, el legislador se sujeta a la “interpretación conforme” (constitucional y convencional), como destinatario del criterio hermenéutico que dispone el artículo 1º Constitucional, en materia de derechos fundamentales, lo

¹⁴⁵ García de Enterría, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I*, cit., pp. 116 y 117.

que implica que “tendrán que adecuar la normativa existente utilizando este criterio y aplicarlo como parte de la técnica legislativa al emitir la norma¹⁴⁶”.

a) *La constitución como orden marco*

La importancia del Estado constitucional de derecho al establecerse como límite del poder estatal para garantizar la libertad del individuo, en atención al positivismo crítico es que ese poder debe fundamentarse en el propio derecho, las reglas y los procedimientos creados por el constituyente, para que a partir de ellos se delimite lo jurídicamente posible, de lo contrario, podrían existir consecuencias políticas ilimitadas e imprevisibles.

En este sentido, los derechos, sus garantías y los principios, reconocidos en la Constitución, deben ser respetados, al momento en que los legisladores –elegidos democráticamente– realicen la interpretación constitucional al producir disposiciones fiscales, con la finalidad de no sobrepasar los límites de la misma.

Al respecto Böckenförde señala lo siguiente:

Las garantías del Estado de Derecho, tales como el reconocimiento de derechos fundamentales de tipo material y procesal, la garantía de determinadas formas de organización y tipos de procedimiento, la separación de la legislación y la ejecución de la ley, o la prohibición de la retroactividad, entre otras, no solo configuran de un modo más preciso el poder de decisión del Estado legitimado democráticamente, es decir, no solo lo ajustan a un orden y le dan forma, sino que además lo vinculan y limitan en cuanto a su contenido y alcance.

La ley Fundamental ha reforzado expresamente estas vinculaciones y limitaciones al hacerlas valer también para el legislador (art. 1.3 LF), y al hacer que puedan ser exigidas judicialmente a través del control constitucional de normas (arts. 93.1.2 y 100 LF) y del recurso de amparo constitucional (art. 93.1.4 a LF). La democracia se convierte así en una democracia «moderada», limitada y equilibrada a través del Estado de Derecho. Las vinculaciones y

¹⁴⁶ Ferrer, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano*, Estudios Constitucionales, Año 9, No 2, Chile, 2011 p.555.

limitaciones del poder del Estado procedentes del Estado de Derecho están ya contenidas en parte en el principio democrático, en la medida en que los derechos de libertad e igualdad democráticos son condiciones constitutivas de la democracia misma. Pero, más allá de esto, estos derechos representan auténticas limitaciones para el poder político que ejerce el dominio constituido democráticamente.¹⁴⁷

Al hablar del marco Constitucional, se habla de modelo procedimental-material de la Constitución, que consiste en que se “confían algunas cosas a su discrecionalidad (del legislador) y otras no, es decir, hay ciertas cosas que están ordenadas o prohibidas¹⁴⁸”.

En resumen, el marco es aquello que está ordenado o prohibido, así, el legislador tiene autonomía, permitiéndose una intervención de la democracia, al reconocerse su facultad discrecional para actuar únicamente desde lo que no está ordenado o prohibido por el marco. Respecto al tema, Alexy señala lo siguiente:

La metáfora del marco puede ser precisada entonces de la siguiente manera: el marco es lo que está ordenado y prohibido. Lo que se confía a la discrecionalidad del Legislador, o sea, lo que no está ordenado ni prohibido, es aquello que se encuentra en el interior del marco. Así, lo discrecional define el margen de acción del Legislador. Este margen de acción es de tipo estructural. Se podría hablar también de un margen de acción material, que se origina a partir de la estructura de las normas de la Constitución. Resulta decisivo el hecho de que su contorno se determina de acuerdo con lo que tiene validez jurídica en razón de las normas de la Constitución. El margen de acción estructural consiste entonces en aquello que, en razón de los límites, la Constitución ordena y prohíbe definitivamente.¹⁴⁹

Lo anterior, cobra importancia para la interpretación que debe realizar el legislador, en el carácter epistémico, ya que el margen de acción epistémico no deriva propiamente de lo que la Ley Fundamental ordena o prohíbe, sino es una actividad interna del legislador, mediante la cual desarrolla “la capacidad para reconocer lo que la Constitución, por una parte, ordena y prohíbe, y por otra, lo

¹⁴⁷ Böckenförde, Ernst W., *Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia*, Trotta, España, 2000, p. 125.

