



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

---

---

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL  
Y FINANZAS PÚBLICAS

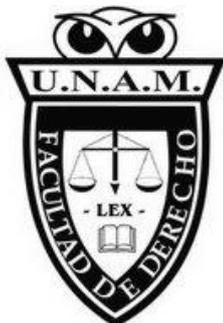
“OBJECCIÓN DE CONCIENCIA EN MATERIA FISCAL”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANA MARÍA RAMÍREZ SÁNCHEZ



ASESORA: DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

CIUDAD UNIVERSITARIA

2008



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.

## AGRADECIMIENTOS:

- *A la Universidad Nacional Autónoma de México campo interminable de oportunidades, especialmente a la Facultad de Derecho, en donde existe la posibilidad de fijar objetivos y donde el contenido de tan extensa Institución apoya con el objeto de guiar hacia la mejoría de vida.*
- *A mi muy eminente y distinguida profesora y asesora Doctora Sonia Venegas, por su existencia, perseverancia, enseñanza y, sobre todo, dedicación a este trabajo de investigación; esfuerzo que por siempre recordaré y admiraré. A quien, además, quiero y elogio con frenesí.*
- *A mis hermanos, Pily y David, por su apoyo, sus desvelos y tareas que juntos realizamos, símbolos del nexo tan profundo que hay como familia; por ser una compañía llena de amor y auxilio cuando más nos necesitamos, una alegría a cada segundo y una sonrisa en cada respiro.*
- *A Dios por haberme agraciado de seres humanos llenos de sabiduría y humildad, compañerismo y alegría; por dejarme al conjunto de mis padres, mis hermanos, amigos, profesores y compañeros.*
- *A los profesores y maestros que proyectan y comparten sus conocimientos con el ímpetu y dedicación digna de su persona y vehemencia total; aquellos que una palabra es signo de desarrollo e inteligencia para una mejor vida, sobre todo, intelectual.*
- *A mis padres, María del Carmen y David, porque siempre están junto a mí con júbilo y alborozo, enseñándome la importancia de una actitud responsable, humana y gozosa, con todo el amor que un ser puede brindar a una parte de sí. A quienes les dedico mi más elaborado esfuerzo y amor incondicional por y para siempre. Los adoro.*
- *A mis queridos amigos: Paola Sánchez, Flor Velázquez, Andrea Galíndez, Irma Contreras, Magdalena Flores, Nancy López, Juana Villalba, Alex Mendoza, Fernando Rojas, Ángel Serrano, Marcos, Alberto Luna, Omar Pérez, Saúl Hernández, quienes forman parte de una etapa muy importante en mi vida y que quiero siempre tener cerca para reír y llorar, gritar y cantar juntos; así como a los Licenciados Pedro Murad, Hortensia Sánchez, Abraham Álvarez, Raziel Villegas, a todos ellos de corazón los quiero mucho.*

*Este es sólo el fin del comienzo, porque aún vislumbro más sendero a recorrer; no hay subvención que valga si no es para aumentar la calidad de inteligencia y dedicación a una línea vital mejor, engrandeciendo el apoyo recibido y el esfuerzo mental realizado, siempre con la humildad y gallardía que merece el regalo de existir.*

# OBJECCIÓN DE CONCIENCIA EN MATERIA FISCAL

## ÍNDICE

### I. INTRODUCCIÓN

1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

2. DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

3. INSTITUCIÓN DE LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA

4. INCLUSIÓN EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO  
DE LA OBJECCIÓN DE CONCIENCIA

### II. CONCLUSIONES

### III. BIBLIOGRAFÍA.

## INTRODUCCIÓN

El interés por analizar y proponer la objeción de conciencia fiscal nace a partir de la siguiente pregunta: ¿Qué sucede frente a leyes injustas, o a los criterios gubernamentales opuestos a valores esenciales tales como la defensa de la vida? La norma tributaria atiende a las necesidades fundamentales del Estado, pero no se puede pensar que el Estado tiene la libertad de hacer lo que se le ocurra en tanto lo contemple la ley.

La objeción de conciencia fiscal es un instrumento jurídico de resguardo de la conciencia, es la tutela a la libertad de creencias. Ciertamente el tema abre un debate entre la preeminencia del respeto a los derechos humanos y la actividad financiera del Estado, cuyo objetivo fundamental es la recaudación para atender la subsistencia misma del Estado.

Siendo una obligación el contribuir para los gastos públicos, a cargo del individuo, éste muchas veces no está de acuerdo con los destinos que el Estado da a las contribuciones, por motivos de conciencia. Por lo tanto, siente la necesidad de poder destinar dichas cantidades o parte de ellas a ramas específicas, por considerar que se necesitan y ayudarían más.

De lo anterior, se deduce que el objetivo de la tesis es plantear la necesidad de incluir la objeción de conciencia en el sistema mexicano, particularmente, en el campo del derecho tributario. Partiendo del reconocimiento constitucional de este derecho, pero enfocando la atención en la rama fiscal, ya que tiene una estrecha relación entre los recursos disponibles al Estado y el desarrollo del país.

Las razones por las cuales se lleva a cabo el desarrollo de la siguiente investigación están dadas en razón de la importancia que los contribuyentes tienen en la vida económica del país, ya que ambos (Estado y contribuyente) forman parte del desarrollo que se tenga como país, por lo tanto ambos

pueden estar en flujo constante de opiniones acerca del destino de los recursos.

En la búsqueda de información se puede observar que la objeción de conciencia en materia fiscal tiene más importancia de la que uno puede imaginar a primera vista, ya que en diversos países desde que surgió esta figura ha tenido un auge excelso en lo referente a gastos militares. En la objeción fiscal a los gastos militares se trata de no destinar cierta parte de las contribuciones a financiar los gastos de la milicia, estas cantidades son dirigidas ya sea a programas de tipos internacionales o nacionales en pro de la paz o, incluso, de la vida. En ese flujo de ideas, es que surge la proposición de que los contribuyentes al querer una mejoría en ciertos programas sociales, a través de la objeción de conciencia tienen la oportunidad de participar en la distribución de los recursos, no en todo su esplendor pero sí en una pequeña parte de ellos, ya que la forma de poder otorgar ese derecho quedará regulado por el órgano competente.

Por lo que concierne a la metodología empleada en el desarrollo de este trabajo fueron en forma combinada, método analítico, conforme al cual se analizarán los componentes del objeto en estudio; asimismo, se llevará a cabo una comparación, en virtud de que el derecho comparado juega un papel fundamental por el hecho de que siempre abrir nuestros ojos a nuevas proposiciones y posibilidades, sobre lo que están utilizando más allá de nuestras fronteras, proporciona la solución o parte de ella a ciertas lagunas o ineficacias en la semántica socio-jurídica, así como una integración a la actualidad real y material social-jurídica-económica, e incluso política. Esperando dar como resultado un trabajo jurídico-proyectivo, es decir, se hará en cierta forma una suerte de futurología del funcionamiento de una institución jurídica, partiendo de premisas actualmente vigentes; así como una tesis de tipo propositiva, ya que se propone la existencia de la objeción de conciencia en el marco del derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano.

Así pues, en el primer capítulo se tratará lo referente a la actividad que el Estado mexicano lleva a cabo con el fin de hacerse de recursos económicos públicos para el mantenimiento y satisfacción de intereses sociales, que trae consigo la procuración del orden público, en razón del bienestar en común que los ciudadanos y habitantes del territorio nacional deseamos.

El Estado realiza múltiples y variadas funciones indispensables para el cumplimiento de sus fines dentro de un sistema o forma de gobierno establecida, por lo que implica toda una mezcla de fenómenos, como el social, el político, el económico y el jurídico. Por lo tanto, para alcanzar sus objetivos debe encaminar su acción, es decir, establecer un sistema de planeación, programación de objetivos, obtención de recursos para llevarlos a cabo, erogaciones que se requieren para cumplir con tales objetivos, así como el control necesario para llevar a cabo una administración debida; el desarrollo de la economía nacional.

Ahora bien, contando con instrumentos adecuados el Estado podrá llevar al fin deseado sus objetivos, ya sea valiéndose de políticas, programas, estrategias o todas al mismo tiempo, pero para todo ello está obligado a realizar erogaciones empleadas en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en efectuar una política económica de desarrollo. Sin embargo, la potestad tributaria del Estado tiene su límite, regulación y control jurídico constitucional, ya que las erogaciones que deba realizar las debe plasmar en un ordenamiento jurídico, partiendo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

También se requiere crear un adecuado control del gasto público, esto es, se debe analizar, revisar y evaluar la gestión financiera de acuerdo a lo que establece la ley, limitando la facultad discrecional de la autoridad para efectuar erogaciones, tendiendo como finalidad tal control, el desvío de recursos.

No sólo se trata de tener el dinero o los recursos con los que se pretende cubrir las necesidades, sino, de tener una sistematización y organización de los requerimientos y de las obtenciones que se van logrando, es decir, no basta pedir, sino se debe establecer el para qué y en qué momento se requieren los recursos.

Para establecer el cómo obtener los recursos, así como el para qué, se cuenta con distintos ordenamientos, partiendo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siguiendo por la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio fiscal correspondiente, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Ley Federal de Derechos, y demás leyes relativas, cuyos ordenamientos marcarán el destino de las contribuciones que los gobernados realicen para el sostenimiento del Estado. Aunque no sólo la legislación interna se aplica en materia fiscal, respecto de la actividad financiera del Estado, sino también existen tratados internacionales que marcarán límites a su potestad tributaria.

En el segundo capítulo analizaremos la importancia de los derechos humanos, de las garantías individuales, así como las mismas garantías individuales aplicadas al derecho tributario a través de los principios constitucionales.

Tomando en cuenta que desde los tiempos pasados la vida del ser humano depende del respeto que se brinda a sí mismo y del que le suma a sus similares, porque forma parte de un grupo de personas que requieren convivir, por ello se deben seguir ciertas reglas que intentan mantener un orden y buenaventura social, algunos ejemplos de reglas sociales a seguir son: respeto a la vida humana, respeto a las creencias ideológicas, respeto a las leyes que rigen la sociedad, etc.

Ahora bien, existen derechos universalmente reconocidos, estos son derechos humanos, los cuales deben ser garantizados como mínimos en el ordenamiento interno de cada país. En nuestro Estado el fundamento constitucional de los derechos humanos se encuentra en el artículo primero de la Carta Magna. A partir de los derechos humanos surgen las garantías individuales de las cuales no se debe prescindir en tanto marcan un límite para el actuar de las autoridades, así como se consideran una especie de protección para el gobernado, aunque también deben existir los medios necesarios para hacerlas valer.

Todas las ramas del sistema jurídico tienen relación con las garantías individuales, en esta tesis centraremos la atención en la materia tributaria, en este ámbito observamos principios como el de legalidad, proporcionalidad y equidad, igualdad y gasto público, aunque no son los únicos principios que ostentan su presencia en la materia fiscal.

La legalidad al tiempo que es un límite a la potestad tributaria es garantía del particular. Dicho principio se estudia en dos vertientes: principio de reserva de ley y como procedimental administrativo.

Pero el de legalidad no es el único principio rector en materia tributaria, así encontramos el de proporcionalidad y equidad donde se manifiesta la congruencia que debe existir entre la capacidad económica del contribuyente y el pago de la contribución, así como el hecho imponible y el contribuyente.

Siguiendo con los principios que se analizarán, está el de igualdad el cual marcará el trato que jurídicamente se les debe dar a los gobernados, particularmente en materia tributaria, esto es, la adquisición de los mismos derechos y obligaciones de aquellos que se coloquen en un mismo supuesto legal.

En fin, todo un cúmulo de principios que forman parte de la protección del gobernado, sobre todo, cuando se trata de una molestia o detrimento a su patrimonio, ya que se debe garantizar una certidumbre y seguridad jurídica.

Si el gobernado se siente certero de aquello que le traerá el contribuir con sus tributos al gasto público, lo hará en forma voluntaria y no coactiva, sintiéndose al mismo tiempo satisfecho de participar en la vida económica de su país, así como en el desarrollo y evolución del mismo.

En un tercer capítulo se estudiará lo referente a la objeción de conciencia, el cual es un tema por demás controvertido y poco estudiado, sin embargo, existe información suficiente para expresar la opinión que más se estime conveniente.

Es interesante el estudiar lo referente a la objeción de conciencia ya que de entrada no hay motivo alguno para contemplar la desobediencia a una norma jurídica por motivos de conciencia. Sin embargo, al estudiar la estructura de dicha institución se puede deducir la posibilidad de la existencia de la misma en un sistema jurídico, sobre todo, tomando en cuenta que las condiciones de la sociedad van cambiando constantemente, puesto que las normas deben reflejar la organización de la sociedad de acuerdo a las circunstancias en que ésta se encuentra apreciando las necesidades que tiene y aquellos puntos que interesen para el mantenimiento del orden público y de la paz social.

Después de estudiar lo referente a la objeción de conciencia en general nos adentraremos al capítulo cuarto, siendo el apartado en el que se funda el título del presente trabajo “Objeción de Conciencia en Materia Fiscal”, en el cual se expondrán razones para considerar la posibilidad de tomarla en cuenta particularmente en el ámbito tributario.

En este apartado se explicarán características de la objeción de conciencia en materia fiscal, con el fin de su aceptación y la posibilidad de su inclusión en el sistema tributario mexicano; así como algunos beneficios que esta figura podría acarrear en la recaudación de los impuestos y demás contribuciones.

Es interesante mencionar que en ciertos países ha sido aceptada la objeción de conciencia, aún cuando no siempre tiene que ver con la rama fiscal, hay que partir del hecho real de su aceptación, cuestión que servirá de ejemplo para establecer una sistematización en la inclusión de la figura en comento, en el sistema jurídico mexicano.

## **ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

1.1. Concepto de Actividad Financiera del Estado; 1.1.1. Gasto Público; 1.2. Ingresos del Estado; 1.2.1. Concepto de Ingresos del Estado; 1.2.2. Formas en que el Estado obtiene ingresos; 1.2.3. Política Financiera; 1.2.4. Política Fiscal; 1.3. Marco legal de la Actividad Financiera del Estado; 1.3.1. Marco Primario; 1.3.1.1. Bases constitucionales; 1.3.2. Marco Secundario; 1.3.2.1. Presupuestación, Ley Federal de Derechos, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; 1.3.2.2. Importancia de los Tratados Internacionales en materia fiscal sobre Actividad Financiera del Estado.

## **ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

*En la espiritualidad está el hogar de fermentación de los motivos fundamentales de la raza humana.*

El Estado como organización necesita llevar una estructura en la que cada uno de sus componentes tenga papeles determinados para poder mantener un orden. En general, aunque no es fijo ni limitativo, el conjunto de sus actividades se basa en satisfacer las necesidades de la población que lo integra, para lo cual se hace llegar de recursos (materia primigenia de este capítulo), tarea en la que intervienen una serie de instituciones que son creadas precisamente para esquematizar dicha labor.

### **1.1. Concepto de Actividad Financiera del Estado**

Desde que diversos grupos humanos buscaron interrelacionarse con sus semejantes se formaron estructuras que dieron origen a lo que conocemos como sociedad; el objetivo principal de estos grupos es la protección de sus miembros. De esta forma, el conjunto de individuos implica la organización de los mismos, para ello, la mayoría de veces, establecen normas que están obligados a respetar por el hecho de formar parte de dicha agrupación, la integración proviene de la adecuación de intereses por parte del ser humano hacia lo que importa vivir con satisfacción en ámbitos como el económico, emocional y social.

Al requerir una organización sociojurídico-económica se establece un concepto; Estado, el cual se forma a partir de una serie de elementos: por una parte, se trata de la organización de un conjunto social determinado, con estructura económica e ideológica, así como una serie de aparatos institucionales y normas jurídicas determinadas que son destinadas a regular el funcionamiento de la sociedad y, por otra parte, involucra a la comunidad

humana que se encuentra delimitada geográficamente, en suma, se trata de una población que se encuentra asentada en un territorio con límites legales y organizado en lo político con un gobierno<sup>1</sup>.

De lo anterior, es importante asimilar lo que implica la noción de Estado como *“la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en [un] determinado territorio”*<sup>2</sup>, de este concepto se observan tres aspectos o elementos determinantes del Estado: *la población, el territorio y el poder público o gobierno*. Es indispensable traer a colación los conceptos de los elementos que lo conforman, por lo que, población es el conjunto de individuos que forman parte del Estado, aún cuando no se encuentren en algún momento en dicho ente ya que existe un nexo entre éste y el individuo; el territorio es la porción de espacio en que se ejercerá el poder público o gobierno; finalmente, el gobierno es el poder que el Estado tiene para mantener un orden en el espacio que ocupa. El gobernar es una actividad política cuyo fin primordial debe ser buscar el bienestar común, siempre en observación de la constitucionalidad y legalidad de su actuar diario, de acuerdo a las leyes que él mismo establece.

El Estado realiza múltiples y variadas funciones indispensables para el cumplimiento de sus fines dentro de un sistema o forma de gobierno establecida, por lo que implica todo un conjunto de fenómenos, como el social, el económico, el político y el jurídico. En el ámbito social se refiere a lograr una convivencia humana en orden y armonía mediante la organización; en cuanto a económico desde el punto de vista en vía a la existencia de fondos, ya sea del patrimonio estatal o recurriendo a los particulares, siempre ambos en un círculo de flujo constante; es político desde la perspectiva que el sujeto activo es el que opera; es jurídico en tanto se rige por normas que el mismo Estado crea, incluso para su misma reforma gubernamental, así como dentro del marco de la

---

<sup>1</sup> Cfr. GÓMEZ Fröde, Carina, *Introducción a la teoría política*, México: Oxford University Press, 2000, p. 9.

<sup>2</sup> GARCÍA Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53° ed., México: Porrúa, 2002, p. 98.

administración pública, en general, las actividades estatales pueden englobarse en legislar, administrar y juzgar. Es decir, el Estado no sólo va a cumplir leyes o normas fundamentales, sino también, objetivos políticos, económicos y sociales, en el desarrollo de su actividad diaria, ya que lleva a cabo una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que constituyen su justificación como ente.

Como se ha descrito, el Estado surge para cubrir las necesidades de sus integrantes (y de él mismo) que de manera individual no alcanzan a satisfacer, por lo que, para alcanzar tales requerimientos debe encaminar su acción. De ello se desprenden las acciones necesarias correspondientes a la planeación, programación de objetivos, obtención de recursos para llevarlos a cabo, erogaciones que se requieren para cumplir con los objetivos, así como, el control necesario para llevar una administración debida; esto es, la *actividad financiera*.

Así pues, cabe señalar lo que el maestro Serra Rojas indica, partiendo de la idea que el Estado deriva de dos factores importantes, siendo “*su organización política y una estructura económica*” ya que estos le permiten alcanzar sus objetivos más importantes como lo son “*el desarrollo de la economía nacional y la redistribución de la renta nacional*”<sup>3</sup>.

Miguel Acosta, establece acerca de la actividad financiera que es “*aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas, es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activos y pasivos, gastos e ingresos*”<sup>4</sup>.

También Oscar Rebolledo plasma que *Actividad Financiera del Estado son una serie de actos desarrollados “con la finalidad de procurarse y administrar los recursos económicos necesarios para cubrir las necesidades*

---

<sup>3</sup> SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, segundo curso*, 21° ed., México: Porrúa, 2001, p.15.

<sup>4</sup> ACOSTA Romero, Miguel, *Derecho Administrativo Especial*, vol. 1, 4° ed., México: Porrúa, 2001, p. 519.

*presupuestarias de una esfera de gobierno determinada, así como para el cumplimiento y satisfacción de las necesidades que demanda la población*<sup>5</sup>, lo que significa que se trata de un medio para llegar a un fin, dada la importancia que representa regular las relaciones entre el particular y el Estado, por lo que no consiste en un fin por sí misma.

De las citas anteriores, cabe destacar las fases que, esencialmente, intervienen en esta actividad financiera, siendo:

- a) Obtención de ingresos;
- b) Gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración o explotación de sus propios bienes patrimoniales;
- c) Realización de un conjunto de erogaciones<sup>6</sup>.

Es importante mencionar que existen autores, como Oscar Rebolledo<sup>7</sup>, que cuantifican las fases de la actividad financiera del Estado en más de tres:

- a) Obtención de recursos económicos;
- b) Explotación de sus bienes patrimoniales;
- c) Administración de todos sus recursos económicos;
- d) Realización de diversas erogaciones para el sostenimiento del gobierno federal y para el cumplimiento de los objetivos sociales;
- e) El control y vigilancia, tanto en la obtención como en las erogaciones de recursos públicos.