¹⁴⁸ Alexy, Robert, *Epilogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, 2001, p.21.

¹⁴⁹ *Ídem*.

que no ordena ni prohíbe, es decir, lo que confía a la discrecionalidad legislativa¹⁵⁰”.

Así, al conocer los límites sobre lo que se puede legislar, es posible armonizar las disposiciones fiscales con los principios, derechos y garantías establecidas en la Constitución, pues es de ahí donde parte su actividad interpretativa.

Una vez estudiada la teoría que sustenta la hipótesis de la presente investigación, se afirma que la misma se **confirma**, puesto que el positivismo crítico confirma que con base en el Estado de derecho es necesario contar con una técnica legislativa que logre la armonía de las disposiciones fiscales con el resto del sistema jurídico, mediante la garantía de los derechos de los contribuyentes y el respeto de los principios de la tributación.

Del análisis realizado a disposiciones, problemas, valores y teorías a lo largo de la presente investigación se llega a las siguientes:

CONCLUSIONES

1.- La teoría garantista que sustenta el marco teórico de la presente investigación reconoce los derechos fundamentales de los contribuyentes y las herramientas para garantizarlos son las garantías primarias y las garantías secundarias, en el supuesto en que el Estado haga lo que debe abstenerse de hacer o no haga lo que debe hacer para satisfacer los derechos fundamentales, se deberá aplicar una sanción o declarar la nulidad de lo actuado.

2.- El Estado de Derecho constituye un límite de actuación del poder del Estado, que permite el libre desarrollo del individuo, mediante el control de los poderes públicos del Estado, el imperio de la ley y la desconcentración del poder.

¹⁵⁰ *Ídem.*

3.- La Constitución y los tratados internacionales que forman parte del derecho interno del Estado Mexicano son los ordenamientos supraordenados deónticos de un Estado, al contener los derechos fundamentales de las personas de acuerdo a su estatus y tienen una naturaleza nomoestática, por tener contenido sustancial, al referirse al *qué* determinan la validez de un acto.

4.- El sistema jurídico mexicano establece las herramientas necesarias para que las autoridades legislativas cumplan con las obligaciones encomendadas en el artículo 1º de la Constitución en materia de derechos fundamentales, obligaciones que además se encuentran establecidas en los tratados internacionales adoptados por México.

5.- Los tratados internacionales adoptados por México en materia de derechos humanos, así como las observaciones generales que los interpretan y reglamentan su funcionamiento, establecen las bases de las obligaciones que debe cumplir el Estado Mexicano, para lograr la efectividad de los derechos de los contribuyentes.

6.- La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, de la cual México forma parte, establece los lineamientos mínimos que debe contener una carta de derechos de los contribuyentes, por lo que se promulgó la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, sin embargo los derechos que reconoce, están contenidos en el Código Fiscal, llegando a ser una simple sistematización de los mismos, es decir una lista, enunciativa, más no limitativa, creada tomando como inspiración la Ley española 1/1998 de 26 de febrero denominada de Derechos y Garantías del Contribuyente.

7.- Debido al criterio de anualidad de la legislación en materia fiscal, cada año se producen disposiciones que incrementan las obligaciones de los contribuyentes, causándoles daño, al no cumplir con los principios tributarios consagrados en la

Constitución, viéndose obligados a cumplir con lo establecido por las disposiciones inconstitucionales aquellos contribuyentes que no interponen el juicio de amparo contra leyes.

8.- Al analizar el procedimiento de producción de las disposiciones fiscales se observa una falta de técnica legislativa, así, el poder legislativo al producir disposiciones fiscales no analiza la constitucionalidad de las mismas creando daños a los contribuyentes.

9.- La autoridad fiscal, al aplicar las disposiciones fiscales causa daños al contribuyente, por una indebida interpretación de las disposiciones fiscales, sin embargo, esta indebida interpretación, en ocasiones es causa de la imperfección de las leyes.

10.- El ánimo meramente recaudatorio, hace a los legisladores olvidarse de la máxima Kantiana, viendo al contribuyente como un medio para la obtención de recursos, pero no como un fin en sí mismo.

11.- Dentro de un Estado de Derecho, la producción debida de una Ley debe obedecer a los principios constitucionales, al imperio de la ley, la división de poderes, la garantía de los derechos y libertades fundamentales, sin embargo, el sistema jurídico debe estar provisto de realidad y justicia, por lo que no basta la aplicación de la Teoría Normativista en la producción de las disposiciones fiscales, debiéndose aplicar una Teoría General Garantista atendiendo a dogmática jurídica, a la sociología del derecho y a la filosofía política.

12.- En el más amplio sentido positivista, los principios tributarios sirven para perfeccionar el sistema jurídico, desarrollando una función correctiva, integradora o supletoria de las normas tributarias, desempeñando una función práctica en el derecho fiscal, sin embargo, al ponerse en contacto con la sociología jurídica y la filosofía política, los principios tienen autonomía propia frente a la realidad, en este contexto, al ponerse en contacto la realidad con el principio, adquiere valor, el valor se incorpora al hecho e impone al legislador y a la autoridad administrativa,

la adopción de tomas de posición jurídica conformes con dicho valor; así, los principios indican la dirección en la que deberá marchar la legislación tributaria para no contravenir el valor contenido ellos.

13.- Al ser objeto de interpretación en jurisprudencia, los principios tributarios, se impregnan de una realidad social visualizada por los jueces, por lo que para la creación de disposiciones fiscales, los legisladores deben poner especial atención a la misma, con el objeto de que las Leyes que creen estén dotadas de realidad social.

PROPUESTA

La propuesta para que el legislador produzca disposiciones fiscales que no transgredan derechos de los contribuyentes, consiste en el establecimiento de una técnica legislativa, si bien es de carácter formal, pues delimita quién crea la legislación fiscal y cómo la crea, establece las bases para que al crearse, las disposiciones fiscales determinen la sustancia respetando los derechos de los contribuyentes.

Para entender la propuesta, se precisa conocer lo que es una técnica legislativa y sus características.

Técnica legislativa

La técnica legislativa es el procedimiento mediante el cual se producen preceptos jurídicos. Se considera que tiene un carácter técnico y uno político:

- a) Político. Se refiere a las posiciones ideológicas de los partidos políticos.
- b) Técnico. Son las características formales como: el uso del lenguaje, su estructura lógica, brevedad, claridad; y la inserción armónica dentro del sistema jurídico.¹⁵¹

Al ser un procedimiento, podría pensarse que la técnica legislativa es solamente un elemento formal de la creación de disposiciones fiscales, sin embargo, se considera que la forma en la que se crean los preceptos jurídicos en materia tributaria, permite, en el aspecto técnico, la producción de disposiciones que se encuentren en completa armonía con el sistema jurídico, respetando así los derechos de los contribuyentes.

¹⁵¹ Pedroza Susana y Cruz Jesús, *Elementos de técnica legislativa*, Carbonell Miguel y Pedroza de la Llave Susana T (coor), Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2000, p.40.

Por lo expuesto anteriormente, se concluye con la propuesta de un manual de técnica legislativa, en el que se definen las instrucciones de forma ordenada y sistemática sobre la actividad legislativa.