De acuerdo a lo mencionado, en estos autores se añade la fase de controlar, además de vigilar lo que se haga con las contribuciones, forma parte de una

---

<sup>5</sup> REBOLLEDO Herrera, Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la duda. Acción en la fe, 2002, p. 21.

<sup>6</sup> Cfr. SÁNCHEZ Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, 8° ed., México: Pac, 2004, p. 21.

<sup>7</sup> REBOLLEDO Herrera, Oscar, *Op. cit.*, p. 21.

etapa de la actividad financiera del Estado, ya que no sólo se debe observar el recaudar y erogar, sino también vigilar que se realice conforme lo establecido, esto es, que el Estado es promotor de la riqueza nacional, ya que el financiar es una labor creadora de instrumentos o medios económicos con finalidades sociales.

De esta manera el Estado cumplirá las funciones públicas, prestación de servicios públicos y realizará otras muy variadas actividades y gestiones que él mismo establece, de acuerdo con ello, su actividad financiera cuenta con características distintivas como:

- Poder de coacción, que se refiere a la facultad que tiene el Estado para forzar a los particulares a contribuir al gasto público; característica establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Tiende a llevar a cabo una acción de monopolio, en razón de prestar servicios de manera exclusiva.
- Persigue como fin el bienestar de la colectividad a través de sus estrategias y programas.
- Analiza las necesidades y presupone costos para proseguir con la satisfacción de dichos requerimientos.
- Es complemento de las necesidades que el individuo no alcanza a satisfacerse enteramente, como lo es la salud, educación, vivienda, entre otras<sup>8</sup>.

La actividad financiera se materializa jurídicamente en los presupuestos públicos, sobre el cual trataré más adelante, por lo que ahora me concretaré a establecer que el presupuesto público es un documento rector de las finanzas públicas de la Nación, el cual debe ser preciso y determinante en cuanto a los

---

<sup>8</sup> Cfr. GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 25° ed., México: Porrúa, 2003, pp. 12-13.

recursos con los que debe contar para lo que se tiene planeado realizar.

### **1.1.1. Gasto Público**

Para que el Estado tenga instrumentos adecuados debe reflejar su actividad financiera, como instrumento para consumir sus objetivos. El cumplir con fines requiere de efectuar erogaciones las cuales inciden en las finanzas del propio Estado; a decir verdad, son necesarias para movilizar sus funciones y lo que plasma en sus documentos rectores, por lo tanto, el gobierno debe tener ingresos cuya derivación son los recursos públicos.

A las erogaciones que el Estado está obligado a realizar se le llama *gasto público* cuyo concepto explica, *“erogaciones que realiza el Estado y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional”*<sup>9</sup>, al respecto también se cita lo que expone Rafael Martínez *“el gasto público está constituido por las erogaciones monetarias que realiza el Estado en el ejercicio de sus funciones; forma parte de la actividad financiera y se efectúa conforme a la respectiva autorización del poder legislativo (presupuesto de egresos)”*<sup>10</sup>.

Sobre el mismo concepto, Serra Rojas menciona que *“el gasto público está constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social”*<sup>11</sup>. Ahora bien, una forma más de conceptualizar al gasto público es como *“las erogaciones diarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades*

---

<sup>9</sup> CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios tributarios*, México: Calidad en información, 2002, p. 37.

<sup>10</sup> MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho administrativo 3er. y 4º cursos*, 3º ed., México: Oxford University Press, 2000, pp. 59-60.

<sup>11</sup> SERRA Rojas, Andrés, *Op. cit.*, p. 201.

*públicas...*<sup>12</sup>, en general, las concepciones mencionadas muestran que la noción de gasto público es un *límite de tipo constitucional* al poder tributario del Estado, ya que tal institución debe establecerse en un ordenamiento jurídico, por el hecho que no puede ser una atribución de tipo arbitrario puramente, sino que tiene límites, regulaciones y control jurídico, aún cuando sea el mismo Estado quien plantea y plasma dichos ordenamientos.

El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto gasto corriente, incluyendo los gastos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como, responsabilidad patrimonial.

Ahora bien, en cuanto a la base o fundamento constitucional del gasto público podemos citar los artículos siguientes:

*“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.”*

*“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

...

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...*

*...”*

*“Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté*

---

<sup>12</sup> BELISARIO Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8° ed., Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 39.

*comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. “*

De lo anterior, surge la característica esencial del gasto siendo la legalidad y certidumbre que debe reinar a la hora de hacer efectiva su aplicación llevándolo a la semántica de la vida diaria.

Dentro del marco legal secundario del gasto público se observa el Código Fiscal de la Federación en su:

*“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas... Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico...”*

Ahora bien, es importante plasmar lo que la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria establece sobre gasto público, en su artículo 4:

*“Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:*

*I. El Poder Legislativo;*

*II. El Poder Judicial;*

*III. Los entes autónomos;*

*IV. Los tribunales administrativos;*

*V. La Procuraduría General de la República;*

*VI. La Presidencia de la República;*

*VII. Las dependencias, y*

*VIII. Las entidades...*

Como se mencionó líneas arriba, el Estado analiza las necesidades y estima las erogaciones por lo que requiere crear un adecuado control del gasto público, en lo cual tiene injerencia el Congreso.

La función de controlar implica analizar, revisar y evaluar la gestión financiera de acuerdo a lo que establece la ley, limitando la facultad discrecional de la autoridad para efectuar erogaciones. El control en cuestión tiene la finalidad de evitar el desvío de recursos.

El control que se va a tener sobre el gasto público será principalmente por dos vías que a su vez remite a las raíces propias para la creación misma del gasto público, tal control es:

- a) El control legislativo. Se lleva a cabo, por disposición constitucional, por parte de la Cámara de Diputados, cuyas principales fuentes son un documento denominado Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos de la Federación, en los cuales se plasma el ejercicio fiscal previsto para un tiempo determinado; aunada a legislación complementaria. Este tipo de control tiene su origen en el sistema de pesos y contrapesos.
  
- b) El control administrativo. No sólo bastan leyes, reglamentos, etc., para establecer las erogaciones para el ejercicio fiscal, sino también, es necesario un control gubernamental para inspeccionar que los gastos realizados vayan paralelos a lo establecido por la presupuestación, evitando (o por lo menos, tratar de evitar) irregularidades en el uso o gasto de los recursos obtenidos.

De esta manera se cuenta con una estructura legalmente establecida para la institución del gasto público, lo que también implica su control.

Por ello, es importante señalar que los recursos deben obtenerse proporcionalmente a lo que se tiene previsto gastar, con lo que los gastos calculados serán aceptables en tanto se tomen en cuenta los recursos posibles. Con ello será posible realizar las erogaciones necesarias para cumplir con lo “razonablemente” establecido como objetivo o metas, considerando el lugar y tiempo. En referencia al lugar, se debe realizar involucrando la idea a adoptar, esto es, si se observará desde el que será más “útil” o eligiendo “proporcionalidad”; en lo que respecta al tiempo, los lapsos en que se entregará.

## **1.2. Ingresos del Estado**

Para lograr la realización de los fines que el mismo Estado ha planteado, como ya se expresó, éste requiere de una gran cantidad de recursos, entre otras opciones encontramos que se establecen figuras tributarias para que el gobernado e individuos que se coloquen en una situación jurídica determinada contribuyan a este marco de instituciones económico-legales.

### **1.2.1. Concepto de Ingresos del Estado**

El Estado tiene la facultad o poder para obtener recursos de los particulares, en términos generales *“los recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines, y que en tal carácter ingresan en su tesorería”*<sup>13</sup>.

De lo anterior observamos como fuente de recursos los *ingresos* los cuales son *“entradas de dinero [al] Estado para el cumplimiento de sus fines y cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”*<sup>14</sup>, esto quiere decir que el Estado mediante diversas figuras tributarias de carácter legal establece los

---

<sup>13</sup> BELISARIO Villegas, Héctor, *Op. cit.*, p.59.

<sup>14</sup> VALDÉS Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3° ed., Bogotá, Colombia: Themis, 2001, p. 1.

conceptos de los cuales se hará allegar los recursos públicos.

Los recursos financieros captados deben cubrir todas aquellas salidas de dinero o recursos que tenga en poder público. Ahora bien, dentro de los recursos están los ingresos y los egresos, así algunos ordenamientos contenedores son el Código Fiscal Federal, Ley de Ingresos de la Federación (para los ingresos) y el Presupuesto de Egresos (para los egresos), estos últimos dos ordenamientos deben ser para cada ejercicio fiscal, en el caso de México se computa del 1 de enero al 31 de diciembre.

En cuanto a los ingresos, el Estado obtiene ingresos de tipo ordinario y otros de tipo extraordinario. Los ordinarios son *“aquellos tributos que establezca la ley anual de ingresos”*<sup>15</sup>, esto es, aquellos que recibe periódicamente. Los ingresos extraordinarios son *“[recursos] que el poder público eventualmente llegue a fijar, ante una situación de urgencia para hacer frente a ésta”*<sup>16</sup>, es decir, son recursos de carácter excepcional. Siendo ingresos ordinarios: los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, aportaciones de seguridad social. Son ingresos extraordinarios: empréstitos, emisión de moneda, impuestos y derechos extraordinarios.

Con respecto a la fundamentación de los recursos del Estado mencionaremos:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

*“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*

---

<sup>15</sup> MARTÍNEZ Morales, Rafael, *Op. cit.*, p. 62.

<sup>16</sup> *Ibidem.*

*las leyes”*

Este artículo constitucional hace referencia a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público, lo que apoya los conceptos sobre recursos del Estado, específicamente, de los ingresos de la Federación.

*“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

*...*

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...”*

En el cual se otorgan las facultades correspondientes para que se lleven a cabo las actividades legislativas respecto al establecimiento de contribuciones, de acuerdo a las necesidades económicas.

- Código Fiscal Federal: En este ordenamiento se establecen las contribuciones clasificándolas en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (ingresos tributarios). Son ingresos no tributarios: los aprovechamientos y los productos.
  
- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal determinado. Es un instrumento jurídico que establece los fondos públicos que el Estado obtendrá por distintas formas. La recaudación es una de ellas, ya que lo realiza a través de contribuciones; así como, los obtenidos por empresas paraestatales u organismos del mismo tipo, y los derivados de financiamiento.

La importancia de la Ley de Ingresos radica en que a través de ella, se

autoriza al gobierno federal a privar a los particulares de una parte de su riqueza, con el fundamento legal debido, la motivación es el coadyuvar al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de necesidades sociales que le son inherentes.

La Ley de Ingresos de la Federación tiene características como:

- Precisión: Exactitud y especificación de enumerar los distintos rubros por medio de los cuales entrarán recursos al erario.
- Previsibilidad: Significa que la Ley de Ingresos determina anticipadamente los medios por los cuales se valdrá el Estado para hacer frente a los futuros gastos públicos.
- Especialidad: Consiste en la limitación legal que el legislador impone a la facultad tributaria del Estado, es decir, no puede cobrar más de lo que se plasmó en la Ley de Ingresos.
- Anualidad: De acuerdo a este principio, la vigencia es de un año, de acuerdo al ejercicio fiscal correspondiente.
- Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal que se trate. De acuerdo a Serra Rojas *“para realizar la política económica, el presupuesto representa el elemento esencial de la vida económica. De acuerdo con nuestra legislación el presupuesto es un acto público anual de previsión y autorización previa, que contiene los ingresos que debe percibir la Federación y los gastos que se deban realizar en relación con los servicios y demás prestaciones públicas”*<sup>17</sup>. Esto refiere a la cuestión que todo ingreso tiene como objetivo cubrir un gasto programado.

---

<sup>17</sup> SERRA Rojas, Andrés, *Op. cit.*, p. 16.

Aun cuando ambos textos se encuentran en documentos distintos, se reconoce la dependencia entre ingreso y gasto, por lo que hay una relación en cuanto a la congruencia que debe existir del uno hacia el otro.

De lo anterior, se puede afirmar que toda contribución debe estar en un ordenamiento jurídico, así como los motivos que llevan a establecer una contribución determinada cumpliéndose así el principio de legalidad exigido en la Carta Magna.

La importancia de las contribuciones está en razón de los siguientes argumentos:

- Sin recursos al gobierno, en general, al país, le sería difícil sobrevivir, menos aún vivir, en razón que se financian los gastos primarios, de gobierno y, demás, erogaciones necesarias en la vida nacional.
- Empleándolos en programas de tipo social-colectivo, en general, la importancia estará dada por las propias necesidades que la sociedad marque en el transcurso de sus días y con la movilidad que la misma tiene.

### **1.2.2. Formas en que el Estado obtiene ingresos**

El Estado a la hora de obtener los ingresos no puede centrarse o enfocarse a una forma, sino poner su atención en crear maneras distintas. Por ello, dentro de las formas en que el Estado obtiene sus ingresos tenemos, principalmente, los denominados ingresos por vía de derecho privado y los de derecho público. Los ingresos por vía de derecho privado son aquellos que obtiene cuando se sujeta a reglas que lo colocan en un situación de igualdad con los gobernados (como ejemplo podemos mencionar, los que obtiene por regalías derivadas de

la explotación de patentes); los derivados de derecho público son aquellos que obtiene como ente soberano, en este rol al particular le es una carga, ya que es quien debe realizar las erogaciones (un ejemplo de este tipo son los empréstitos).

Tomando en cuenta la clasificación del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, plasma las clases de contribuciones en nuestro sistema jurídico, siendo:

- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones, contribuciones de mejoras y a los derechos.
- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a

cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Sumado a esas contribuciones hay otras formas de ingresos, cuyo fundamento es el mismo Código ya mencionado, sólo que ahora en su artículo 3, el cual establece:

- Aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa.
- Productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

En la Ley de Ingresos de la Federación se plasman en forma determinada los conceptos que corresponden a cada ingreso.

Es importante señalar que los ingresos se dividen en tributarios y no tributarios. En cuanto a los ingresos tributarios, el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, se consideran ingresos tributarios a los impuestos, aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como sus accesorios. Lo que se traduce en que los tributos son aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin

principal de obtener recursos<sup>18</sup>.

Respecto a los ingresos no tributarios, no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de ingreso tributario, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica, como las multas. Este tipo de ingresos derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de cubrir su presupuesto, siendo los patrimoniales y crediticios<sup>19</sup>.

Cabe mencionar que la totalidad de contribuciones existentes en México sirven para financiar el gasto público en conjunto, sin pretender destinar un impuesto a un fin particular.

### **1.2.3. Política Financiera**

Dentro de los múltiples instrumentos que el Estado crea para administrar los recursos con los que cuenta para realizar sus funciones, encontramos una serie de medidas con las que se cree se alcanzarán los objetivos determinados, ya que se pone acento especial en los fines. Es decir, se debe asentar una *política financiera* la cual se puede definir como *un conjunto de criterios, lineamientos y directrices para determinar la elección de los gastos públicos a realizar, canalizando los recursos hacia actividades que logren, o tiendan a, un desarrollo económico del país.*

Ahora bien, la política financiera tiene como objetivo garantizar que los recursos recibidos sean óptimamente productivos y estén disponibles para cumplir con la programación y ejercicio del gasto.

---

<sup>18</sup> Cfr. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4º ed., México: Limusa-Noriega, 2003, pp. 32-33.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

#### 1.2.4. Política Fiscal

Dentro de la dinámica en que se encuentra el gasto público, es necesario que existan lineamientos que permitan obtener los recursos con los que contará el Estado para realizar sus funciones y cumplir los objetivos planteados, por lo tanto, existe la *política fiscal* definida como “*arte de decidir las contribuciones que deben existir en un régimen tributario..., para lograr los fines fundamentales que todo gobierno debe alcanzar, como la justicia, el orden y el bien común...*”<sup>20</sup>, es decir, es todo un cuerpo planificado para marcar y controlar el sistema impositivo del Estado, satisfaciendo y solventando los programas de gobierno.

Así, se puede hablar que la política fiscal se caracteriza porque:

- El diseño de este instrumento es anual.
- Se describe en la Ley de Ingresos de la Federación.
- Cuenta con principios, como:
  - Equidad: Capacidad de pago que tengan las personas que serán, y las que son, contribuyentes; los impuestos serán acordes a la posibilidad de los contribuyentes para pagarlos;
  - Generalidad: La Ley debe aplicarse por igual a todos los contribuyentes que se sitúen en el supuesto jurídico fiscal.

De lo anterior, se establece que los objetivos de la política fiscal son:

- En primer rubro se encuentra el de recaudar, ya que se tiene que satisfacer programas de gobierno.
- Debe cumplir metas en el tiempo para el que se estableció la política

---

<sup>20</sup> CARRASCO Iriarte, Hugo, *Glosario Jurídico Fiscal*, 2° ed., México: IURE, 2004, p. 123.

fiscal.

- Dirigir capitales hacia actividades que benefician y contribuyan al desarrollo económico.
- Creando algún mecanismo que obstruya un tanto la fuga de capitales.

Igualmente, parafraseando, como establece Emilio Margáin Manautou<sup>21</sup>:

- No captación de recursos. Con lo que se busca la protección de la industria nacional de la competencia de la industria del exterior; ayudando a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional; protegiendo al consumo nacional; alentando la adquisición de divisas.
- Promoviendo el desarrollo económico del país. Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos del desarrollo; alentando en invertir en zonas pobres del país; alentando la inversión en bienes duraderos; alentando el gasto productivo.
- Dirigiendo el gasto de los particulares. Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país; alentando el ahorro.
- Combatiendo la recesión económica. Desgravando actividades, alentando la contratación de mano de obra o la compra de maquinaria nueva, acreditando parte del gasto con el impuesto; alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista al extranjero.

Estos objetivos de la política fiscal marcan la importancia del establecimiento de lineamientos para que el Estado obtenga los recursos necesarios para su actuación cotidiana. De ello, deriva la importancia de su estipulación legal. Ahora, cabe mencionar las bases constitucionales de la

---

<sup>21</sup> MARGAIN Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 2° ed., México: Porrúa, 1998, pp. 8-9.

política fiscal:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

*“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.*

*Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

*...*

*XXIX. Para establecer contribuciones...”*

Tomando en cuenta que las bases constitucionales dan pauta para la existencia de leyes de jerarquía inferior, cuyo fin de tales leyes es abundar un punto determinado, cabe mencionar, entre otros, los siguientes ordenamientos jurídicos secundarios, reguladores de la política fiscal:

- Código Fiscal de la Federación, en el cual se tratan sobre los conceptos en que el Estado se hará llegar los recursos;
- Ley de Ingresos, en donde se plasma la gama de ingresos de derecho público y derecho privado que se recaudarán para allegarse de los recursos necesarios para cubrir el gasto público;
- Ley de Coordinación Fiscal, en tanto se trata sobre la armonía del sistema tributario federal con el de las entidades federativas, reglas para la colaboración en materia fiscal.

De esta manera, observamos que los instrumentos que utilice el Estado serán determinantes para obtener o no los recursos necesarios que empleará en el gasto público.

### **1.3. Marco legal de la Actividad Financiera del Estado**

Como sabemos, los actos de autoridad deben estar fundamentados y motivados debidamente, por lo tanto, la actividad financiera del Estado al tratarse de un conjunto de actos para llegar a un fin, no es la excepción, de ello deriva la necesidad de traer a colación las bases legales de tal actividad.

#### **1.3.1. Marco Primario**

##### **1.3.1.1. Bases constitucionales**

Partiremos de la propia Constitución, para lo que plasma en los siguientes artículos:

*“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.”*

Este artículo, multimencionado, establece la carga que tienen los mexicanos que se coloquen en una situación jurídica determinada para el pago de impuestos.

*“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá*

*sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.*

...

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

En tanto que, la creación de leyes compete a ambas Cámaras existe la salvedad que sólo a la Cámara de Diputados le corresponde el comienzo de su análisis, esto porque se tiene la idea de que al ser Diputados, hay una mayor y mejor representación ciudadana.

*“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

...

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

*VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29. Asimismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el*

*gobierno del Distrito Federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el Jefe del Distrito Federal le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El Jefe del Distrito Federal informará igualmente a la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, al rendir la cuenta pública;*

...

*XXIV. Para expedir la Ley que regule la organización de la entidad de fiscalización superior de la Federación y las demás que normen la gestión, control y evaluación de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales;*

...