El objetivo parte de la comprobación de la hipótesis demostrada, y trata de minimizar el problema que se ha investigado, pues se propone una técnica legislativa que cuenta con diversos filtros de control de constitucionalidad de las disposiciones fiscales, tomando en cuenta presupuestos sociológicos, para así garantizar los derechos de los contribuyentes, dicho manual se sustenta de la siguiente manera:

Etapa prelegislativa:

Al presentarse una iniciativa, se deberá realizar una propuesta mediante procesos cognitivos y analíticos, mismos que se proponen en el cuadro número 1 de la propuesta y que a continuación se explican:

1.- Determinación de los objetivos recaudatorios.- Mediante el uso de la noética y la dianoética, el ejecutivo deberá determinar los ingresos tributarios que son necesarios para solventar el gasto público, esta justificación deberá basarse en estudios de economía y mercado, debiéndose apoyar el ejecutivo en expertos del tema.

2.- Propuesta de medios legales para llegar al objetivo.- Una vez planteado el objetivo de recaudación, el ejecutivo fijará las bases legales para su consecución, para lo cual usará criterios interpretativos de noética, armonizando dichos medios con los principios establecidos en la Constitución.

3.- Motivación de los fines.- Mediante criterios dianoéticos, el ejecutivo, tendrá que argumentar los fines perseguidos por los impuestos propuestos, si se trata de fines extrafiscales, deberá además apoyarse de estudios e informes de la Secretaría de

que se trate el impuesto, por ejemplo, si se trata de un impuesto con el fin de disminuir la obesidad en México, se tendrán que pedir informes a la Secretaría de Salud.

4.- Justificación Constitucional de los medios.- Para poder justificar los medios propuestos, el ejecutivo tendrá que realizar un análisis de las medidas legales propuestas para evaluar si las mismas atienden a los principio de la tributación, y a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

5.- Redacción de la propuesta de ley.- Mediante la lingüística, el ejecutivo redactará la legislación fiscal, tratando siempre de simplificarla, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de manera más fácil, haciendo una análisis integral de la misma, para evitar lagunas y antinomias.

Etapa legislativa:

La etapa legislativa es protagonizada por el Congreso de la Unión, una vez realizada la propuesta, la misma es presentada ante la Cámara de Diputados, para que realice el siguiente procedimiento:

1.- Análisis y revisión de la propuesta: Los Diputados del Congreso de la Unión deberán analizar íntegramente la Ley sujeta a estudio, revisando artículo por artículo la constitucionalidad de los mismos.

2.- Análisis de los objetivos planteados en la propuesta.- Deberá realizarse un análisis lógico de los objetivos planteados en la iniciativa, así como de los estudios en los que se basa, debiendo incluso confrontarlos con la opinión de expertos.

3.- Propuesta de medios legales para llegar al objetivo.- El Congreso de la Unión, determinará, si los medios son los adecuados para llegar al objetivo de

recaudación, analizando si corrobora los medios presentados en la propuesta, si deben modificarse o proponiendo nuevos medios.

4.- Justificación los medios para llegar al objetivo recaudatorio.- Aquí es donde el Congreso de la Unión deberá analizar si los medios para llegar al objetivo son constitucionales y acordes al Estado de Derecho, y se deberá preguntar si dichos medios ¿atentan contra los derechos patrimoniales de los contribuyentes? ¿son contrarios a los principios tributarios? ¿atentan contra los derechos fundamentales de los contribuyentes? Al responder dichas preguntas, deberá fundar y motivar las respuestas.

5.- Debate de la propuesta con los posibles afectados.- Deberá existir un debate con los representantes de los contribuyentes afectados, para así tomar en cuenta sus intereses.

6.- Aprobación de la propuesta.- Con los cambios realizados se aprobará la propuesta, para su posterior publicación.