*XXIX. Para establecer contribuciones:*

*1o. Sobre el comercio exterior;*

*2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;*

*3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*

*4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*

*5o. Especiales sobre:*

*a) Energía eléctrica;*

*b) Producción y consumo de tabacos labrados;*

*c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*

- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

*Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica...*

*Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

...

*El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre..."*

En este artículo se pone de manifiesto la facultad que se le brinda a un Órgano del Gobierno de México, en lo referente a lo que se quiera recaudar.

*“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

...

*IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una*

vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Artículo 75. La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley; y en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...

Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior.

Artículo 127. El Presidente de la República, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, los Representantes a la Asamblea del Distrito Federal y los demás servidores públicos recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el

*desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que será determinada anual y equitativamente en los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Distrito Federal o en los presupuestos de las entidades paraestatales, según corresponda...”*

En estos últimos artículos se observa una serie de cualidades derivadas de la fundamentación, como: la importancia de que los ingresos que se pretenden cobrar se encuentren debidamente descritas en los ordenamientos que correspondan.

### **1.3.2. Marco Secundario**

#### **1.3.2.1. Presupuestación, Ley Federal de Derechos, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria**

Presupuestación. Es importante señalar que dentro de la actividad financiera del Estado, aún más, encontramos la facultad de presupuestar, como facultad de un órgano determinado. Como anteriormente se señaló, el *presupuesto público* es “*el documento mediante el cual se establecen y autorizan los ingresos y egresos que requieren los órganos de gobierno para la realización de sus funciones constitucionales y legales*”<sup>22</sup>.

Serra Rojas, establece que presupuesto “*es el medio más poderoso de coordinación e integración de la vida económica y de orientación al desarrollo social. El Estado actúa sobre la economía nacional para asegurar su estabilidad y estimular su desarrollo*”<sup>23</sup>. En concreto, se trata de un plan de acción que dará dirección a los ingresos y egresos con los que contará (o al menos, es lo que se

---

<sup>22</sup> REBOLLEDO Herrera, Oscar, *Op. cit.*, p. 25.

<sup>23</sup> SERRA Rojas, Andrés, *Op. cit.*, p. 17.

tiene previsto) el Estado en el lapso que ha marcado (un año fiscal).

La presupuestación implica establecer los recursos que el Estado se allegará y las erogaciones o gastos que efectuará. Ahora, sigue establecer lo que significa presupuestar como proceso realizar una comparación entre la erogación y los objetivos plasmados previamente; se trata de la columna vertebral de la actividad financiera multicitada, así como, un medio importante para la planificación económica y social.

La elaboración del presupuesto se compone de diversas fases, a saber:

- a) Planeación. Es la etapa en que se establecen objetivos, medios para alcanzarlos o lograrlos y políticas a seguir.
- b) Ejecución. Aquí se refiere al desarrollo de los actos necesarios para llevar a cabo las erogaciones elementales.
- c) Control. Será el análisis de lo gastado enfocado a verificar que concuerde con lo realizado, con la finalidad de hacer efectiva la limitación del poder, evitando los abusos del ejercicio de la actividad del Estado. Siendo de vital importancia que se lleve a cabo esta fase porque permite visualizar si existen/existieron desviaciones entre lo planeado y lo gastado.

Después de establecer una definición y el objetivo del presupuesto, es indispensable expresar la base constitucional desde la cual surge la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación. En cuanto al artículo 72 en su apartado H, relacionado con el artículo 73 fracciones VII y VIII, del mismo ordenamiento, disponen lo que conviene a la facultad del Congreso de la Unión, a partir de la Cámara de Diputados, quien decide sobre la parte

presupuestaria, ya que [se supone] es la representación popular directamente, cuestión que afirma y guía de forma especial el artículo 74 en su fracción IV.

Es menester que las instituciones cuenten con principios cuyos fundamentos dirección en su contenido, por ese lado, el presupuesto público cuenta con principios, como:

- Unidad. Que implica la existencia de un solo documento, ya que de esa forma se tiene una visión general de los recursos con que se cuentan y los gastos a realizar.
- Universalidad. Debe comprender todos los rubros de ingresos y los gastos a efectuar.
- Especialidad o “de separación de gastos”<sup>24</sup>. Se tiene que señalar lo que se va a destinar (el monto) a cada actividad o sector determinado, de acuerdo a lo que se autorizó.
- Anualidad. Las actividades en las que se tendrá que expensar serán calculadas para un tiempo determinado, específicamente, en un año, cuya duración comprende del 1 de enero al 31 de diciembre del año respectivo.

Igualmente, a manera de comentario, existen otras leyes que tratan la parte presupuestal, en particular, por ser el tema a desarrollar, lo relacionado con lo que se tiene que pagar para que el Estado cuente con recursos, estas legislaciones son:

- Ley Federal de Derechos. En esta se plasma todo lo relacionado a la

---

<sup>24</sup> REBOLLEDO Herrera, Oscar, *Op. cit.*, p. 38.

obligación de contribuir por el uso, aprovechamiento de servicios públicos.

- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Está dirigida a vigilar que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en criterios de legalidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control, rendición de cuentas y equidad de género.
- Código Fiscal Federal, en su calidad de supletorio de los ordenamientos fiscales federales.

### **1.3.2.2. Importancia de los Tratados Internacionales en materia Fiscal sobre Actividad Financiera del Estado**

Es importante empezar por definir lo que implica *tratado internacional*, por lo que, a su concepto respecta a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 21 de mayo de 1969, artículo 2, *se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.*

A la definición anterior es interesante añadir algunas definiciones, ya que sirven para profundizar la institución a desarrollar:

- Los tratados son la manifestación de la vida de relación de los miembros de la comunidad internacional, es decir, acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, modificar o extinguir una relación jurídica

entre ellos<sup>25</sup>.

- Ley sobre la Celebración de Tratados, en su artículo 2 fracción I, establece que es el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

Ahora sigue establecer la importancia que tienen en nuestro sistema jurídico, por lo que es substancial aludir la base constitucional que determina su jerarquía dentro del marco normativo. Acerca de ello, sale a relucir el artículo 133 constitucional, en el cual se indica:

*“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...”*

Lo cual apunta a que estas normas de carácter internacional son de mayor grado que las propias Leyes Federales, siempre y cuando cumplan con lo que la misma Constitución Política marca como requisitos para que los tratados internacionales se consideren como obligatorios.

Sobre el particular, en el esquema de jerarquía normativa, se aprecia las tesis que señalan:

**TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN**

---

<sup>25</sup> SEPÚLVEDA, César, *Derecho Internacional*, 23° ed., México: Porrúa, 2002, p. 124.

**JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES  
FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE  
LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

*Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales,*

*se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal<sup>26</sup>.*

**TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.**

*La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional<sup>27</sup>.*

Después de referir la base cúspide de la jerarquía jurídica que tienen los tratados internacionales, es necesario enumerar las principales fases de la

<sup>26</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, página 46, Tesis Aislada, Constitucional.

<sup>27</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, página 6, Tesis Aislada, Constitucional.

celebración de los tratados:

- Otorgamiento de los plenos poderes. Constituye una fase previa, en la que las autoridades competentes de cada Estado designan al que será el representante en el exterior<sup>28</sup>. Esta fase transcurre dentro del Estado lo cual no implica efectos en el exterior. Para la representación la Convención de Viena (artículo 7) deja al Derecho Interno de cada Estado su designación, aunque al respecto existen tres reglas fundamentales: a) la regla general, tanto para la adopción y autenticación del texto como para la manifestación del consentimiento, considera que representan al Estado a A) los que estén provistos de plenos poderes o 2) si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados. o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes; B) las reglas específicas: en virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado 1) los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un Tratado; 2) los Jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados; 3) los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un Tratado en tal conferencia. Organización u órgano; y la tercera regla se encuentra en el artículo 8 de la citada Convención; C) Un acto relativo a la celebración de un Tratado ejecutado por una persona que no pueda considerarse autorizada para representar con tal fin a un Estado, no surtirá efectos jurídicos a menos

---

<sup>28</sup> Cfr. DIEZ de Velasco, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 14ªed., España: Tecnos, 2003, p. 147.

que sea ulteriormente confirmado por ese Estado.

- Capacidad. Es un atributo propio de la soberanía. Ya que sólo los Estados soberanos pueden concertar Tratados.
- Negociación. Los representantes se reúnen en lugar determinado para las negociaciones e intercambios de puntos de vista y observaciones, con el objeto de llegar a un entendimiento sobre determinada materia; en general, la fase de negociación constituye las conversaciones directas entre los representantes de los Estados, es decir, la esencia diplomática de los Tratados<sup>29</sup>.
- Adopción del texto y autenticación del mismo. Estos actos acreditan que el texto adoptado es el convenido, sin embargo no lo convierten en obligatorio para los Estados, ya que la vinculación jurídica sólo se producirá con la manifestación del consentimiento.

Durante el lapso de tiempo que media entre la firma del Tratado o el canje de los instrumentos que lo constituyen a reserva de ratificación, aceptación o adhesión, y la manifestación de su intención de ser o no parte del Tratado, los Estados deben abstenerse de actos que puedan frustrar el objeto y fin del Tratado<sup>30</sup>.

- Ratificación de los pactos internacionales. Es la aprobación dada al Tratado por los órganos competentes del Estado respectivo, ya que ello será lo que obligue a dicho Estado al Tratado. En México se lleva a cabo un instrumento en el que aparece el texto del Tratado, la anotación de

---

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> Cfr. DIEZ de Velasco, Manuel, *Op. cit.*, p. 148.

que ha sido aprobado por los órganos encargados y la declaración del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos de que se ratifica el Tratado. Sobreviene después el llamado intercambio de ratificaciones, en el lugar que se ha prefijado en el pacto. Se levanta un acta, la cual irá en el idioma de los países firmantes, que suscriben los funcionarios, con ello queda completa la ratificación<sup>31</sup>.

- Manifestar el consentimiento. Esta fase vira al Estado negociador en Parte Contratante. Aunque la manifestación de la voluntad se puede dar de forma plena (en la totalidad del Tratado) o incompleta (establecer reservas). En cuanto a la reserva se la declaración formulada al firmar, ratificar, aceptar o adherirse a un Tratado, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del Tratado en su aplicación a los Estados Unidos Mexicanos.
  
- Entrada en vigor de los Tratados. Entrará en vigor en la fecha en que se haya estipulado (si no se estableció fecha, tan pronto como hayan externado consentimiento).

Finalmente, de acuerdo a la Ley sobre la Celebración de Tratados, en México, de conformidad con la fracción I del artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución. Además de que, los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.

Después del preámbulo sobre los Tratados Internacionales, es conveniente precisar lo relativo a los Tratados Internacionales sobre materia fiscal en lo

---

<sup>31</sup> Cfr. SEPÚLVEDA, César, *Op. cit.*, pp. 131-132.

referente a la actividad financiera del Estado.

El Derecho Internacional Tributario está integrado por las normas que tratan de evitar la doble tributación, coordinación de métodos para evitar la evasión y organizar formas de cooperación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo<sup>32</sup>.

Ahora bien, dentro de la estructura de nuestro país existen limitaciones a la actividad financiera del Estado tal como se ha observado a lo largo de este trabajo, ya que también hallamos derechos de los individuos que lo habitan. Por consecuencia en el plano internacional, igualmente, tienen restricciones en materia tributaria, como: el hecho imponible (conducta descrita en las leyes de forma general y abstracta que, al actualizarse, da lugar al nacimiento de la obligación fiscal<sup>33</sup>).

Al existir limitaciones en el plano interno de cada Estado, de la misma forma, existen limitaciones en el ámbito internacional:

- Las limitaciones subjetivas derivan de la naturaleza y condición jurídica propias de los sujetos que pudieran estar gravados por un determinado Estado. Dentro de estas se encuentran las que se refieren a otros Estados y demás sujetos de Derecho Internacional, los cuales por su propia naturaleza escapan a la sujeción de poder tributario alguno; también, están las que se refieren a particulares extranjeros, los cuales por su condición jurídica, se encuentran sujetos en principio a la soberanía del Estado del cual son súbditos.
- Las limitaciones objetivas obedecen a la naturaleza del presupuesto del hecho determinante de la imposición. En este tipo de limitaciones encontramos: en razón del principio de libre tránsito, ya que el mero

---

<sup>32</sup> CASTREJÓN García, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, México: Cárdenas Editor Distribuidor, 2002, p. 10.

<sup>33</sup> ORTÍZ Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, 2° ed., México: Themis, 2000, p. 6.

tránsito no puede constituir en si mismo motivo de imposición por parte del Estado territorial; otra es, en función de objetivos de interés universal, que pueden ser tan variados como las mismas relaciones internacionales; y, por regulaciones propias del comercio. Otro aspecto de limitaciones de carácter objetivo lo constituyen aquellas vinculadas con el ejercicio de poderes tributarios externos, es decir, con la doble imposición internacional.

- Límite espacial de la ley tributaria, en cuanto que la soberanía de los Estados se encuentra sujeta al principio de territorialidad<sup>34</sup>.

La doble tributación existe cuando a una misma persona le son impuestos dos o más gravámenes, por otros Estados, con motivo de la obtención de un mismo presupuesto de hecho para un mismo periodo de tiempo, el cual deriva de un acto o de una operación o transacción internacional. Por lo tanto, se puede deducir que se presentan elementos como: afectación impositiva de dos o más Estados; identidad o similitud de impuestos; identidad en el sujeto o sujetos gravados.

**DOBLE TRIBUTACIÓN. LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA.**

*La doble imposición fiscal se concibe en el ámbito internacional como un problema que desalienta el desarrollo en el intercambio de bienes y servicios entre los países. Por tanto, se colige que las cargas tributarias emanan de las legislaciones fiscales de cada país y para evitar que dichas cargas se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho imponible y similar periodo, es que los países celebran los convenios internacionales para evitar la doble imposición, de manera que las primeras constituyen la fuente de las obligaciones fiscales y, los segundos, el origen de beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos<sup>35</sup>.*

---

<sup>34</sup> *Ibid*, pp. 5-6.

<sup>35</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, página 1372, Tesis Aislada, Administrativa.

Es básico establecer que la causa de la doble tributación es el hecho de que los Estados no respetan los límites al ejercicio de su potestad tributaria, esto se da porque los Estados tienen criterios de interpretación distinta o si tienen principios de aplicación parecidos o, inclusive, iguales la definición que se les otorga no es la misma<sup>36</sup>.

La consecuencia más importante que surge es que se grava dos veces sobre un mismo ingreso del individuo al que se le aplica, por lo que se presenta una disminución de su patrimonio y una carga más a su 'ganancia'.

Lo que se pretende evitar con los Tratados es que los criterios de nacionalidad, residencia o lugar en que se desarrollan actividades de las que derivan obligaciones para con el fisco, supongan un perjuicio para los particulares al producirse una situación de doble imposición, o permita eludir tales obligaciones impositivas.

Al respecto, México tiene varios tratados internacionales para evitar la doble imposición, a manera de ejemplo México y Chile, el cual se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, en el que se da conceptos para su exacta aplicación, a saber, *se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías*, es decir, tiene gran importancia determinar a qué se referirá cada impuesto (lo que se debe entender por éste).

Por lo antes descrito, se debe acentuar que la Actividad Financiera del

---

<sup>36</sup> Cfr. ORTÍZ Sainz y Tron, *Op. cit.*, p. 7.

Estado se ve limitada en tanto las reglas de carácter internacional sean claras en cuanto a lo que quieren estipular, más aún si pretenden ser vinculadoras - obligatorias, para los Estados que participen en ellos-. Así como, la claridad con que la ley del Estado respectivo debe establecer normas en las que se trate de evitar o se evite la doble imposición a personas físicas o morales.

## **DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN**

2.1. Concepto de derechos humanos; 2.2. Garantías individuales en el Derecho Tributario a través de los principios constitucionales; 2.2.1. Principio de legalidad; 2.2.2. Principio de proporcionalidad y equidad; 2.2.3. Principio de igualdad; 2.2.4. Principio de gasto público.

## DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

La vida del ser humano está inmersa en conceptos que suelen ser de tipo universal (como los derechos humanos) y regional (por ejemplo, las garantías que cada país protege), por lo tanto, es indispensable determinar lo que debe entenderse por los conceptos en los que se desenvuelve la línea vital socio-jurídica del individuo, ya que el individuo al formar parte de un sistema jurídico requiere contar con límites frente al gobernante para lo cual existen toda una serie de instituciones en cuanto a la materia se refiera, en el caso, al ámbito fiscal, razón de ser del principio de legalidad.

### 2.1. Concepto de Derechos Humanos

Desde los tiempos pasados la vida del ser humano depende del respeto que se brinda a sí mismo y del que le suma a sus similares, ya que forma parte de un grupo de personas que requieren convivir, a ello corresponde seguir ciertas reglas que intentan mantener un orden y buena ventura social, en donde lo importante es conservar un equilibrio y un bienestar común.

Las relaciones humanas a lo largo de la historia se manifiestan como una necesidad de convivencia armónica, los intereses son mutuos, por lo que algunos ejemplos de reglas sociales a seguir son: respeto a la vida humana, respeto a las creencias ideológicas, respeto a las leyes que rigen la sociedad, búsqueda de la satisfacción de intereses individuales y colectivos, conservación de los medios y recursos que benefician a la sociedad, búsqueda de armonía entre individuos y naciones, etcétera.

Como se observa de lo anterior, existen derechos que son universalmente conocidos como *derechos humanos* para los cuales encontramos definiciones como las siguientes:

- *“Los derechos humanos son los inherentes a la naturaleza humana sin los cuales no se puede vivir como ser humano”<sup>37</sup>.*
- *“Derechos que tienen todas las personas, en virtud de su humanidad común, a vivir una vida de libertad y dignidad. Otorgan a todas las personas la posibilidad de presentar reivindicaciones morales que limiten la conducta de agentes individuales y colectivos y el diseño de los acuerdos sociales, y son universales, inalienables e indivisibles. Los derechos humanos representan nuestro profundo compromiso de que se garantice que todas las personas puedan disfrutar de los bienes y libertades necesarias para una vida digna”<sup>38</sup>.*
- *“Conjunto de derechos que toda persona, hombre o mujer, tienen por el simple hecho de serlo; se dice que son derechos que se tienen por naturaleza, los cuales pueden estar o no reconocidos en nuestras leyes, y que son necesarios para el desarrollo de nuestra persona ya sea en forma individual o en grupo”<sup>39</sup>.*
- Los derechos humanos constituyen un ideal regulatorio y el sentido o la meta hacia la cual se deben dirigir los esfuerzos sociales, son una condición necesaria para la decencia del régimen social; proveen criterios para excluir prácticas violatorias, así como las disposiciones legales, administrativas y económicas que las avalan<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> DÍEZ Quintana, Juan Antonio, *205 preguntas y respuestas sobre garantías individuales y derechos humanos*, México: Pac, 2005, p. 51.

<sup>38</sup> KOMPASS, Anders, Coordinador, *Diagnóstico sobre la situación de los derechos humanos en México*, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, México: Mundi-Prensa, 2003, p. XX.

<sup>39</sup> DÍAZ Sarabia, Epifanio, *Derechos Humanos de los indígenas migrantes*, México: Centro de Comunicación y Creatividad, RedEs “Tejiendo la Utopía”, 2002, p. 23-24.

<sup>40</sup> Cfr. GUERRA González, María del Rosario, Coordinadora, *Ética y derechos humanos*, México: Universidad Autónoma del Estado de México, 2005, pp. 31-32.

- *“Son las prerrogativas que tiene el ser humano por el solo hecho de pertenecer a la especie humana, innatas e inherentes a su naturaleza que le permiten desarrollarse en sociedad y alcanzar sus objetivos y fines”<sup>41</sup>.*
- Gregorio Peces-Barba<sup>42</sup> hace una definición dual de los derechos fundamentales, desde un punto de vista objetivo y otro subjetivo. Desde el objetivo establece que *“son el conjunto de normas de un ordenamiento jurídico, que forman un subsistema de éste, fundadas en la libertad, la igualdad, la seguridad y la solidaridad, expresión de la dignidad del hombre, que forman parte de la norma básica material de identificación del ordenamiento, y que constituyen un sector de la moralidad procedimental positivizada, que legitima al Estado social y democrático de derecho”*.

Desde la semántica subjetiva, se trata de *“aquellos derechos subjetivos, libertades, potestades o inmunidades que el ordenamiento positivo establece, de protección a la persona, en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad y no discriminación, a su participación política y social, a su promoción, a su seguridad, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a la libre elección de sus planes de vida (de su moralidad privada), basada en la moralidad de la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la solidaridad, exigiendo el respeto, o la actividad positiva de los poderes públicos o de las personas individuales o grupos sociales, con posibilidad de reclamar su cumplimiento coactivo en caso de desconocimiento o violación”*.