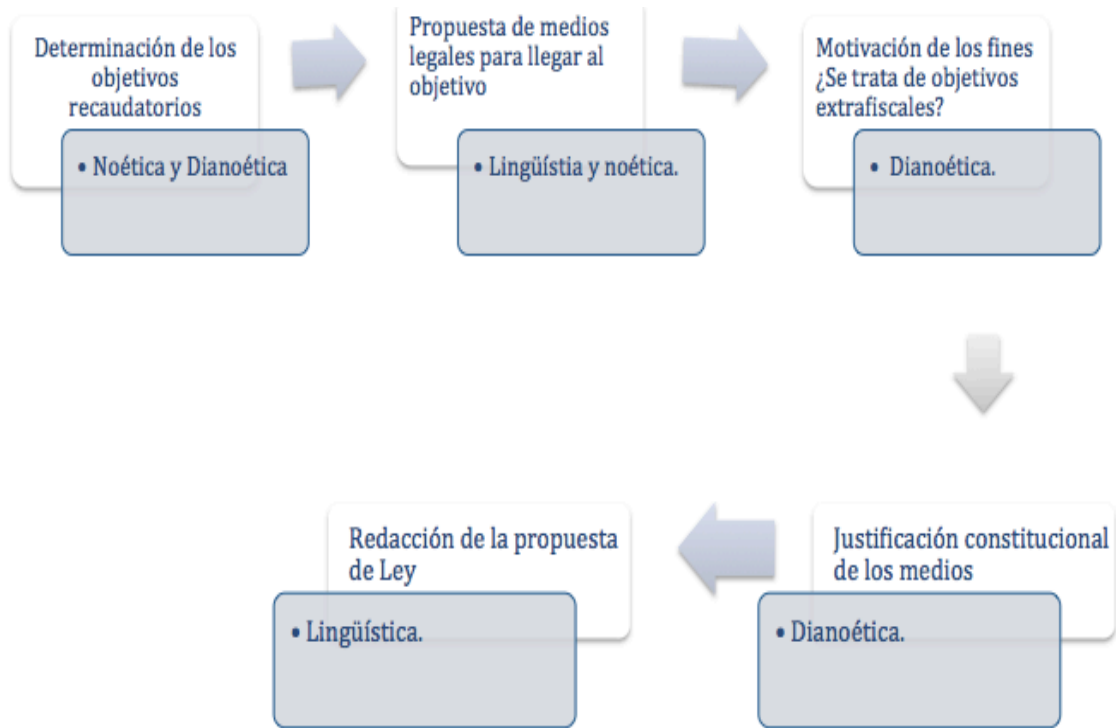
Etapa Postlegislativa:

1.- Promulgación de la legislación fiscal.- Es un acto solemne del ejecutivo.

2.- Estudios sobre el impacto de la Legislación fiscal.- Se realizarán estudios sociológicos del impacto que la legislación fiscal tiene sobre los contribuyentes, así como diversas variables afectadas por los impuestos, como los ingresos que causó dicho impuesto.

3.- Propuestas de modificación para el siguiente ejercicio fiscal.- Al aplicarse la legislación fiscal se revisará el impacto social de la misma, ofreciendo la posibilidad de plantear propuestas de modificación para legislar en el siguiente ejercicio fiscal.

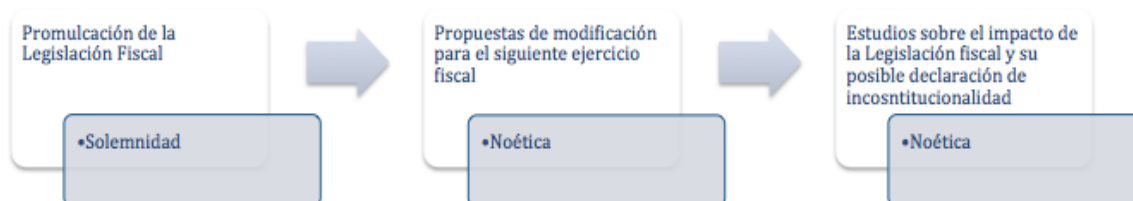
Etapa Prelegislativa:



Etapa Legislativa:



Etapa Postlegislativa:



Bibliografía:

- ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, traducción de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, 2002, (3a. Reimpresión).
- , *Epilogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España, 2001.
- ABRAMOVICH, Víctor y COURTIS Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 2004.
- ATIENZA, Manuel, *La Interpretación Constitucional*, Colombia, Universidad Libre, 2010.
- ACOSTA ROMERO, Miguel, *Segundo Curso de derecho administrativo*, México, Porrúa, 1989.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst W., *Estudios sobre el Estado de Derecho y la democracia*, Trotta, España, 2000.
- BOBBIO, Norberto. *El problema del positivismo jurídico*, 12a. ed., México, Fontamara, 2012.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, 7a ed., Porrúa; México, 1972.
- BURGOA TOLEDO, Carlos A. , *Estrategias para la impugnación fiscal, Teoría y práctica del litigio en México*, México, Dofiscal, 2012.
- , *La interpretación de las disposiciones fiscales*, México, Dofiscal, 2011.
- , *Principios tributarios, Entre la legalidad y el conocimiento*, México, Ed. Dofiscal, 2012.
- CARBONELL, Miguel, et al., *Estado de derecho: concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, México, Siglo XXI editores, 2002.
- , "Los Derechos Fundamentales en México", 4ª ed., México, Porrúa, 2010.
- DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, España, Ariel Derecho, 1989.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y Garantías. La ley del más débil*, España, Trotta, 2004.
- , "Garantías", *Jueces para la democracia*, Madrid, núm. 38, julio de 2002.
- , *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia, Teoría del derecho*. t. 1, Italia, Trotta, 2011.
- , *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, trad. de Perfecto Andrés, Antonio de Cabo, et. al, Madrid, Trotta, 2009.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Ramona Fernández Tomás, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I y t II, Madrid, Civitas ediciones, 2002.

- DE LA GARZA, Sergio F, Derecho Financiero Mexicano, 28a. ed., Porrúa, México, 2010.
- GARZÓN VALDÉS, Ernesto et al. (coord.), *Los Defensores del Contribuyente*, México, Fontamara,
- GUASTINI, Ricardo, *Distinguiendo, Estudios de teoría y metateoría del derecho*, Barcelona, Ed. Gedisa, 1999.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Breves reflexiones sobre el concepto y el contenido del derecho procesal constitucional*, Ferrer McGregor, Eduardo (coord.), Derecho procesal constitucional, 4ta. ed., México, Porrúa, 2003, t.I.
- HABERMAS, Jürgen. *Facticidad y Validez: Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*, 4a edición, Madrid, España, Editorial Trotta, 2001.
- , *La constitución de Europa*, Madrid, España, Trotta, 2012.
- KANT, Immanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*, Puerto Rico, Pedro M. Rosario Barbosa, 2007.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho administrativo, 1er. Curso*, México, Oxford, 2004.
- PÉREZ LUÑO, Antonio E., *Los Derechos fundamentales*, 4ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991.
- , *Delimitación conceptual de los derechos humanos*, Publicaciones de la Universidad de Sevilla, España, 1979.
- RAWLS, John, *Teoría de la Justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 2006
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2a ed., Oxford, México, 2001.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, "Hacienda y Derecho", Instituto de Estudios Políticos de Madrid, Tomo I, 1975.
- SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, Primer curso*, 29a. ed. México, Porrúa, 2010.
- TRON PETIT, Jean C. y Ortíz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos*, 4a. Ed., México, Porrúa, 2011.
- WESTON, Anthony, *Las claves de la argumentación*, España, Ariel, 2006.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil*, España, Trotta, 1995.