Ahora bien, la base más importante sobre derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la encontramos en el

---

<sup>41</sup> CASTILLO del Valle, Alberto del, *Garantías del gobernado*, México: EJA, 2003, p. 4.

<sup>42</sup> *Cit. pos*, CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p.78.

artículo 1, que en la parte conducente establece, “... *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 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.*”, es decir, siempre se tomará en cuenta la condición de ser humano, frente a cualquier situación que se suscite sobre su integridad física y moral.

Un aspecto de hacer notar es que los derechos humanos se caracterizan por ser absolutos, originarios, irrenunciables, universales e inalienables. Son absolutos porque esos derechos le corresponden a la persona sin excepción por el simple hecho de ser humano y, por tanto, se hacen valer frente a todo mundo ya que nadie puede estar ajeno a su cumplimiento y respeto; respecto de que sean originarios, se goza de ellos desde el nacimiento como ser humano, porque no es otorgado por ningún poder o gobierno; tienen un carácter irrenunciable porque constituyen la base para que el hombre alcance plenamente su desarrollo, si se deja de ejercitar no significa que se renuncie a él ya que se encuentra al alcance del individuo; su característica de universales se refiere a la inclusión de todas las personas, sin importar el género, raza, condición social, credo y edad, es decir, sin que pueda existir discriminación de cualquier índole; inalienables ya que no pueden ser objeto de cesión o enajenables.

En tanto universalmente se han establecido los derechos que son inherentes al individuo como parte de un mundo, imperioso es sentar lo que representan dentro del sistema jurídico mexicano, ya que de estos derechos nacen las garantías individuales de las que no puede prescindir el individuo.

Es de relevancia determinar que una garantía individual es la base que siempre se debe tomar en cuenta para cualquier acto de autoridad, es así en

tanto se encuentra reconocido constitucionalmente. Al respecto, he de traer algunas definiciones de garantías individuales:

- Estas se traducen jurídicamente en una relación de derecho existente entre el gobernado como persona y el Estado como entidad jurídica y política con personalidad propia y sus autoridades, cuya actividad se desempeña en ejercicio del poder y en representación de la actividad estatal. Se trata de medios sustantivos constitucionales para asegurar los derechos o la esfera jurídica en general del individuo frente a los actos del poder público<sup>43</sup>.
- Es un derecho subjetivo público consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a favor de los gobernados, que surge de una relación jurídica entre el gobernado y el Estado (y sus autoridades), de donde nace la facultad para el primero de exigir respeto a sus derechos fundamentales del hombre, tales como la vida, la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica<sup>44</sup>.
- *“La denominación de garantías constitucionales consisten en la relación jurídica existente entre gobernantes y gobernados, por virtud de la cual, los gobernados le pueden exigir a aquellos el ejercicio de una acción o el acatamiento de una omisión”*<sup>45</sup>.
- Son derechos originarios del hombre que el legislador consigna para su observancia obligatoria para el propio Estado<sup>46</sup>.
- *“Las garantías son los medios jurídicos de protección de los derechos del hombre frente a las autoridades estatales; los derechos del hombre son*

---

<sup>43</sup> Cfr. BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 36° ed., México: Porrúa, 2003, pp. 166-168.

<sup>44</sup> *Diccionarios jurídicos temáticos, Juicio de amparo, Volumen 7*, Raúl Chávez Castillo, México: Oxford University Press, 2000, p. 24.

<sup>45</sup> DÍEZ Quintana, Juan Antonio, *Op. Cit.*, p. 1.

<sup>46</sup> *Diccionarios Jurídicos temáticos, Derecho Procesal, Tomo 4*, Colegio de Profesores de Derecho Procesal, Facultad de Derecho de la UNAM, 2° ed., México: Oxford University Press, 2000, p. 130.

*anteriores al Estado y éste solamente los reconoce y asegura su respeto por parte de las autoridades públicas a través de las garantías”<sup>47</sup>.*

- El maestro Fix Zamudio menciona que las garantías constitucionales *“son aquellos medios procesales establecidos con el objeto de otorgar al justiciable la tutela de sus derechos fundamentales”<sup>48</sup>.*

De lo anterior, podemos observar que el concepto de garantía individual como límite al Estado de cara al gobernado, deriva de la relación que existe entre ambas partes, con el objeto de que sean respetados los derechos que por inherencia le corresponden al individuo; son restricciones que el Estado mismo determina, partiendo de normas que crea, para el caso en particular surgen de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es importante manifestar la relevancia que representa el contar con ese tipo de ‘límites’ que el mismo Estado plasma en su actuar, ya que no debe existir la arbitrariedad porque se ocasionaría un desequilibrio incontrolable; deben constituir la certeza que no irá por el camino sin protección, garantía de libertad frente a la mayoría de sus acciones (del gobernado), en fin, son los derechos que de acuerdo al Estado mismo, el gobernado debe mantener a salvo para vivir relativamente tranquilo, con certeza jurídica. Para ello, no podía faltar la base constitucional del goce de las garantías individuales, como lo es el artículo primero:

*“Artículo 1. 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...”*

---

<sup>47</sup> CASTILLO del Valle, Alberto del, *Op. cit.*, p. 5.

<sup>48</sup> *Cit. pos*, CIENFUEGOS Salgado, David, *Op. cit.*, 63.

## **2.2. Las garantías individuales en el Derecho Tributario a través de los principios constitucionales**

Un principio es base origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia, así como norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta<sup>49</sup>. En el plano jurídico son ideas capaces de recoger o resumir en torno a sí, en armónica y coherente unidad, toda la acción sucesiva del Estado, ya que fijan los criterios básicos que integran la esencia Constitucional sirviendo de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate<sup>50</sup>.

Algunos autores consideran que los principios constitucionales se dividen en grupos, como:

- Aquellos que garantizan ciertos derechos fundamentales de los individuos, que constituyen las garantías individuales.
- Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a los cuales se establecen quiénes están obligados a pagar impuestos, quiénes deben percibirlos, cómo deben establecerse, qué características deben tener y quiénes los deben establecer.
- Principios basados en consideraciones económicas<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Diccionario de la lengua española, *Op. cit.*, p. 1667.

<sup>50</sup> GALLEGO Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada: Comares, 2003, pp. 60-61.

<sup>51</sup> PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *Derecho Fiscal*, 10<sup>o</sup> ed., México: Banca y Comercio, 2005, p. 67.

Los principios constitucionales en materia tributaria, en el sistema jurídico mexicano, tienen como piedra angular la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

*“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*...*

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

Como hemos observado, las garantías individuales siempre se encuentran presentes en nuestra esfera como gobernados, en tanto no se presente causa alguna para su suspensión, por lo tanto, en todas las ramas del derecho vemos su presencia. En materia tributaria se pueden contar los siguientes principios: legalidad, proporcionalidad y equidad, igualdad y gasto público, cabe señalar que no son los únicos principios que ostentan su presencia en la materia fiscal, pero son a los que enfocaré atención en el presente capítulo.

### **2.2.1. Principio de legalidad**

El atender este principio en el ámbito tributario es de imperiosa determinación, como establece Emilio Margáin Manautou, este principio se caracteriza por su apoyo en la Constitución para atentar directamente contra la economía del particular, en bien del interés público, deben sus disposiciones u ordenamientos tener un límite o marco de referencia, mismo que la propia Carta Magna señala<sup>52</sup>.

---

<sup>52</sup> MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 18° ed., México: Porrúa, 2005, p. 183.

La figura de legalidad presenta dos aspectos: el primero como principio de reserva de ley y el segundo como garantía procedimental en la actuación de las autoridades. Respecto de la legalidad en sus dos facetas, hay una importante observación que se hace en cuanto a lo que respecta, en un primer punto de vista, se trata de un límite a los poderes públicos diversos al Legislativo; la reserva de Ley es un vínculo de contenido impuesto a la ley formal<sup>53</sup>.

Atendiendo el aspecto del principio de legalidad en su faceta de reserva de ley consiste en delimitar las materias que serán estrictamente reguladas por ley, es decir, existen figuras jurídicas que deben establecerse de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en una ley, en sentido estricto, esto es, un acto emanado del Poder Legislativo, ordenamiento jurídico que regula las conductas de las personas de manera general, abstracta y obligatoria, de donde derivan reglas y principios de derecho, ya que lo que se refiere a los derechos de las personas existe un campo específico que sólo puede ser tratado y regulado por la ley en sentido formal y material, es decir, sólo en un acto del Congreso, con las características de norma jurídica puede regular esas materias<sup>54</sup>.

Las contribuciones deben estar plasmadas en una ley, esto es que sólo las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, ya que se protege al gobernado de arbitrariedades gubernativas que puedan crear un caos fiscal, ya que la función de reserva de ley es delimitar las materias que serán reguladas exclusivamente por la Ley.

Otro concepto sobre la finalidad de la legalidad es la del maestro Góngora que establece *“que todo el ámbito estatal esté presidido por normas jurídicas,*

---

<sup>53</sup> VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p.125.

<sup>54</sup> DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo*, México: Limusa, 1991, p. 62.

*que el poder estatal, la actividad desarrollada por este se ajusten a prescripciones legales*<sup>55</sup>.

En nuestro derecho el principio de reserva de ley en materia tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV, constitucional, el que señala:

*“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.”*

De dicho principio se puede interpretar que no debe existir intromisión en las materias reservadas para la ley de alguna potestad normativa distinta a la del Congreso de la Unión o a los Congresos Locales, es decir, será una materia específica del Poder Legislativo y no del Ejecutivo (administrativo), ya que es a aquel a quien corresponde establecer las leyes en la materia respectiva, pero el establecimiento de las contribuciones depende de los elementos que requieran para serlo, entonces al referirnos que deben estar plasmadas en ley se enfoca en que lo que especialmente debe instaurar este ordenamiento son los elementos fundamentales de la relación tributaria. Lo que lleva a la tesis siguiente:

***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.-***

*La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación*

---

<sup>55</sup> Genaro David Góngora Pimentel, citado por PAREDES Montiel, Marat y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México: Porrúa, 2001, p. 40.

*propriadamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente<sup>56</sup>.*

Lo que se quiere con el establecimiento de los elementos que deben plasmarse en la ley es instaurar un límite al poder tributario del Estado, modelando todas aquellas contribuciones a cargo de los contribuyentes reconociendo la idea de justicia en el plano tributario, ya que se pretende una verdadera garantía a favor del contribuyente.

#### **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.-**

*Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine*

<sup>56</sup> Octava Época, Cuarta Sala, Apéndice 2000, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 969, Tesis Aislada 1378, Constitucional.

*expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria<sup>57</sup>.*

Dentro del principio de reserva de ley se desprende lo referido a la reserva relativa y la absoluta. La reserva de ley absoluta aparece cuando la regulación de determinada materia queda acotada o reservada de forma exclusiva a la ley formal, es decir, a un ordenamiento emitido por el Congreso con las características propias de un ordenamiento legal; en este supuesto la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. En relación a la

---

<sup>57</sup> Novena Época, Pleno, apéndice 2000, Tomo I, página 1089, Tesis Aislada 1545, Constitucional.

reserva de ley relativa permite que otras fuentes (como Decretos, Reglamentos, entre otros) de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa, pero a condición de que la ley en sentido formal sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, por lo que, las fuentes secundarias en cuanto a lo que regulen quedarán subordinadas a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

En ese sentido, la clasificación de la reserva de ley se formula con base en la extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva de lo que se desprende, en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, ya que, por una parte no puede ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente un acto normativo primario que contenga los preceptos jurídicos esenciales, marcando un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria.

### **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS.**

*El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está además minuciosamente reglamentado, en su aspecto formal, por diversos conceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante los periodos que la misma abarca, por tanto, la arbitrariedad de la imposición o la imprevisión en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente fuera del régimen constitucional, sea cual fuere el pretexto con que se pretendan justificar<sup>58</sup>.*

---

<sup>58</sup> Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación LXXXIII, página 2824, Tesis aislada, Administrativa.

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.-**

*El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles<sup>59</sup>.*

Omar Curiel Villaseñor, opina que la reserva de ley en materia tributaria se traduce en un *nullum tributum sine lege*, evitando la arbitrariedad por parte de la

<sup>59</sup> Séptima Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, página 297, Jurisprudencia, Constitucional.

autoridad al momento de exigir el cumplimiento de la obligación contributiva<sup>60</sup>, coincidiendo dicha anotación con los criterios jurisprudenciales antes citados.

De acuerdo con Marat Paredes, la reserva de ley en materia tributaria tiene las siguientes finalidades:

- Opera como una garantía individual de defensa a la propiedad de los ciudadanos.
- Persigue la certeza y la seguridad jurídica.
- Determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.

Es importante señalar que los elementos esenciales de la contribución, en general, son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, elementos que expresamente deben establecerse en la ley, la trascendencia de esto esta marcada porque se evita la arbitrariedad de las autoridades ya sea en su cobro, el título de las mismas (es decir, que no sea a título particular).

De acuerdo a lo anterior, se observa la siguiente tesis jurisprudencial:

***IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.***

*Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén*

---

<sup>60</sup> CUIEL Villaseñor, Omar, *Principios Tributarios*, México: Calidad en Información, 2002, p. 74.

*consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside<sup>61</sup>.*

La jerarquía normativa, es importante mencionar, en razón que al tratar sobre ley en sentido formal y legislación derivada de ésta, se debe establecer en qué lugar se encuentra cada una. La jerarquía normativa es el rango que tienen las diversas normas jurídicas entre sí a partir de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, de la que se desprenderán las leyes en sentido formal y de estas a su vez las disposiciones legales secundarias, como reglamentos, decretos, circulares, etc.

Es menester mencionar que implica una gran importancia tener presente la jerarquía normativa, ya que hay una obligación por respetar la sumisión de los reglamentos expedidos por el Ejecutivo a las leyes emitidas por el Congreso de la Unión; en relación con la aplicación del mismo, prohíbe a la Administración interpretar las normas tributarias que contravenga a lo dicho en las normas jurídicas jerárquicamente superiores. Así como las leyes deben respetar el contenido de los preceptos constitucionales.

Al respecto de lo anterior, cito la tesis que brinda una explicación sobre la jerarquía normativa en la interpretación:

**PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA. DEBEN RESPETARLO LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS O**

---

<sup>61</sup> Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la federación 91-86, página 172, Jurisprudencia, Constitucional Administrativa. En el mismo sentido Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000, Tomo I, P. 289.

### **ADMINISTRATIVAS PARA SU VALIDEZ EN CASOS DE APLICACIÓN, INTERPRETACIÓN O INTEGRACIÓN.**

*La validez de las disposiciones reglamentarias o administrativas, para efectos de aplicación, interpretación o integración normativa, se encuentra supeditada a que guarden congruencia con las normas legales existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate y se sujeten a los principios jurídicos que emergen directamente de la ley, de manera tal que aun siendo expresas, no pueden válidamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley ni oponerse a sus lineamientos normativos, pues deben interpretarse y aplicarse en forma armónica, sin contrariar los principios rectores que emergen de la propia ley, atendiendo al principio fundante de la supremacía del sistema normativo que rige el orden legal. En otras palabras, las disposiciones reglamentarias o administrativas, antes que oponerse, deben tener fundamento en normas sustentadas en otras de nivel superior, como lo son las leyes las cuales, a su vez, están supeditadas, en cuanto a su validez, a otras normas de mayor jerarquía, que culminan en la Ley Fundamental del país, la cual entraña la suprema razón de validez del orden jurídico. Por consiguiente, debe estarse a aquella aplicación legal exegética que de manera sistemática armonice los preceptos relativos, frente a una interpretación puramente literal que soslaye una adecuada integración jurídica y se desentienda de la supremacía de las normas, de la cual depende precisamente su validez<sup>62</sup>*

La garantía de legalidad en general se deduce, principalmente, de los artículos 14 y 16 constitucionales que establecen, en la parte que nos interesa:

*“Artículo 14. ...*

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

<sup>62</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005, página 1529, Tesis Aislada, Administrativa.

*“Artículo 16. 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 de procedimiento...”*

Ambos artículos implican (*ad hoc* para el tema tributario) que el gobernado realizará lo requerido por las autoridades, sólo si sus actos están debidamente fundamentados y motivados, respetando el procedimiento previamente establecido, estaremos en presencia del principio de derecho consistente en que ‘la autoridad sólo puede hacer aquello que señale la ley’.

Respecto lo anterior observamos el artículo 16 constitucional, en su primer párrafo se destaca que la motivación y fundamentación son aspectos sustanciales acerca del principio de legalidad. Para ello, deben establecer el motivo de su acción, basando sus requerimientos en situaciones en que el particular se encuentre, en cuanto al fundamento debido, las autoridades traerán a colación aquellos ordenamientos que planteen una situación determinada, es decir, aquella norma en cuya semántica se sitúe el particular; razón es que debe existir un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal y que el contribuyente tenga conocimiento de la norma tributaria al haber sido publicada. Es decir, se trata de un requisito constitucional respecto del acto de autoridad. Es aquí donde nos encontramos a la legalidad en su faceta procedimental.

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN.**

El contenido formal de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera

completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación pro forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción<sup>63</sup>.

Sobre el punto de vista procedimental de la legalidad cabe mencionar otro criterio que al respecto se emite:

**FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ES INSUFICIENTE SI NO SE SEÑALA CON EXACTITUD Y PRECISIÓN O, EN SU CASO, SE TRANSCRIBE LA PORCIÓN NORMATIVA QUE SUSTENTE SU COMPETENCIA TERRITORIAL.**

*De la tesis de jurisprudencia 2a./J. 115/2005, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 310, de rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORGUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.", se advierte que las garantías de legalidad y seguridad jurídica contenidas en los artículos 14*

<sup>63</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006, Jurisprudencia Común, p. 1531.

*y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tienen el alcance de exigir que en todo acto de autoridad se señalen con exactitud y precisión el o los dispositivos que facultan a quien lo emita y definan el carácter con que éste actúa, ya sea que lo haga por sí mismo, por ausencia del titular correspondiente o por delegación de facultades y, en caso de que esas normas incluyan diversos supuestos, precisar el apartado, fracción o fracciones, incisos o subincisos en que apoya su actuación, y de no contenerlos, si se trata de una norma compleja, transcribir la parte correspondiente, atento a la exigencia constitucional de certeza y seguridad jurídica del particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico. En ese sentido, si la autoridad administrativa, al fundar su competencia cita los preceptos que la facultan para emitir el acto, pero omite señalar la porción normativa exacta y precisa que delimita su competencia territorial, es evidente que el acto impugnado está insuficientemente fundado, ya que, para satisfacer dicho principio constitucional, en todo acto de molestia deben constar los apartados, fracciones, incisos, subincisos o párrafos o, en su caso, transcribirse la parte correspondiente, tanto de los que facultan a la autoridad para emitir el acto, como los que prevén su competencia territorial<sup>64</sup>.*

En cuestión la tesis citada, en su última parte, menciona que la autoridad administrativa debe citar los preceptos que la faculten para emitir un acto, sobre todo tratándose de actos de molestia hacia el particular, haciendo hincapié en la competencia que el gobernante tiene o no al llevar a cabo una acción.

En ese orden, cito el siguiente criterio del que se desprende lo siguiente:

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU DISTINCIÓN ENTRE SU FALTA Y CUANDO ES INDEBIDA.**

*Debe distinguirse entre la falta y la indebida fundamentación y motivación; toda vez que por lo primero se entiende la ausencia total de la cita de la norma en que se apoya una resolución y de las circunstancias especiales o razones particulares que se tuvieron en cuenta para su emisión; mientras que la diversa hipótesis se actualiza cuando en la sentencia o acto se citan preceptos legales, pero no son aplicables al caso concreto y se exponen las razones que la autoridad tuvo para dictar la*

<sup>64</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI Septiembre de 2007, Jurisprudencia Administrativa, p. 2366.

*resolución, pero no corresponden al caso específico, objeto de decisión, o bien, cuando no existe adecuación entre los motivos invocados en el acto de autoridad y las normas aplicables a éste<sup>65</sup>.*

Lo importante que nos muestra la cita anterior no es simplemente el fundar y motivar, sino que se deben tomar en cuenta las circunstancias que determinan uno u otro caso y el seleccionar el precepto que más concuerde con el buen decidir, para lograr una postura encaminada a la justicia deseada.

Tal como opina Alberto del Castillo del Valle<sup>66</sup>, para que la autoridad encargada de determinar y exigir el pago de una contribución esté en aptitud de requerir dicho pago es menester que apegue la determinación fiscal respectiva a los mandatos legales aplicables.

Cabe mencionar, el principio de legalidad tiene, en general, dos excepciones:

- Suspensión temporal de las garantías individuales, excepción que encontramos en el artículo 29 constitucional. En tal suspensión, el Ejecutivo Federal puede crear alguna contribución.
- Otra excepción se encuentra en el artículo 131, de nuestra Carta Magna, en el que establece que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de exportación o importación y para crear otras, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

---

<sup>65</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero 2007, Jurisprudencia Común, p. 2127.

<sup>66</sup> CASTILLO del Valle, Alberto del, *Op. Cit.*, p.168.

Sin embargo este segundo caso, no puede considerarse excepción netamente al principio de legalidad, ya que requiere una serie de elementos como el salvar la producción nacional, entre otros, para que se estime urgente el establecer medidas diversas a las plasmadas en ley.

- **Principio de Generalidad.** Otro principio que va atado al de legalidad es el de generalidad con fundamento en el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra establece:

*“Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley...”*

En el plano tributario implica que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. Es aquel que exige que todas las personas residentes en un país queden sujetas a los tributos del mismo, siempre que se coloquen en los supuestos del hecho imponible. Por tal motivo se cita el criterio siguiente:

***EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL.***

*El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona<sup>67</sup>.*

---

<sup>67</sup> Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Página: 65, Tesis Aislada, Administrativa.

De dicho criterio se deduce que las leyes sobre la materia fiscal no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. Esto es, debe establecerse el gravamen en forma general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, deba ser sujeto del impuesto –esto en relación de no existir leyes privativas-. Sin embargo, ello no significa que la generalidad de la imposición no debe entenderse en el sentido de que todo individuo tribute por todos y cada uno de los impuestos<sup>68</sup>, sino que de acuerdo a su capacidad contributiva y su condición en el hecho imponible.

Existe una cuestión interesante de mencionar, la generalidad de la imposición se trata de que todos los individuos dotados de capacidad contributiva superior al mínimo de existencia estén sujetos a la obligación tributaria subjetiva<sup>69</sup>.

### 2.2.2. Principio de proporcionalidad y equidad

*“... si el Derecho es el arte de lo bueno y de lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de “justicia”, nuestro Derecho Tributario se cimienta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)...”<sup>70</sup>*

Sobre este principio existen dos vertientes en donde: la primera, se toma como dos principios distintos y otro en el que se trata de un solo principio.

La proporcionalidad en un aspecto general es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada uno de sus partes o de cosas relacionadas

---

<sup>68</sup> PÉREZ Luque, Mario, *Deberes tributarios y moral*, Madrid, España: Ederesa, 1980, pp. 27-28.

<sup>69</sup> *Ibidem*.

<sup>70</sup> GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México: Cultura, T.G. 1949, p. 72.

entre sí<sup>71</sup>; consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes. En tanto equidad se refiere a que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales<sup>72</sup>.

Para Margáin Manautou un tributo es proporcional cuando “*Comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia*”<sup>73</sup>.

La proporcionalidad es la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí<sup>74</sup>.

En materia tributaria la proporcionalidad es representada a través de un porcentaje, siendo un concepto que se utiliza para representar el monto de una contribución a pagar.

**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*

<sup>71</sup> Enciclopedia Jurídica Mexicana V, M-P, Serie Doctrina Jurídica No. 76, México: Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 776.

<sup>72</sup> SÁNCHEZ Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal 2007: introducción al derecho fiscal*, 5° ed., México: ISEF, 2007, p. 55.

<sup>73</sup> *Cit. pos* DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4° ed., México: Noriega-Limusa, 2003, p. 72.

<sup>74</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 21°ed., Tomo II, 2000, p. 1679.

*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<sup>75</sup>.*

Por equidad se entenderá a la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece, es decir, ser igual con los iguales y desigual con los desiguales<sup>76</sup>. En esta tesitura, ejemplificando, encontramos lo que la Suprema Corte ha interpretado, rubro DERECHOS POR SERVICIOS. EL ARTÍCULO 277, FRACCIÓN V, DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, AL ESTABLECER QUE POR LA REVISIÓN DE PLANOS QUE SE PRACTIQUE POR CONCEPTO DE INGENIERÍA SANITARIA, AQUÉLLOS SE CALCULARÁN SOBRE EL VALOR DE LAS EDIFICACIONES A CONSTRUIR, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA, “...los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos... pues la ley debe otorgar un trato igual a los que reciben servicios de naturaleza semejante”<sup>77</sup>.

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.**

<sup>75</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 144, Jurisprudencia, Administrativa.

<sup>76</sup> CURIEL Villaseñor, Omar, *Op. Cit.*, p. 64.

<sup>77</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Febrero de 2006, p. 1803, Tesis Aislada Administrativa.

*La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales<sup>78</sup>.*

En el criterio antes mencionado se manifiesta que la proporcionalidad hará mención de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente, mientras que la equidad hace referencia a que todos aquellos que se encuentren en el mismo contexto de la norma sean tratados de forma igual.

#### **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.-**

*El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato*

---

<sup>78</sup> Octava Época, Tercera Sala, semanario Judicial de la federación VII, Febrero de 1991, página 60, Jurisprudencia, Administrativa.

*equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional*<sup>79</sup>.

Por lo que corresponde a las tesis citadas, el significado de equidad en materia tributaria no implica que a todos los contribuyentes se les cobre lo mismo, sino se trata de que si se colocan bajo un supuesto jurídico igual se les de el trato que incumbe en tanto lo plasmado por la norma jurídica, siempre tomando el cuenta el hecho generador de la contribución. En congruencia con lo que plasma Hugo Carrasco *“La equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y de generalidad”*<sup>80</sup>.

Como señalamos al principio de este punto sobre proporcionalidad y equidad, otra parte de la doctrina se refiere al trato de ambas instituciones como un solo principio, el cual se sitúa el que los trata en conjunto. En general, suelen intimarse para que de ellos se haga una concepción *capacidad contributiva*.

Una real razón jurídica de una contribución no se encuentra en el arbitrio del poder de un Estado, sino que permita el financiamiento de los gastos públicos que él mismo haya programado en una semántica de interés económico y social. Por lo que, la obligación de pagar contribuciones dependerá de conformidad a la capacidad económica del contribuyente.

---

<sup>79</sup> Novena Época, Pleno, apéndice 2000, tomo I, página 240, Tesis 198, Jurisprudencia, Constitucional.

<sup>80</sup> CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 4ªed., México: IURE, 2004, p. 101.

Al referirnos a la *capacidad económica* es una aptitud de una persona para solventar sus necesidades<sup>81</sup>. Es decir, es la habilidad, posibilidad, facultad de disponer de un patrimonio.

Aunque, en la actualidad existen varios criterios para poder determinar la capacidad económica, entre los que encontramos: *el ingreso, el gasto* y algunos otros criterios también toman en cuenta lo que 'queda' después de realizar las operaciones correspondientes; *el patrimonio*. Estos tres conceptos son componentes de la capacidad económica, siendo determinantes elementos de la capacidad contributiva<sup>82</sup>.

La capacidad contributiva supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto, aunque a veces (sino es que la mayor parte de ellas) sólo buscan alcanzar el cometido de recaudación, lo que se da por una desnaturalización de su ocupación.

*“El principio de capacidad contributiva representa la aptitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga tributaria y constituye el límite material en cuanto el contenido de la norma jurídica”*<sup>83</sup>.

Frecuentemente la capacidad contributiva y la capacidad económica suelen utilizarse en forma indistinta, sin embargo, suelen tener sutiles diferencias como:

- La capacidad económica es más amplia, ya que comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales; en el marco tributario se adaptaría como capacidad contributiva.

---

<sup>81</sup> *Ibid*, p. 97.

<sup>82</sup> Aun cuando en México no existe un impuesto que se le denomine sobre el patrimonio, tenemos como ejemplo el predial, cuyo objeto es gravar la propiedad o la posesión del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que respecto a las construcciones tenga un tercero.

<sup>83</sup> CURIEL Villaseñor, Omar, *Op. Cit.*, p. 84.

- La capacidad económica sirve de fundamento a la capacidad contributiva.
- La capacidad contributiva es una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder.
- La determinación de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta no sólo la riqueza manifiesta, sino, a su vez, la aptitud del sujeto para contribuir. Tal aptitud hace alusión a la capacidad económica de pagar el tributo, posesión de una riqueza en la medida necesaria para hacer frente a la obligación fiscal.
- La capacidad contributiva se compone de dos elementos: su manifestación, a través de una riqueza general y su individualización<sup>84</sup>.

Podemos estudiar la capacidad contributiva en dos vertientes, uno desde el punto de vista objetivo y otro desde el punto de vista subjetivo. En lo que toca a la visión objetiva, lo que exige esta institución es ubicar la riqueza susceptible de tributación, ya que no es posible instituir cargas tributarias donde la riqueza

---

<sup>84</sup> Enciclopedia Jurídica Mexicana V, *Op. cit.*, p.769.

no se manifiesta<sup>85</sup>. Como prueba de ello encontramos la siguiente tesis sobre el tema:

**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 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<sup>86</sup>.*

Es decir, se toman en cuenta los elementos mencionados con anterioridad para el pago de las contribuciones, siempre y cuando se cuente con el ordenamiento determinado y sobre lo que se calculará dicha contribución.

**CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.-**

*La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de*

<sup>85</sup> Cfr. ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús, Coordinador, *Op. Cit.*, p.p. 37-38.

<sup>86</sup> Novena Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 163, jurisprudencia, Constitucional.

*la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo<sup>87</sup>.*

El aspecto subjetivo de la capacidad contributiva<sup>88</sup> en cuanto a las personas físicas son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva; en su participación con los gastos del Estado precisa informarse en la riqueza neta, la cual representa el ámbito objetivo de este principio.

El legislador a través de la ley trata de establecer normas generales que lleven a individualizar la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, con lo que el sujeto está en aptitud de contribuir, ya que su riqueza es susceptible de imposición.

En el caso de las personas morales no fijan su contribución conforme al principio de la capacidad económica subjetiva, sólo se toma como referencia su riqueza disponible (capacidad contributiva objetiva).

Así es que, el principio de proporcionalidad y equidad “*capacidad contributiva*” asegura que la disposición de una persona para enfrentar la carga tributaria se medirá en relación a su capacidad económica, es decir, midiendo su ingreso, su gasto y su patrimonio.

La justicia tributaria está en el equitativo reparto de los impuestos que en su conjunto integran el sistema tributario de contribuciones, pero la justicia

---

<sup>87</sup> Novena Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, suprema Corte de Justicia de la Nación, página 527, Tesis Aislada, Constitucional.

<sup>88</sup> ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús, Coordinador, *Op. Cit.*, p.39.

absoluta no puede realizarse en un impuesto porque todo gravamen tiene en su cuantificación concreta algo de arbitrario<sup>89</sup>.

### 2.2.3. Principio de igualdad

El principio de igualdad en general, señala que se reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos. Esto es, la igualdad consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es de carácter jurídico, esto es, habla de un trato igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación regulada por cuerpos normativos.

Ahora bien, la igualdad jurídica es *"la posibilidad de que gozan las personas que se encuentran colocadas en un supuesto legal determinado de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, es decir, de ser tratados de la misma manera"*<sup>90</sup>.

En la Carta Magna los artículos que contienen la garantía de igualdad son:

*"Artículo 1...*

*...*

*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 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."*

---

<sup>89</sup> GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Op. cit., p. 77.

<sup>90</sup> BOLÍVAR Galindo, Cielito, Coordinadora, *Las garantías de igualdad*, Colección Garantías Individuales, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004, p. 10.

*“Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley...”*

*“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.”*

El principio de igualdad en materia tributaria desentraña que todas las personas que se encuentren en el mismo supuesto legal deben pagar los impuestos previstos en ley, es decir, contribuir al gasto público.

La equidad tributaria se erige como baluarte de la igualdad real de las personas; la igualdad jurídica.

La igualdad es un criterio de distribución que requiere determinar el objeto a ser distribuido y entre quienes se efectúa dicha distribución<sup>91</sup>.

#### **2.2.4. Principio de gasto público**

---

<sup>91</sup> CORTI, Gerardo, ‘El Principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática’, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, Buenos Aires, Argentina, 2002, p. 140.

Partimos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

*“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.”*

También el artículo 126 de la Constitución Política, establece que ningún pago podrá hacerse si no está previsto en el presupuesto de egresos<sup>92</sup> o en una ley posterior.

La legalidad de los gastos públicos constituye el primer límite a la potestad tributaria normativa del Estado, haciéndose valer a través del presupuesto de egresos y leyes posteriores, siendo estos determinantes para las erogaciones que efectuará el Estado.

Cabe puntualizar que los principios antes señalados son propios de la materia fiscal, no obstante hay muchos preceptos constitucionales que en un momento dado pueden encontrar aplicación en el campo del Derecho Tributario.

Entonces, la suma de todos esos principios y el nexo que lleguen a tener brindarán lo que podemos llamar seguridad jurídica, ya que ésta adquiere plenitud en tanto se vincule en el ejercicio de la potestad tributaria normativa con el cumplimiento de los principios rectores del Derecho Tributario, ya de aquellos que tienen una relación estrechamente directa y de los que tienen indirectamente relación en el campo en comento.

---

<sup>92</sup> ESTRADA Lara, Juan M., *Finanzas públicas y política fiscal*, México: Pac, 2002, p. 11.

La *seguridad jurídica* conceptualiza un derecho del hombre, como institución mencionada en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano; porque la seguridad jurídica es un fin que *tiene como propósito dar certeza a los ciudadanos y evitar la arbitrariedad de las autoridades*. Por lo que respecta, podemos citar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha manifestado en varias de sus resoluciones, como en la Tesis VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS LAS CONTRAPRESTACIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), *“... la base gravable es el valor total de la actividad gravada, es decir, las cantidades que se cargan o cobran a la persona que recibe la prestación del servicio, lo cual no deja al arbitrio de la autoridad administrativa la determinación de los conceptos que deben tomarse en cuenta... no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni la garantía de seguridad jurídica, porque la base el tributo, tratándose de prestación de servicios, como ya se dijo, está plenamente determinada por el artículo...”*<sup>93</sup>.

Respecto del mismo punto encontramos lo que se refiere a la certeza, E. González García, en la semántica de seguridad jurídica, hace referencia a:

- Ordenamiento jurídico estable, en el que las normas no deben ser reformadas de manera súbita, aunque si la situación lo requiere se hace, ya que esto último llega a suceder en tanto se trata de una sociedad cambiante la cual debe mantenerse de acuerdo a las circunstancias;

---

<sup>93</sup> Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Abril de 2006, p. 298, Tesis Aislada Constitucional Administrativa.

- Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes, es decir, el legislador realizará lo conducente a las leyes que marcarán los aspectos elementales de las contribuciones y el Ejecutivo expedirá o realizará lo propio en cuanto a reglamentar se refiera,
- La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular en caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas, lo que implica el conocimiento o puesta a disposición, de los recursos legales que puede hacer valer en su defensa cuando considere que la autoridad quebrante alguna disposición jurídica en su perjuicio<sup>94</sup>.

Otro aspecto interesante de la seguridad jurídica como objetivo que se persigue uniendo los principios inmersos en el campo jurídico tributario es evitar que las autoridades realicen conductas contrarias a lo establecido en el sistema de normas socio-jurídicas, llevado al plano tributario en donde las normas deben estar perfectamente establecidas en la ley, así las obligaciones de los particulares para contribuir sólo surgirán cuando estos realicen las conductas que establece el hecho generador, escapando de que la Administración decida de forma discrecional sobre los aspectos que tomará en cuenta para la contribución.

---

<sup>94</sup> *Cit. pos* Sitlaly Torruco Salcedo. ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús, Coordinador, *Op. Cit.*, pp. 26-27.

## **INSTITUCIÓN DE LA OBJECIÓN DE CONCIENCIA**

3.1. Derecho de petición y libertad de expresión; 3.2. Concepto de objeción de conciencia; 3.3. Desobediencia o derecho fundamental; 3.4. Justificación a la objeción de conciencia; 3.4.1. Justificación moral; 3.4.2. Justificación jurídica; 3.5. Estructura jurídica de la objeción de conciencia; 3.5.1. Obligación jurídica; 3.5.2. Motivos de conciencia.

## **INSTITUCIÓN DE LA OBJECIÓN DE CONCIENCIA**

Los derechos humanos y las garantías que se proporcionen respecto de ellos verán la importancia que tienen en el tema que a continuación se tratará, ya que se hará mención de algunos derechos y principios que parten de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales viran su sentido hacia la objeción de conciencia al aplicarlos en ella. Los que en enseguida se estudian es conveniente tratarlos en este capítulo, pues se relacionan en primer lugar con la objeción de conciencia, ya que los examinados en el capítulo anterior se ligan con requisitos que deberán cubrirse al estudiar el capítulo número 4, de este trabajo de investigación.

### **3.1. Derecho de petición y libertad de expresión**

Es importante determinar que los derechos como el de petición y la libertad de expresión tienen una influencia muy marcada dentro del derecho tributario mexicano, pues como derechos y libertades injieren en la vida económica de nuestro Estado, razón es que al tramitar o, simplemente, declarar en pagos provisionales o cada ejercicio hacemos del conocimiento la información respectiva y ejercemos el derecho de petición al solicitar información sobre nuestra situación frente al fisco o al hacer una consulta. Son formas simples de ejemplificar, sin embargo, es una visión por la que se pueden ver claramente el derecho y la libertad mencionados. Por lo tanto, es importante señalar los conceptos de dichas instituciones para poder expresar de forma correcta la relación con el Derecho Fiscal, dirigido a adentrarnos en la objeción de conciencia.

Ahora bien, de acuerdo con la Declaración Francesa de 1789 respecto a la libertad, en su artículo 4, ésta consiste en hacer todo lo que no dañe a otro, así

el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no tiene más límites que aquellos que aseguran a los demás miembros de la sociedad el goce de los mismos derechos. Esto quiere decir que en el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, así como el cumplimiento de obligaciones, las personas están sujetas a las limitaciones establecidas en ley, en cuya normatividad se debe asegurar el reconocimiento y respeto de los derechos y libertades de los demás.

***Libertad de expresión.*** “Manifestación libre de ideas y pensamientos”<sup>95</sup>.

Se encuentra consagrada como parte del derecho positivo y no como mera pretensión, ya que ocupa un lugar central en el sistema de los derechos humanos. Es un derecho fundamental que se encuentra reconocido en las normas internacionales sobre derechos humanos y en el texto constitucional. Se trata de un derecho que tiene especial importancia para todo ser humano y la sociedad en su conjunto, en cuanto es un instrumento vital para la preservación y consolidación de otros derechos individuales.

De acuerdo a la Corte Interamericana la libertad de expresión es piedra angular en la existencia misma de una sociedad democrática; también, es rasgo importante para que los partidos políticos, los sindicatos, las sociedades científicas y culturales, y en general, quienes deseen influir sobre la colectividad puedan desarrollarse plenamente. Es circunstancia para que la comunidad esté suficientemente informada, por ende, es posible afirmar que una comunidad que no está bien informada no es plenamente libre<sup>96</sup>.

En su vertiente social, de acuerdo con Sergio García Ramírez, la libertad de expresión es un medio para el intercambio de ideas e información y para la comunicación masiva entre los seres humanos; así como, el derecho de cada

---

<sup>95</sup> Visual. *Enciclopedia de México Estudiantil*, LetrArte: Colombia, 1999, p. 180.

<sup>96</sup> Opinión consultiva solicitada por el gobierno de Costa Rica, clasificada como OC-5, en 1985.

uno a tratar de comunicar a los otros sus propios puntos de vista, implica también el derecho de todos a conocer opiniones y noticias<sup>97</sup>. En otra de las citas de García Ramírez, “... *la libertad de expresión corresponde a esa libertad de opinión cuando ella se difunde por medios públicos; la importancia de la información para los hombres y la aparición de medios masivos de comunicación modernos, conducen a que esa libertad de expresión adquiera un alcance nuevo, con el nombre de libertad de información (...) solamente así podrá quedar debidamente nutrida su libertad de pensamiento, que (...) aparecía abriendo el ciclo (Novoa Monreal)*”<sup>98</sup>.