Libros y revistas en formato electrónico

- ALEXY, Robert. "La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático" *Derechos y Libertades, revista del Instituto Bartolomé de las Casas Madrid*, núm. 8, enero-junio de 2000.
- Burgos, José G., "Estado de Derecho: del modelo formal al sustancial", *Revista Diálogos de Saberes*, julio-diciembre, 2010
- CARBONELL, Miguel y Salazar, Pedro (coord.) *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma* (en línea), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011,(Citado 20/09/2013) Formato html, Disponible en Internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3033>, ISBN 978-607-02-2769-1
- FERRAJOLI, Luigi, *Cuestiones constitucionales*, Revista de derecho constitucional, México, 2006, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/15/ard/ard5.htm#N1>, núm. 15.
- FERRER, Joaquín, *Propuesta de una Epistemología Jurídica*, Universidad de Navarra, disponible en <http://www.joaquinferrer.es> (Consulta realizada el 11 de marzo de 2013)
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano*, Estudios Constitucionales, Año 9, No 2, Chile, 2011.
- GONZÁLEZ GALVÁN, Jorge Alberto, *La Construcción del Derecho. Métodos y Técnicas De Investigación* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998,(Citado 20/09/2013) Formato html, Disponible en Internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/115/pl115.htm>, ISBN 968-36-7171-3
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Casos prácticos de la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos*, El Foro, Órgano de la Barra Mexicana de Abogados, 8a época, Tomo III, Núm. 4, p. 101. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/20/pr/pr32.pdf>
- HABERMAS, Jürgen. *Paradigms of Law*, en *Cardozo Law Review*, New York, N° 17, 1996.
- Margáin Barraza, Emilio, *La irretroactividad de las leyes tributarias*, México, 2010, revista anuario, disponible al 07 de septiembre de 2014, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/18/pr/pr24.pdf>

MUSSI, Edmundo E., Silva Ramírez, Luciano, La fórmula Otero y la declaratoria general de inconstitucionalidad en el juicio de amparo contra normas, disponible al 14 de octubre de 2014 en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3066/4.pdf>

Artículos electrónicos

Página Oficial del Diario Oficial de la Federación, disponible en:

<http://dof.gob.mx/historia.php> (consulta realizada el 1 de abril de 2013)

Exposición de motivos de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2003/dic/20031204.html> (Citada el 20/10/2013)

Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, Formato [http](http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf), Disponible en: http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (Citada el 12/10/2013)

La administración tributaria en los países de la OCDE, Disponible en:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/24_LaAdmonTributariaEnPaisesOCDE2010.pdf, (Cita 15/10/2013)

Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Diario Oficial de la Federación 05/07/1994, Disponible en:

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4711014&fecha=05/07/1994 (Citada 11/10/2013)

Gaceta Parlamentaria número 3887-IX, de fecha 17 de octubre de 2013, Disponible en:

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct>

Iniciativa paquete económico 2014, disponible al 10 de septiembre de 2014 en:

<http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20amparo.pdf>

Sitio oficial de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, versión electrónica disponible en:

<http://www2.ohchr.org/spanish/bodies/cescr/>, fecha de consulta: 23 de septiembre de 2013.

Observación General número 9, La aplicación interna del pacto, disponible en: http://conf-dts1.unog.ch/1%20SPA/Tradutek/Derechos_hum_Base/CESCR/00_1_obs_grales_Cte%20Dchos%20Ec%20Soc%20Cult.html (Citada el 13/10/2013).

Gaceta Parlamentaria número 3887-IX, de fecha 17 de octubre de 2013, Disponible en:

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

Sentencia dictada por el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa dentro del expediente 80/2014, Disponible en:

http://www.dgepj.cjf.gob.mx/SVP/word1.aspx?arch=10/0010000014779184008.doc_1&sec=Juan_Manuel__Villanueva__Garc%C3%ADa_&svp=1

Legislación consultada

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Federal de Derechos del Contribuyente

Declaración Universal de los Derechos Humanos

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

Ley Fundamental de la República Federal Alemana

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2014