La libertad de expresión comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento, ello conforme lo establecido en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 13. Esto quiere decir que, comprende el derecho de cada uno a tratar de comunicar a los otros sus puntos de vista, lo que implica, a su vez, que los demás conozcan lo propio.

La libertad de expresión tiene efectos como: la circunstancia de que ella erige una barrera frente al Estado y desde un punto de vista ético y político. En cuanto a limitar el poder estatal, parte de la premisa de que la libertad de expresión es un derecho que ha sido retenido por los individuos al momento de constituir el Estado, por lo que constituye una barrera al ejercicio del poder estatal y que es objeto de este<sup>99</sup>.

---

<sup>97</sup> CARBONELL, Miguel, Coordinador, *Problemas contemporáneos de la libertad de expresión*, México: Porrúa: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2004, p. 74.

<sup>98</sup> *Cit. pos* CARBONELL, Miguel, Coordinador, *Op. Cit.*, p. 67.

<sup>99</sup> FAUNDEZ Ledesma, Héctor, *Los límites de la libertad de expresión*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p.38.

El Estado tiene obligaciones en relación a los derechos fundamentales, como el de respetar los derechos fundamentales y, además, garantizar el respeto, tomando medidas que permitan el goce y ejercicio de este derecho. Dentro de todo, no basta con la existencia de un conjunto de normas dirigido al cumplimiento de esta libertad, sino que requiere que sean cumplidas, para que tenga eficacia su aplicación. En ese sentido se cita el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**LIBERTAD DE EXPRESIÓN. DIMENSIONES DE SU CONTENIDO.**

*El derecho fundamental a la libertad de expresión comprende tanto la libertad de expresar el pensamiento propio (dimensión individual), como el derecho a buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole. Así, al garantizarse la seguridad de no ser víctima de un menoscabo arbitrario en la capacidad para manifestar el pensamiento propio, la garantía de la libertad de expresión asegura el derecho a recibir cualquier información y a conocer la expresión del pensamiento ajeno, lo cual se asocia a la dimensión colectiva del ejercicio de este derecho. Esto es, la libertad de expresión garantiza un intercambio de ideas e informaciones que protege tanto la comunicación a otras personas de los propios puntos de vista como el derecho de conocer las opiniones, relatos y noticias que los demás difunden<sup>100</sup>.*

Como otro punto, al establecer la normatividad si se requiere, por alguna violación, la actividad gubernamental requerirá llevar a cabo una investigación, ya que es un deber jurídico propio y no una simple gestión de intereses particulares. Después de ello, se necesita sancionar<sup>101</sup> en caso que se defina o se llegue a la conclusión de existir alguna violación.

---

<sup>100</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1520, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

<sup>101</sup> Cfr. HUERTA Guerrero, Luis Alberto, *Libertad de expresión y acceso a la información pública*, Lima, Perú: Comisión Andina de Juristas, 2002, pp. 27, 36-41.

Siendo un derecho internacionalmente protegido, es obvio que también lo debe estar en la legislación interna, así en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la libertad de expresión se contempla dentro del artículo 6, que a la letra dice, en la parte que corresponde:

*“Artículo 6o. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho a la información será garantizado por el Estado...”*

De lo anterior se observa que la manifestación de ideas está garantizada, al menos en su regulación, siempre y cuando no se trate de un ataque a terceros, ataques a los derechos de los demás o a la moral. El artículo citado tiene relación con el numeral 7, del mismo ordenamiento:

*“Artículo 7o. Es inviolable la libertad de escribir y publicar escritos sobre cualquier materia. Ninguna ley ni autoridad pueden establecer la previa censura, ni exigir fianza a los autores o impresores, ni coartar la libertad de imprenta, que no tiene más límites que el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública...”*

Respecto de ambos artículos el Tribunal Supremo de nuestro país también se ha pronunciado al establecer:

***LIBERTAD DE EXPRESIÓN. LOS ARTÍCULOS 6o. Y 7o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECEN DERECHOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO.***

*Los derechos fundamentales previstos en los preceptos constitucionales citados garantizan que: a) La manifestación de las ideas no sea objeto de inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que se ataque la moral, los derechos de tercero, se provoque algún delito o perturbe el orden público; b)*

*El derecho a la información sea salvaguardado por el Estado; c) No se viole la libertad de escribir y publicar sobre cualquier materia; d) Ninguna ley ni autoridad establezcan censura, ni exijan fianza a los autores o impresores, ni coarten la libertad de imprenta; e) Los límites a la libertad de escribir y publicar sobre cualquier materia sean el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. En ese sentido, estos derechos fundamentales de libre expresión de ideas y de comunicación y acceso a la información son indispensables para la formación de la opinión pública, componente necesario para el funcionamiento de una democracia representativa<sup>102</sup>.*

Cabe puntualizar que la libertad de expresión, entre otras funciones, sirve para fomentar y asegurar la formación de criterio y la expresión de la opinión. Sin embargo, la tan mencionada libertad tiene límites los cuales se encuentran marcados dentro de la misma Carta Magna, tales como la vida privada, la moral y la paz pública, así como lo ha referido la jurisprudencia:

#### **LIBERTAD DE EXPRESIÓN. SUS LÍMITES.**

*El primer párrafo del artículo 7o. de la Constitución Federal establece que "Ninguna ley ni autoridad puede establecer la previa censura, ni exigir fianza a los autores o impresores, ni coartar la libertad de imprenta"; esto es, la prohibición de la censura previa implica que el Estado no puede someter las actividades expresivas o comunicativas de los particulares a la necesidad de solicitar previamente un permiso a la autoridad que, por razones de contenido, tenga el poder de impedir su desarrollo. Sin embargo, la prohibición de la censura no significa que la libertad de expresión no tenga límites, o que el legislador no esté legitimado para emitir normas sobre el modo de su ejercicio. Lo anterior significa que estos límites no pueden hacerse valer mediante un mecanismo por el cual una autoridad excluya sin más la entrada de un determinado mensaje al debate público por estar en desacuerdo con su contenido, sino a través de la atribución de responsabilidades -civiles, penales, administrativas- posteriores a la difusión del mensaje; además, el indicado artículo 7o. constitucional evidencia con claridad la intención de contener dentro de parámetros estrictos las limitaciones a la libertad de expresión al establecer que ésta "... no tiene más límites que el respeto a la vida privada, a la moral*

---

<sup>102</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1522, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

*y a la paz pública. En ningún caso podrá secuestrarse la imprenta como instrumento de delito.". Por su parte, el artículo 6o. constitucional destaca la imposibilidad de someter la manifestación de las ideas a inquisiciones de los poderes públicos al señalar que "La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa", a excepción de aquellos casos en que se ataque la moral, los derechos de tercero, se provoque algún delito o se perturbe el orden público. Se trata, por tanto, de límites tasados y directamente especificados en la Constitución Federal<sup>103</sup>.*

De acuerdo con la jurisprudencia (tesis VIDA PRIVADA. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY SOBRE DELITOS DE IMPRENTA, AL PROTEGER EL HONOR Y AL REPUTACIÓN FRENTE A CUALQUIER MANIFESTACIÓN O EXPRESIÓN MALICIOSA, NO EXCEDE EL LÍMITE ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 7o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL) la vida privada consiste en la facultad que tienen los individuos para no ser interferidos o molestados por persona o entidad alguna, en todo aquello que desean compartir únicamente con quienes ellos eligen; así, este derecho deriva de la dignidad de la persona e implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás<sup>104</sup>. En cuanto a la moral no se hace referencia concreta ni en la misma Constitución ni en la jurisprudencia, aún menos en la demás legislación.

El orden público no constituye una noción que pueda configurarse a partir de la declaración formal contenida en una ley. Por el contrario, ha sido criterio constante de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (tesis ORDEN PÚBLICO. ES UN CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO QUE SE ACTUALIZA EN CADA CASO CONCRETO, ATENDIENDO A LAS REGLAS MÍNIMAS DE CONVIVENCIA SOCIAL) que corresponde al juzgador examinar su presencia en cada caso concreto, de tal suerte que se perfila como un

---

<sup>103</sup> Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1523, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

<sup>104</sup> Novena Época. Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Julio de 2007, Página 272, Tesis Aislada, Materia Constitucional, Penal.

concepto jurídico indeterminado de imposible definición cuyo contenido sólo puede ser delineado por las circunstancias de modo, tiempo y lugar que prevalezcan en el momento en que se realice la valoración<sup>105</sup>.

La libertad de expresión como derecho fundamental es de relevancia internacional y nacional, por lo que su protección se encuentra dentro de nuestra legislación, aunque sería conveniente que se instituyeran los conceptos relativos, entre otros, de moral y buenas costumbres, porque como se ha observado son conceptos que generalmente suelen traerse a colación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás legislación.

***Derecho de petición.*** Se trata de un derecho político. Un medio por el cual se puede pedir o usar para la protección de otros derechos.

La definición de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española<sup>106</sup>, petición es una cláusula u oración con que se pide. Escrito en que se pide algo. Es decir, la voz petición denota una solicitud.

Algunos conceptos que podemos citar sobre derecho de petición son:

- *“Jurídicamente se entiende como un derecho relacionado con la obligación que tiene el Estado de permitir al ciudadano elevar ante diversos órganos de gobierno una solicitud”<sup>107</sup>.*
- Burgoa<sup>108</sup> señala *‘La potestad jurídica de petición, cuyo titular es el gobernado en general, es decir, toda persona moral o física que*

---

<sup>105</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Agosto de 2005, Página 1956, Tesis Aislada, Materia Común.

<sup>106</sup> *Diccionario de la lengua española y de nombres propios*, Volumen 3, España: Océano, 2003.

<sup>107</sup> CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 15.

*tenga este carácter, se deriva como derecho subjetivo público individual de la garantía respectiva consagrada en el artículo 8o. de la ley fundamental. En tal virtud la persona tiene la facultad de acudir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole, la cual adopta, específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc. El estado y sus autoridades (funcionarios y empleados), en virtud de la relación jurídica consignada en el artículo 8o. constitucional, tienen como obligación, ya no un deber de carácter negativo o abstención como en las anteriores garantías individuales, sino la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve’.*

- *Sánchez Bringas, “el artículo 8o. constitucional, se refiere a la libertad de petición ubicándola dentro de los derechos de libertad, pero distingue petición y respuesta como elementos distintivos, regula el derecho de todo gobernado para hacer peticiones a la autoridad en cualquier materia; determina también la obligación de las autoridades de dar contestación a la solicitud del gobernado”<sup>109</sup>.*
  
- *El derecho de petición es una “facultad que tiene toda persona natural o jurídica prescindiendo de su nacionalidad, pudiendo ejercerse tanto individual como colectivamente, en forma lícita, ante cualquier institución pública, administración, o autoridad investida de facultades y atribuciones decisorias, así como los órganos de dirección y administración de los organismos y entidades vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas, respecto de las materias de su competencia, cualquiera que sea el ámbito funcional*

---

<sup>108</sup> *Ibid*, p. 82.

<sup>109</sup> *Ibidem*.

*o territorial de ésta; para acudir sobre cualquier asunto o materia comprendida en el ámbito de sus atribuciones o competencias del destinatario, con independencia de que afecten exclusivamente al peticionario o sean de interés colectivo o general; pudiendo formularse por escrito o por cualquier medio que permita acreditar su autenticidad e incluirán la identidad del solicitante, el lugar o medio elegido para la práctica de notificaciones, el objeto y el destinatario de la petición<sup>110</sup>.*

Como derecho de petición se entiende a la potestad jurídica que tiene el gobernado para acudir ante cualquier autoridad, formulando una solicitud en forma pacífica y respetuosa; encerrando como consecuencia, en pro de la protección de dicho derecho, la respuesta a la petición efectuada. La petición puede incorporar una sugerencia, iniciativa, pedimento sobre información, etc.

Respecto de la forma en que debe dirigirse la petición a la autoridad encontramos:

- La petición debe ser formulada por escrito. Deberá constar fehacientemente en cualquier tipo de papel con las características mencionadas. Esto, porque la forma escrita permite precisar los términos, alcances y extremos de la petición formulada, así como dar a los involucrados un principio de certeza y, por tanto, el objetivo de seguridad jurídica.
- Pacífica, implica que no altere la convivencia social, es decir, que no altere la tranquilidad.

---

<sup>110</sup> REJAS Heredia, Evelin, 'Derecho de petición, democracia y jurisprudencia constitucional', *Revista del Tribunal Constitucional*, Sucre, Bolivia, Número 4, Diciembre 2001, p.271.

- Respetuosa significa no ofender a la autoridad, conservando dignidad y decoro de la autoridad.

Surge como un derecho administrativo en virtud de contar con características propias de tales derechos, como:

- Surgen como medios de interlocución formal con el Estado.
- Su pertenencia al grupo de garantías se da como producto del acuerdo de voluntades por el que accede la sociedad a ser representada.
- Son imprescriptibles, además se tiene derecho a una atención y gestoría a sus demandas con apego a la ley<sup>111</sup>.

Es importante observar el derecho de petición en el campo administrativo, ya que aparece de forma significativa su aplicación porque aparece, precisamente, en el entorno de la relación que se da entre el ciudadano y los órganos de la administración.

El fundamento constitucional del derecho de petición lo encontramos en el artículo 8, en su primer párrafo:

*“Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República...”*

---

<sup>111</sup> CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, Op. cit., p. 84.

En razón del precepto constitucional citado, se observa que el multimencionado derecho establece que se cubran requisitos, tales como: su formulación debe ser por escrito, de manera pacífica y respetuosa.

Como otra norma constitucional cabe hacer referencia al artículo 9, el cual se relaciona como derecho en tanto se trate de peticiones:

*“Artículo 9...*

*No se considerará ilegal, y no podrá ser disuelta una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto a una autoridad, si no se profieren injurias contra ésta, ni se hiciere uso de violencias o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se desee.”*

La formulación de la petición que haga una persona o un grupo de personas que pretenden dar a conocer pretensiones a la autoridad, siempre y cuando tenga como fin el propio de la petición y no se profieran injurias contra la misma institución gubernamental, no debe amenazar o intimidar y, menos aún, se obligue a resolver en el sentido en que dicha agrupación o individuo tiene interés.

Al respecto de lo anterior, encontramos la tesis sobre la que se pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

***DERECHO DE PETICIÓN. LA AUTORIDAD SÓLO ESTÁ OBLIGADA A DAR RESPUESTA POR ESCRITO Y EN BREVE TÉRMINO AL GOBERNADO, PERO NO A RESOLVER EN DETERMINADO SENTIDO.***

*La interpretación del artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite sostener que a toda petición escrita de los gobernados a una autoridad, debe recaer una respuesta por escrito y en breve término, a fin de evitar que*

*ignoren la situación legal que guarda aquélla; empero, el derecho de petición no constriñe a la autoridad a resolver en determinado sentido, sino sólo a dar contestación por escrito y en breve término al peticionario<sup>112</sup>.*

También, y como siguiente fundamento, se encuentra el artículo 35 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

*“Artículo 35. Son prerrogativas del ciudadano:*

*...*

*V. Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición.”*

De esa forma, se tiene un derecho completamente respaldado por la normatividad nacional, aún más, por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como ley fundamental del Estado Mexicano.

Así en razón, se tiene una petición y se espera recibir una respuesta. Por lo tanto, el derecho de petición encierra una doble vertiente: el derecho de petición como tal –derecho a pedir- y el derecho de respuesta, ya que es una consecuencia que debe tenerse, partiendo del pedimento que se realiza o efectúa.

En relación a lo mencionado, encontramos que el artículo 8, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su segundo párrafo plasma el acto que sigue a una petición con las características que ésta debe cubrir:

*“Artículo 8...*

---

<sup>112</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Septiembre de 2007, Tesis Aislada, Materia Administrativa.

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

Como sigue, en este segundo fragmento del numeral de la Carta Magna se ocupa del derecho de respuesta, ya que a partir de ello se establece que la autoridad debe hacer recaer un acuerdo escrito y, éste, se de a conocer al peticionario.

### **3.2. Concepto de objeción de conciencia**

La libertad de expresión de opiniones es llevada desde el principio a una relación estrecha con la libertad de conciencia y de pensamiento, justificada como consecuencia de derechos fundamentales que protegen los valores individuales de la personalidad, es una parte del aire moral vital necesario para que el individuo pueda decir la verdad<sup>113</sup>.

Dentro de las variadas funciones del Derecho encontramos la relacionada a un instrumento que regula la vida del hombre desarrollada en sociedad, para mantener un equilibrio, ya sea teniendo propósitos independientes entre sí o un objeto común, es decir, debe ser obedecido para asegurar intereses socialmente valiosos a través del orden, seguridad e igualdad que las normas jurídicas generan<sup>114</sup>. La norma jurídica debe ser cumplida por todos, sin embargo, se ha tornado conveniente, aunque excepcionalmente, permitir el no cumplimiento estricto de ciertas prescripciones legales, por motivo de alguna exigencia de su conciencia.

---

<sup>113</sup> SMEND, Rudolf, *Ensayos sobre la libertad de expresión, de ciencia y de cátedra como derecho fundamental y sobre el Tribunal Constitucional Federal alemán*, México: UNAM, 2005, p. 12.

<sup>114</sup> LÓPEZ Olvera, Miguel Alejandro, 'La Objeción de Conciencia', *Revista Concordancias, Estudios Jurídicos y Sociales*, Año 5, No. 9, Septiembre-Diciembre, 2000, México, D.F., p. 201.

Es menester en trato referirnos a la libertad de conciencia. En principio la Real Academia Española define a la conciencia como propiedad del espíritu humano de reconocerse en sus atributos esenciales y en todas las modificaciones que en sí mismo experimenta. Conocimiento exacto y reflexivo de las cosas<sup>115</sup>.

La conciencia es un juicio práctico que la razón, de acuerdo con el orden del individuo que ha descubierto por su entorno en el que se desenvuelve, dicta en cada caso sobre lo que se debe hacer u omitir moralmente. En tanto la conciencia es para cada individuo su norma subjetiva de moralidad ante la cual es inmediatamente responsable, aun cuando otras personas no se dan cuenta del juicio que ésta hace recaer sobre el individuo<sup>116</sup>. La manifestación de la libertad de conciencia en grupo es consecuencia de la proyección individual de dicha libertad, ya que la agrupación ejerce el derecho por derivación de la protección de los derechos de los ciudadanos, o también puede darse el caso de exigir el reconocimiento de los derechos o prerrogativas, pero partiendo de la individualidad de cada ciudadano para con sus libertades.

La conciencia es un atributo humano; la persona individual, su dignidad y el desarrollo son un punto de referencia para su reconocimiento como ser racional, así como los derechos individuales que le son inherentes; de ahí que le sea calificado como importante punto de partida, aunque no el determinante, del orden público y de la paz social<sup>117</sup>. Como máxima manifestación de esta

---

<sup>115</sup> *Diccionario de la lengua española*, Tomo I a-g, 21° ed., España: Real academia Española, 1992, p. 530.

<sup>116</sup> TAFOYA Hernández, José Guadalupe, 'La libertad de conciencia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos', *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, No. 9, Año 2001, México, D.F., pp.358-359.

<sup>117</sup> CONTRERAS Mazario, José María, 'Algunas consideraciones sobre la libertad de conciencia en el sistema constitucional español', *Revista Derechos y Libertades. Instituto Bartolomé de las Casas*, Año II, enero-Junio 1995, No. 4, Madrid, España, pp.120-121.

libertad, la objeción de conciencia es probablemente uno de los temas más significativos de su evolución.

La libertad de conciencia hace referencia a tres aspectos relacionados entre sí: la libertad entre creer y no creer, esto es, tener unas u otras convicciones ideológicas; libertad para expresar, manifestar y participar tales convicciones o creencias; y libertad para comportarse de acuerdo a ellas y para no ser obligado a comportarse en su contra<sup>118</sup>.

La mencionada libertad se desarrolla en tres fases: el primer momento, núcleo esencial, es interno – pertenece a la esfera íntima del individuo-, está constituido por la libertad de la persona individual para formar libremente en su interior sus convicciones ideológicas. Es una libertad interior; no se manifiesta al exterior, por lo que su contenido queda al margen del Derecho, ya que éste no puede fiscalizar esta primera fase de la libertad de conciencia, porque no la conoce, pero lo que puede y debe hacer el Derecho es garantizar la toma de decisión en libertad; proporcionar los medios necesarios para que el individuo pueda formar libremente sus convicciones internas. El segundo es la manifestación al exterior de las convicciones formadas interiormente que podrán ser ideológicas; esta fase entra en el ámbito jurídico, por lo que el Estado deberá poner los medios para que se respeten las convicciones expresadas por sus ciudadanos y garantizar su inmunidad de coacción en esa materia. La tercera fase, también externa, implica el derecho de los individuos a comportarse conforme a la ideología o creencias adoptadas interiormente; esto es derecho a la *objeción de conciencia*<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> Cfr. FERNÁNDEZ-Coronado González, Ana, *El Derecho de la libertad de conciencia en el marco de la Unión Europea: pluralismo y minorías*, Madrid: Colex, 2002, p. 18.

<sup>119</sup> *Ibidem*.

Ahora es interesante analizar lo que significa la objeción de conciencia, por lo tanto, se citan algunos conceptos sobre la misma:

- De acuerdo con RAWLS, la objeción de conciencia consiste en no consentir un mandato legislativo más o menos directo, o una orden administrativa, pero que no invoca necesariamente principios políticos, sino que puede basarse en consideraciones religiosas y otras análogas<sup>120</sup>.
- La desobediencia civil comprendería también a la objeción de conciencia y podría definirse sencillamente como la insumisión al Derecho fundada en motivos morales que guarda lealtad a las reglas de juego básicas en un sistema democrático, no se opone a las mismas, por lo que se puede traducir en una renuncia al uso de la violencia como medio de imponer las propias pretensiones<sup>121</sup>.
- *Entendemos por objeción de conciencia aquel incumplimiento de un deber jurídico motivado por la existencia de un dictamen de conciencia*<sup>122</sup>.
- Objeción de conciencia es “*la pretensión pública individual de prevalencia normativa de un imperativo ético personalmente advertido en colisión con un deber jurídico contenido en la ley o en un contrato por ella tutelado*”, este concepto lo proporciona Juan Ignacio Arrieta<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> *Cit. pos*, GASCÓN Abellan, Marina, *Obediencia al derecho y objeción de conciencia*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990, p. 62.

<sup>121</sup> GASCÓN Abellan, Marina, *op. cit.*, p. 85.

<sup>122</sup> *Ibidem*.

<sup>123</sup> BONO López, María, Coordinadora, *Objeción de conciencia*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, p. 33.

- De acuerdo con Paulette Dieterlen Struck, *“la objeción de conciencia se plantea como una contradicción entre las obligaciones establecidas por el derecho y por la moral”*<sup>124</sup>.
- Siguiendo con Passerin D’Entreves, dentro de una clasificación de desobediencia al derecho (de la que en el siguiente tema se tratará), establece, dentro de la ‘obediencia pasiva: Se trata propiamente de una desobediencia al Derecho basada en motivos morales o de principios, pero que se acompaña de una resignada aceptación de la sanción, la obediencia deriva de la aceptación de la consecuencia jurídica pero se rechaza la obligación impuesta por la norma’; ‘objeción de conciencia: no hay diferencia con la obediencia pasiva, si es el caso, la diferencia radica en aspectos relativos a la exteriorización, ya que también aquí se produce un rechazo a la ley y una aceptación al castigo pero dicho comportamiento adquiere un carácter público y manifiesto, con la finalidad de ser coherente con los propios principios y proclamarlos’<sup>125</sup>.
- Jesús Lima manifiesta que la *“objeción de conciencia se define genéricamente como la actitud de aquella persona que rechaza cumplir una norma jurídica en virtud de un mandato imperativo procedente de su conciencia, que está en radical oposición con el contenido ético implícito en la norma jurídica.”*<sup>126</sup>

Objeción deriva del latín *obiectio-onis* ‘razón que se propone o dificultad que se presenta en contrario de una opinión o designio, o para impugnar una

---

<sup>124</sup> *Ibid*, p. 188.

<sup>125</sup> *Cfr. Cit. pos*, GASCÓN Abellan, Marina, *Op. cit.*, pp. 35-36.

<sup>126</sup> LIMA Torrado, Jesús, *Desobediencia civil y objeción de conciencia*, México: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2000, p. 25.

*proposición*. Objeción de conciencia es la *negativa a realizar actos o servicios invocando motivos éticos o religiosos, especialmente en el servicio militar*<sup>127</sup>.

En suma y de acuerdo con los conceptos citados, la objeción de conciencia es la pretensión pública individual de prevalencia normativa de un imperativo ético y de acuerdo a las costumbres y creencias, personalmente advertido, en colisión con un deber jurídico contenido en la ley material y formalmente, esto implica que se genera relativamente contraste entre la norma jurídica y los propios principios. Esto significa que existe un 'querer' por parte del individuo, a quien se le aplica determinada norma jurídica que implique un cumplimiento con ella, a no realizar tal cumplimiento por ciertas circunstancias, tales como el que dicha semántica no vaya de acuerdo a su situación relativa, en razón de creencias, costumbres, es decir todo aquello que encierra su entorno de imperativo ético. Constituye una manifestación reducible al ámbito de privacidad, dado que el objetor busca resolver la íntima antinomia de la conciencia personal con lo establecido por las normas<sup>128</sup>.

La objeción de conciencia se mueve en esfera de un género particular de desobediencia caracterizado por motivación moral o ideológica; esto es, la objeción forma parte de un género de desobediencia a la norma por motivos de conciencia, que no cuestiona la legitimidad general del sistema político<sup>129</sup>. Esto es, el objetor de conciencia se opone a una ley interior y subjetivamente a una disposición legal haciendo uso de la libertad como derecho fundamental y, si es el caso, como garantía constitucional. La desobediencia no se realiza de forma irracional, sino tal determinación está basada en principios fundamentales coherentes; configura un modo de expresión del comportamiento humano.

---

<sup>127</sup> *Diccionario de la lengua española*, Tomo II h-z, 21° ed., España: Real Academia Española, 1992.

<sup>128</sup> ZAMARRO Parra, José Luis, 'Límites a la libertad de conciencia', *Revista Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, España, Número 14, 1996, p. 538.

<sup>129</sup> GASCÓN Abellan, Marina, *Op. cit.*, p. 39.

Constituye así un incumplimiento hacia determinada norma jurídica aplicable, cuando el sujeto se ve obligado al desacato de la misma por motivos que le imponen sus convicciones personales, que pueden ser por motivos religiosos, morales, filosóficos, humanitarios, etcétera<sup>130</sup>. Es decir, que parte de lo más íntimo del hombre, pareciendo oponerse al orden jurídico que debe regir una sociedad, ya que de romperse pone en riesgo o perturba considerablemente el bien común y la paz social, aunque el objetor lo hace con ese fin, sino simplemente que la acción de hacer u omitir una acción vaya encaminada a otro aspecto, que obviamente no sea el que marque el precepto jurídico.

### **3.3. Desobediencia civil o derecho fundamental**

Como se ha tratado, los derechos fundamentales aquellos derechos subjetivos que corresponden a los seres humanos en cuanto se encuentran dotados del status de personas o de ciudadanos. En lo que entendemos como derecho subjetivo a las expectativas a un sujeto por una norma jurídica; referente al status, la condición de un sujeto prevista en la norma jurídica, para ser titular de situaciones jurídicas.

Es importante determinar lo que se entiende por desobediencia a la norma jurídica; concretamente, a la denominada 'desobediencia civil'. El término 'civil' alude al reconocimiento de los deberes generales del ciudadano, legitimando así el orden jurídico vigente. Consecuentemente, la institución 'desobediencia civil' se trata de examinar formas de desobediencia que no pretenden alterar el orden normativo.

---

<sup>130</sup> SOBERANES Fernández, José Luis et Juan Vega Gómez, coautor, 'La objeción de conciencia', *Revista Crónica Legislativa*, México, D.F., Nueva época, Año VI, No. 13, Febrero-Marzo 1997, p.73.

Siguiendo a Jesús Torrado, la desobediencia civil *“puede ser entendida en dos significados: a) en un sentido amplio que comprende en su seno a la objeción de conciencia, como aquella forma de desobediencia a las normas, por virtud de la cual se expresa el rechazo de normas que se consideran injustas; b) en un sentido estricto, como acto o conjunto de actos de desobediencia a una ley, que tiene carácter reflexivo, público y no violento con la pretensión de frustrar leyes que se consideran injustas.”*<sup>131</sup>

Según Hugo Adam Bedau, *“alguien comete un acto de desobediencia civil si, y sólo si, sus actos son ilegales, públicos, no violentos, conscientes, realizados con la intención de frustrar leyes –al menos una-, programas o decisiones del gobierno”*<sup>132</sup>.

Para Rawls la desobediencia civil es *“un acto público, no violento, consciente y político, contrario a la ley, cometido con el propósito de ocasionar un cambio en la ley o en los programas de gobierno”*<sup>133</sup>.

López Olvera, menciona que la desobediencia civil es *“una apelación a una concepción de la justicia comúnmente compartida, mientras que la objeción tiene otras bases”*<sup>134</sup>.

De acuerdo a Jesús Lima Torrado, la desobediencia civil *“es aquella forma de disidencia que constituye una garantía no institucionalizada del sistema de los derechos humanos y de sus garantías, legitimada moral, jurídica y políticamente, y que se manifiesta a través de un acto o de una serie de actos de desobediencia a ciertas leyes que implican la quiebra del sistema de derechos humanos, de forma reflexiva, deliberada, estratégicamente calculada, pública, publicitada y no violenta, con la finalidad inmediata de proteger bienes*

---

<sup>131</sup> LIMA Torrado, Jesús, *Op. cit.*, p. 24.

<sup>132</sup> *Cit. pos*, LIMA Torrado, Jesús, *Op. cit.*, pp. 42-43.

<sup>133</sup> *Ibidem*.

<sup>134</sup> LÓPEZ Olvera, Miguel, ‘La Objeción de conciencia’, *Op. cit.*, p. 203.

*jurídicos fundamentales y evitar, en última instancia, la quiebra del Estado de Derecho*<sup>135</sup>.

La desobediencia civil es un acto ilegal público, no violento, de conciencia pero de carácter político, con el fin de provocar un cambio en la legislación o en la política gubernativa; es decir, es un acto de resistencia que no niega validez al sistema político jurídico sino a ciertas leyes o actos gubernativos<sup>136</sup>.

De lo anterior se puede concluir que, la desobediencia civil es aquella insumisión al Derecho que acepta el sistema de legitimidad, reconoce en líneas generales la pretensión de obediencia al orden jurídico, aunque niega esa obediencia por considerar que ciertas normas o políticas gubernamentales resultan inmorales<sup>137</sup>.

Es decir que la desobediencia civil es una forma de disconformidad que constituye una garantía, manifestada a través de un acto de desobediencia a ciertas leyes en forma no violenta.

Al tratarse de un acto de discrepancia nos referimos que el sujeto no está de acuerdo con la norma jurídica en tanto fines de justicia (en cuanto a su concepto relativo) e inclusive a su conciencia (tomando en cuenta que la objeción de conciencia forma parte de la desobediencia civil), en la que interactúan elementos como el ambiente económico en el que se desenvuelve, las circunstancias políticas del país, así como económicas, el grupo social en el que se encuentre, siendo los elementos más distintivos hacia lo que ahora nos dirigimos.

---

<sup>135</sup> *Cit. pos*, LIMA Torrado, Jesús, *Op. cit.*, p. 43.

<sup>136</sup> LÓPEZ Olvera, Miguel, 'La Objeción de conciencia', *Op. cit.*, p. 202.

<sup>137</sup> GASCÓN Abellan, Marina, *Op. cit.*, p. 43.

En la desobediencia se incumple con una relación que existe entre el Derecho, o el conjunto de normas jurídicas que tienen como fin mantener un equilibrio en la sociedad, y el cumplimiento de dichas normas; es decir, existe una trasgresión de norma o normas del ordenamiento jurídico.

La diferencia entre la obediencia civil y la objeción de conciencia, tomando en cuenta las definiciones que se han mencionado sobre ambos conceptos, tiene aspectos como:

- La desobediencia civil es un acto público que se manifiesta de forma colectiva; la objeción de conciencia no tiene carácter colectivo, en tanto se trata de motivos personales en los que cada individuo tiene diferente significado una causa u otra.
- La desobediencia civil persigue un cambio político; la objeción de conciencia busca la exoneración personal, es decir, el objetor pretende una exención a determinado deber jurídico sólo con el fin de no llevar a cabo (o no abstenerse) alguna acción (u omisión), por motivos particulares y específicos.
- El objetante expresa su oposición cuando se ve forzado a ello; en tanto, el desobediente expresa públicamente su rechazo, buscando la reforma y cambio de la ley o de un acto de gobierno<sup>138</sup>.

Por lo tanto, la desobediencia civil pretende una publicidad dentro de un orden social colectivo, en tanto, la objeción de conciencia sólo pretende un 'beneficio' para el objetor mismo, en ningún momento se refiere al cambio de una norma justa o injusta (en cuanto a la perspectiva del individuo que objeta)

---

<sup>138</sup> CERVANTES G., Luis Francisco, 'Aplicación de derecho a la objeción de conciencia', *Revista IUDICIUM ET VITA, Jurisprudencia Nacional de América Latina en Derechos Humanos*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Número 4, Diciembre 1996, San José Costa Rica, pp. 285-286.

para la generalidad. No se trata de transformar la obligación del deber en regla general, sino ampliar el campo de acción de las exenciones sobre los deberes jurídicos cuya objeción no se encuentra específicamente prevista.

El derecho a la objeción de conciencia implica la idea de libertad, cuyo contenido refiere a la dignidad de la que deben estar provistas las personas, protegiendo tal dignidad partiendo del ámbito de la racionalidad proyectada en el obrar del hombre. La condición de ser racional y libre implica que la persona se autodetermina, dominando su ser, pudiendo así dominar su entorno.

### **3.4. Justificación a la objeción de conciencia**

La persona es antes que la sociedad, y el Estado existe para servir al hombre, manifestándose en el cuidado con el que actualmente se vigila el respeto que deben las autoridades a los derechos humanos, creándose organismos nacionales e internacionales para tal efecto. Una manifestación de la prioridad de la persona justifica la objeción de conciencia.

Sin embargo, la esencia de la ley, en su función de regular el bien común, exige que el cumplimiento de las disposiciones jurídicas sea obligatorio para todos aquellos a los que se dirige y que ese cumplimiento, si se da el caso, pueda exigirse mediante la coacción. De ahí que debemos expresar la justificación que llevará la existencia y aceptación de la objeción de conciencia, ya que ésta viene a ser una forma de relacionar la libertad humana con la ley.

#### **3.4.1. Justificación moral**

La objeción de conciencia es resultado del conflicto entre la norma jurídica y alguna norma moral, dado que la justificación es la superioridad de esta última,

ya que se trata de una deferencia a principios éticos, que se consideran superiores, que permiten el rechazo de lo que se pretende desobedecer. Es el sentido en que se enjuicia la moralidad o justicia de las normas y decisiones políticas y que releva al sujeto del deber de obediencia, tomando en cuenta un punto de vista ético.

En las normas de tipo moral se establecen deberes del hombre para consigo mismo y, a diferencia de las jurídicas, no se les castiga -materialmente- por fuerza alguna que exija su cumplimiento.

La moral, en sentido general, es la voluntad del hombre para escoger según su libre albedrío entre lo que considera correcto y lo incorrecto; manifestaciones de lo que consideramos bueno, que para otros puede ser malo. Es una libertad de decidir, supeditada a las limitaciones que mantiene por la comunidad a la que pertenece<sup>139</sup>.

Ahora bien, la objeción de conciencia constituye justificaciones éticas o religiosas en significación de un principio superior ante autoridad humana. Constituye un aspecto del respeto por la autonomía personal, en cuanto se tiene la libertad de decidir, sin presión alguna, sobre algún o varios puntos determinados; sin embargo, la libertad se tornará racional en tanto no realizamos lo que queremos y cuando queremos, sino es la aptitud de autodeterminación, automovimiento en conocimiento dirigiéndonos a la responsabilidad, en el caso, moral.

Respecto a la violación a la ley, ésta se hace apelando al sentido de justicia de la comunidad, ya que se busca cumplir con un papel estabilizador, ya que el desobediente busca hacer saber su inconformidad con una u otra ley a través de su negación a cumplirla. Sin embargo, la objeción de conciencia no

---

<sup>139</sup> Enciclopedia de México, *Op. cit.*, p. 162.

puede ser producto del capricho o del mero juicio subjetivo del objetor, debe estar basada en certeza, rectitud y camino trazado por buscar el bien, no sólo propio sino también, común.

### **3.4.2. Justificación jurídica**

Que exista regulación en cuanto a la objeción de conciencia es suposición de reconocimiento de modalidades en virtud de quienes actúan movidos por la conciencia.

Esta objeción depende de la amplitud o campo normativo con el que se cuente respecto de la libertad de conciencia, así como de la posición que ocupen los propios derechos fundamentales dentro del sistema jurídico.

No pretende la modificación de una ley o de una determinada política, sino tan sólo el no cumplimiento de una obligación por parte del objetor, ya que se trata de un acto individual, no un llamado para cambiar la opinión pública, puede ser reconocida jurídicamente.

Se tiene una necesidad de amparar los mandatos de tipo moral frente a los de tipo jurídico, sin dejar de lado aquellos principios que el Estado debe tomar en consideración para la rectoría del Estado, en principios importantes como la legalidad (por mencionar alguno).

Para algunos autores la forma de justificar jurídicamente la desobediencia a la ley como objeción de conciencia puede ser:

- Respecto a la norma de validez, en la que se parte de la idea de que en los Estados democráticos la Carta Constitucional permite la posibilidad

de revisar, a través del control judicial, los actos de las autoridades. En ciertos casos se logra este resultado mediante la violación de una ley, especialmente de la cuestionada.

- Cuando decisiones gubernamentales violan aquellos principios que, según los disidentes, están contenidos en el espíritu de la Constitución.
  - Cuando los disidentes protestan contra decisiones gubernamentales que contradicen de manera expresa normas establecidas por organismos internacionales.
- Otra norma que legitimaría la desobediencia a un precepto jurídico sería aquella que permita a un ciudadano ocasionar un mal menor, en comparación a aquel que se produciría si se hubiera seguido la norma prescrita por ley. Es decir, se realizará una conducta que promoverá o protegerá un bien de mayor valor que el de la literal observancia a la ley.
- En un tercer caso tendríamos como justificadamente aquellas razones que consideran ineficaces a las normas que explícitamente marca la legislación<sup>140</sup>.

Debe evitarse que el Estado, ya directa o por medio de sus órganos, asuman la tarea de señalar a sus ciudadanos lo que se puede o no se puede afectar a la conciencia de sí, es decir, eludir el establecimiento de lo que debe pasar por su conciencia y lo que deja de ser su conciencia.

La función de la ley es la promoción y cuidado del bien común, el cual está por encima de los intereses particulares, por lo que debe respetarse la objeción

---

<sup>140</sup> ARIAS Ramírez, Bernal, 'La justificación política, jurídica y moral de la desobediencia civil', *Revista de Ciencias Jurídicas*, Número 80, Enero-Abril 1995, San José, Costa Rica, pp. 111-112.

siempre y cuando no se contradiga el bienestar social, pues entonces la autoridad tiene derecho y, al mismo tiempo, obligación de preservar dicho bien frente a la pretensión del objetor.

Se debe tomar en cuenta que el respeto de las convicciones o ideales que no implican comportamientos que lesionen o causen detrimento a los derechos de los demás ciudadanos o del orden público es una exigencia jurídica estricta como una característica de la dignidad del ser humano y del mismo bien común.

Aunque en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no hay artículo sobre la libertad de conciencia, es importante mencionar que, la legislación internacional toma en cuenta la libertad de conciencia en nuestro país, esto es así, porque existe la Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, o Pacto San José de Costa Rica, del 22 de noviembre de 1969, ratificado por México el 02 de marzo de 1981, en cuyo artículo 12 establece la libertad de conciencia *“1. Toda persona tiene derecho a la libertad de conciencia y de religión. Este derecho implica la libertad de conservar su religión o sus creencias...”*; en el mismo sentido encontramos el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos del Sistema de Naciones Unidas, del 16 de diciembre de 1966, ratificado por México el 23 de marzo de 1981, en cuyo artículo 18 menciona *“1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión...”*, tales ordenamientos se toman como ejemplo, no limitativo, sobre normatividad internacional del derecho de libertad de conciencia. Legislación de la cual se desprende la importancia que tiene el derecho de libertad de conciencia e incluso el de la objeción de conciencia, como consecuencia de aquella.

La importancia de mencionar la reglamentación internacional sobre la libertad de conciencia, implícita la objeción de conciencia por ser consecuencia de aquella, es que al devenir de un ordenamiento de carácter internacional jerárquicamente superior a las leyes federales, se debe tomar en cuenta como razón para poder considerar que sea posible la existencia de la objeción de conciencia en nuestro sistema jurídico, por lo tanto, surge un argumento más sobre la justificación jurídica sobre el tema en comento.

### **3.5. Estructura jurídica de la objeción de conciencia**

#### **3.5.1. Obligación jurídica**

Es uno de los elementos para que pueda existir la objeción de conciencia, en tanto se trata del deber que tiene el sujeto respecto a la ley.

El orden personal comienza con deberes, con el objetivo de que esos deberes contribuyan al mantenimiento del grupo, el cual existirá a través del orden, ya que habrán de generarse derechos en donde, de igual forma, existan deberes. Esto llevará a cumplir con lo propio frente al grupo al que se pertenece o se quiere formar parte.

La noción de obligación puede referirse a dos situaciones diferentes al hablar de un sistema de normas jurídicas: a) a la obligación de cumplir o de acatar todo el contenido normativo del sistema y b) el de acatar una norma específica del sistema cuyo contenido sea una obligación, es decir, una norma de las llamadas imperativas, por lo que de este tipo de normas se deriva la obligación jurídica.<sup>141</sup>

---

<sup>141</sup> MARTÍNEZ Marulanda, Diego, 'Elementos para un análisis de la obligación jurídica', *Revista Estudios de Derecho*, 2ª Época, Año L, Vol. XLVIII, Números 115-116, Medellín, Colombia, p.112.

En razón que no puede haber consecuencia jurídica sin supuesto jurídico y el sujeto que se pone bajo el precepto legal, ya que es quien llevará a cabo la consecuencia (el deber jurídico). Incluso, sin ponerse previamente bajo el supuesto se deben realizar u omitir ciertos actos que prevén las normas jurídicas para no ser causa de alguna obligación del mismo tipo.

A modo de ejemplo se transcribe una tesis jurisprudencial sobre el deber jurídico, estableciendo que *“el "deber" se manifiesta en el contenido de un mandato, como es el caso de cumplir una promesa, o de una prohibición, por ello, "deber" denota una restricción impuesta a alguien, y el "deber jurídico" es el comportamiento requerido por el derecho, de donde se sigue que todo aquello que es jurídicamente obligatorio constituye un deber jurídico. Sin embargo, no todo "deber" tiene la connotación jurídica, pues ésta se encuentra estrechamente relacionada con el hecho ilícito y con la sanción, y aun cuando es cierto que basta que una norma determine un hecho ilícito (por ejemplo, realizar la cópula a través de la violencia física o moral), para establecer ipso facto el deber jurídico respectivo y saber qué es jurídicamente debido, ello no impone obligación para el que no tiene deber jurídico para evitarlo, pudiendo hacerlo”, tesis DEBER JURÍDICO. RESPONSABILIDAD DE QUIEN, TENIÉNDOLO, NO IMPIDE EL HECHO CRIMINOSO, HABIENDO PODIDO HACERLO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA)*<sup>142</sup>.

El deber es la obligación de hacer o no hacer conforme a una norma, fuente de origen de responsabilidad, la cual es, generalmente, individual y personal.

La responsabilidad jurídica deriva de los deberes jurídicos, generalmente, plasmados en leyes. El deber jurídico es consecuencia, frecuentemente, de la

---

<sup>142</sup> Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Abril de 1998, Página 739, Tesis Aislada, Materia Penal.

ley escrita. En el sentido que el derecho escrito es más estable, exacto y riguroso que el consuetudinario; hace referencia a acciones externas, suponiendo una comunidad políticamente organizada, dotada de un poder reconocido para legislar y hacer cumplir la ley<sup>143</sup>, en donde entrarán las normas que habrán de regir las facultades de dicho poder, ya por sí o por órganos a los que se les delegue las facultades correspondientes.

Entonces, existiendo una obligación jurídica se manifiesta la negativa a cumplir un deber jurídico impuesto<sup>144</sup>, de donde se desprenderá la desobediencia, en concreto, la objeción de conciencia, al no querer cumplir con el precepto en que se sitúe el individuo ligado u obligado a esa norma.

### **3.5.2. Motivos de conciencia**

Como segundo componente en la estructura de la objeción de conciencia, tenemos los motivos de conciencia. El sujeto ya se encuentra en el deber jurídico que debe cumplir, por haberse colocado en el supuesto legal de la norma, sin embargo, existe fundamento concreto de la negativa a cumplir con lo establecido por el precepto legal viene impuesta por un imperativo de la conciencia.

La conciencia es aquel juicio que la inteligencia hace en torno a la bondad o maldad de una acción, y para que el sujeto sea más firme y seguro en el

---

<sup>143</sup> VALLS, Ramón, María Casado, Coordinadora, 'Ética para la Bioética', *Bioética, Derecho y Sociedad*, Valladolid, España: Trotta, 1998, p. 18.

<sup>144</sup> OLIVER Araujo, Joan, *De nuevo sobre la objeción de conciencia al servicio militar*, Serie Cuadernos y debates serie Minor, España: Centro de Estudios Constitucionales, 1996, p. 3.

juicio que realiza cuenta con los hábitos, inclinaciones y virtudes que vaya adquiriendo<sup>145</sup>.

La conciencia es la presencia de un criterio absoluto en un ser finito; el anclaje de ese criterio en su estructura emocional, que se encuentra presente en el hombre hablamos de dignidad humana.

Lo moral se instala en una dimensión estrictamente personal e íntima de los individuos (la conciencia) y no grava sólo acciones externas, sino que alcanza a las intenciones y propósitos que sean contrarios a la ley; el deber moral es reinado por la propia conciencia.

Dentro de la conciencia se hablará de la voz del interior, de la razón o sentido común de los humanos. Es decir, se trata de un deber individual e íntimo personalísimo, con lo que encontramos un contraste marcado con el deber jurídico, en tanto éste último es de carácter público, e incluso colectivo.

La experiencia subjetiva enseña como los dictámenes de conciencia poseen autonomía respecto del ordenamiento jurídico positivo, los que pueden originar la objeción de conciencia como modo de eludir el imperativo legal. Tomando en cuenta que la conciencia resulta configurada como la subjetiva guía de cada ciudadano, es como un juez del bien y del mal, aunque ambos conceptos son relativos, y en los que influyen elementos como el ambiente social, familiar, económico.

---

<sup>145</sup> RUÍZ Rodríguez, Virgilio, 'La objeción de conciencia', *Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, Número 32, 2002, México, D.F., p.512.

## **INCLUSIÓN EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO DE LA OBJECION DE CONCIENCIA**

4.1. Objeción de conciencia en materia fiscal. Concepto; 4.2. Algunos reportes históricos sobre el tema; 4.3. Argumentos en contra sobre la aceptación legal de la objeción de conciencia en materia fiscal; 4.4. ¿Por qué admitir la objeción de conciencia en el sistema jurídico mexicano?; 4.5. Propuesta; 4.6. Algunos ejemplos de objeción de conciencia en materia fiscal en el Derecho Comparado.

## INCLUSIÓN EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO DE LA OBJECION DE CONCIENCIA

### 4.1. Objeción de conciencia en materia fiscal. Concepto

Partiendo de la objeción de conciencia, siendo la negativa del individuo por motivos de conciencia a someterse a una conducta que en principio sería jurídicamente exigible, la objeción de conciencia fiscal consiste en la pretensión de excluir de la cuota del impuesto la proporción correspondiente a la suma destinada en los presupuestos estatales a materias que el contribuyente entiende contrarias a la propia conciencia, un ejemplo de ello es cuando se trata de los gastos de defensa o de la aportación destinada a financiar intervenciones abortivas u otras actividades consideradas inmorales<sup>146</sup>.

Por su parte Pablo Pérez San José define la objeción de conciencia en materia fiscal como “*la pretensión del impago de aquella parte de las tasas o tributos debidos al Estado o a otras organizaciones de Derecho Público que, según sus cálculos, corresponden a la financiación de actividades contrarias a la conciencia del contribuyente*”<sup>147</sup>. Para Navarro Floria es “*la pretensión de eludir el pago de impuestos u otras contribuciones fiscales debidas, en razón de su destino a finalidades u objetivos repugnantes a la conciencia del contribuyente*”<sup>148</sup>. Sin embargo, en sentido estricto, no se trata del impago de tales cantidades a un destino general, sino a uno determinado para de esa forma cumplir con la obligación de contribuir al gasto público.

---

<sup>146</sup> BONO López, María, Coordinadora, *Objeción de conciencia, Op. cit.*, p. 46. En el mismo sentido opina ARRIETA, Juan Ignacio, ‘Las Objeciones de conciencia a la ley y las características de su estructura jurídica’, *Revista Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Año 9, No. 54, Marzo-Abril, 2002, Toluca, Estado de México, p. 87.

<sup>147</sup> PÉREZ San José, Pablo, ‘La objeción fiscal’, *Revista derecho y opinión*, número 7, 1999, Córdoba, España, p. 240.

<sup>148</sup> NAVARRO Floria, Juan G., *El derecho a la objeción de conciencia*, Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, p. 186.

Se trata de una negativa a pagar ciertas cantidades del adeudo fiscal, debido a que se estima que estas recaudaciones se están destinando a actividades inmorales o contrarias a sus convicciones personales, de las cuales no se quiere ser partícipe. En este tipo de objeciones las personas le piden al Estado que sean canalizados a otras actividades<sup>149</sup>.

Se ha estimado que el destino de las cantidades recaudadas a través de los impuestos es un cometido de cada país y que la operación del contribuyente se limita al cumplimiento de un deber jurídico cuya moralidad no queda afectada por la decisión parlamentaria.

La objeción de conciencia fiscal es una omisión, un no hacer frente al Estado, no es una acción positiva o una comisión contra el mismo; la desviación de los ingresos es algo secundario respecto a la omisión del pago; se trata de una omisión parcial, pues no se trata de no pagar a la Hacienda Pública. La finalidad de la acción positiva subsiguiente – la desviación- es mostrar que no hay intención de defraudar, sino de darle a esa parte de nuestros impuestos un fin que es susceptible de ordenarse al bien común, por lo tanto la objeción de conciencia no rodearía como un maleficio a la paz social o al respeto en el cumplimiento de las obligaciones de contribuir al tesoro público. En ningún momento se está escapando de la obligación que como ciudadanos tenemos frente al Estado, el de contribuir a los gastos públicos, sino sólo se considera la posibilidad de desviar el destino de una parte de lo recaudado.

Mediante la objeción de conciencia se trata de elevar una protesta moral. La propuesta de objeción de conciencia tributaria es un gesto no regulado en el ordenamiento jurídico, a pesar de que algunas Constituciones avanzadas sí prevén de manera expresa el derecho a la objeción de conciencia, todavía no

---

<sup>149</sup> SOBERANES Fernández, José Luis, 'La objeción de conciencia', *Op. cit.*, p.77.

hemos encontrado que ningún legislador se refiera en forma específica a la objeción de conciencia en materia fiscal. Un ejemplo acerca de las Constituciones que plasman lo referente sobre objeción de conciencia es la de España, en sus artículos 16 y 30.2 los cuales establecen:

*“Artículo 16*

*1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley...”*

*“Artículo 30*

*...*

*2. La ley fijará las obligaciones militares de los españoles y regulará, con las debidas garantías, la objeción de conciencia, así como las demás causas de exención del servicio militar obligatorio, pudiendo imponer, en su caso, una prestación social sustitutoria...”*

De donde podemos observar que el reconocimiento de la objeción de conciencia está presente.

La Constitución de la República de Paraguay, en su artículo 37, dice:

*“Artículo 37. Del derecho a la objeción de conciencia.*

*Se reconoce la objeción de conciencia por razones éticas o religiosas para los casos en que esta Constitución y la ley la admitan.”*

Ahora bien, en la misma Constitución se establece, en el artículo 129:

*“Artículo 129. Del servicio militar.*

*...*

*Quienes declaren su objeción de conciencia prestarán servicio en beneficio de la población civil, a través de centros asistenciales designados por ley y bajo jurisdicción civil. La reglamentación y el ejercicio de este derecho no deberán tener carácter punitivo ni impondrán gravámenes superiores a los establecidos para el servicio militar.”*

En la Constitución de Colombia de manera implícita se plasma en el artículo 18:

*“Artículo 18. Se garantiza la libertad de conciencia. Nadie será molestado por razón de sus convicciones o creencias ni compelido a revelarlas ni obligado a actuar contra su conciencia.”*

También en la Constitución de Brasil podemos observar el reconocimiento a la libertad de conciencia en su artículo 5, en las fracciones VI y VIII:

*“Art. 5. Todos son iguales ante la ley, sin distinción de cualquier naturaliza, garantizándose a los brasileños y a los extranjeros residentes en el País la inviolabilidad del derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad, a la seguridad y a la prioridad, en los siguientes términos:*

*...*

*VI Es inviolable la libertad de conciencia y de creencia, estado asegurado el libre ejercicio de los cultos religiosos y garantizada, en la forma de la ley, la protección de los locales de culto y sus liturgias;*

...

*VIII Nadie será privado de derechos por motivo de creencia religiosa o de convicción filosófica o política, salvo si las invocara para eximirse de obligación legal impuesta a todos y rehusase cumplir la prestación alternativa, fijada por ley...*

En forma específica, en ese mismo ordenamiento de Brasil, también encontramos la aceptación de la objeción de conciencia en su artículo 143, el cual establece:

*“Art. 143. El servicio militar es obligatorio, en los términos de la ley.*

*1. Es competencia de las Fuerzas Armadas, en la forma de la ley, establecer un servicio alternativo para aquellos que, en tiempo de paz, después de alistados, alegaren objeción de conciencia, entendiéndose como tal, la derivada de creencia religiosa o convicción filosófica o política, para ser eximido de actividades de carácter esencialmente militar...”*

Son algunos ejemplos de países que han aceptado la objeción de conciencia como un derecho de sus ciudadanos, tan es así que la mayoría se encuentran plasmados en el capítulo o sección de los derechos de los ciudadanos.

## 4.2. Algunos reportes históricos sobre el tema

En el siglo XIV tuvieron lugar en Europa algunas revueltas fiscales, en tanto que la objeción de conciencia en materia fiscal encuentra sus primeros antecedentes en Estados Unidos de Norteamérica. Definitivamente revuelta fiscal y objeción de conciencia en materia fiscal son situaciones distintas aunque, muchas veces, la objeción de conciencia fiscal tiene como antecedente la revuelta por razones fiscales. De esta manera dice Fernández Cainzos que la revuelta fiscal *“se entiende como un fenómeno sociológico que abarca el ámbito de los conflictos entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, a través del cual un grupo social, de manera colectiva y concertada, manifiesta una repulsa hacia la política de imposición o de gasto del Estado”*<sup>150</sup>. Es decir, las revueltas suelen surgir cuando se dan periodos en los que se tienen dificultades respecto a estructuras de los países, particularmente en el aspecto económico; se manifiestan como movimientos de rechazo fiscal, así como por el descontento de los contribuyentes respecto de las facultades y privilegios conforme al uso de los tributos, que a los tributos o impuestos en particular.

La revuelta fiscal puede tener como razones, según Lowery y Sigelman<sup>151</sup>:

- Se basa en un modelo de racionalidad en el que la demanda individual de impuestos y de gastos públicos se considera como una función del interés particular de los individuos (propio interés).
- Intento de arreglar de forma drástica lo que se considera un sector público sobredimensionado (nivel tributario).

---

<sup>150</sup> *Cit pos*, DALMAU Lliso, Juan Carlos, *La objeción fiscal a los gastos militares*, España: Tecnos, 1996, p. 40.

<sup>151</sup> *Ibid*, pp. 42-43.

- Reacción ante el sentimiento de ineficiencia y despilfarro en el sector público. Los impuestos se consideran demasiado elevados con relación a los beneficios percibidos, por tanto hay que limitarlos (eficiencia fiscal).
- El apoyo a la limitación fiscal no se basa en el nivel de impuestos o de usos a los que estos se destinan, sino en las desigualdades en el sistema tributario (distribución tributaria).
- Falta de progreso económico privado (aprieto económico).
- Debilitamiento de la confianza ciudadana en el gobierno (descontento político).

La diferencia estará dada en que la objeción tiene una razón cualitativa basada en el solo interés del contribuyente consistente en que el Estado provea de bienes y servicios acorde a lo que su conciencia considere como positivo.

Como ejemplo histórico respecto del descontento que trajo consigo una revuelta fiscal es el que se desarrolló durante la Independencia de las Trece Colonias, ya que fue también causa de dicha guerra. La causa más directa de la independencia fue la política autoritaria y comercialmente restrictiva del monarca británico Jorge III (1738-1820), que cada cierto tiempo determinaba la aplicación de nuevos impuestos.

En 1773, a causa de la aplicación de un gravamen sobre el té, se produjeron graves incidentes en el puerto de Boston. Los colonos, disfrazados de indios pieles rojas, asaltaron y arrojaron al mar el cargamento de té de tres

barcos. El rey proclamó estado de excepción, se clausuró el puerto de Boston, se redujo el poder político de Massachussets y se envió a la metrópoli a los funcionarios responsables del motín, para ser juzgados. Además, se establecieron nuevas medidas para controlar el comercio y la distribución de tierras, lo que dificultó la expansión de los colonos.

En octubre de 1774, delegados de las trece colonias se reunieron en el I Congreso de Filadelfia. Redactaron una Declaración de derechos y decidieron suspender el comercio con Inglaterra hasta que se eliminaran los impuestos establecidos por Jorge III. Además, se estableció un gobierno de hecho, la Association<sup>152</sup>.

Ejemplo que muestra la dimensión de lo que una revuelta fiscal puede causar, inclusive, llegar a ser en sí un motivo de guerra; en cambio la objeción fiscal, en la mayoría de los casos donde se ha aplicado, lo que quiere evitar es la propia guerra, por lo tanto no cabe confundirse una figura con la otra.

Ahora bien, se inscriben como primeros antecedentes del ejercicio de la objeción de conciencia en materia fiscal el caso de los Cuáqueros<sup>153</sup> (Sociedad de Amigos) norteamericanos que en el siglo XVII asumieron una postura pacífica, oponiéndose a participar en los gastos militares. El cuaquerismo surgió en Inglaterra a mediados del siglo XVII, su fundador fue George Fox, hacia el año 1647.

Este colectivo afirma el derecho de cualquier individuo, en conciencia, a resistirse al poder civil si le parece que este va contra la ley divina o contra el simple sentido común; por lo que ya en 1660 mostraron su rechazo al servicio

---

<sup>152</sup> 'La Independencia de Estados Unidos', *Época de revoluciones*, [www.icarito.cl/medio/articulo/0,0,38035857\\_152309079\\_150083770\\_1,00.html](http://www.icarito.cl/medio/articulo/0,0,38035857_152309079_150083770_1,00.html) visitada el día 24/04/2008 a la 01:52 a.m.

<sup>153</sup> DALMAU Lliso, Juan Carlos, *Op. cit.*, pp. 23-24.

militar, entre otros aspectos, por mediación de los impuestos, del servicio militar o del ejercicio de determinadas funciones.

El cuaquerismo se extendió desde Inglaterra hasta el continente americano; Pensilvania, entre los años 1682 y 1756 aparece el valor social y positivo de la objeción de conciencia a cualquier orden establecido.

El caso de los menonitas, tienen sus orígenes ideológicos en el ala pacifista del movimiento anabaptista, que se inició en Zurich, Suiza en 1525, este grupo específico derivó su nombre del holandés Menno Simons<sup>154</sup>.

Las creencias principales de los menonitas se refieren a: el bautismo únicamente de adultos, después de que estos aceptarán voluntariamente los principios de la religión menonita, así como la repudiación al servicio militar y a participar en asuntos políticos y gubernamentales.

Su papel es fomentar la comunión espiritual entre las diversas comunidades menonitas del mundo y elaborar proyectos de ayuda, caridad y beneficencia, entre los cuales se encuentra la creación de fondos de impuestos para la paz con el dinero obtenido del ejercicio de la objeción fiscal a los gastos en defensa<sup>155</sup>.

En los Estados Unidos de Norteamérica, el caso del célebre humanista Henry David Thoreau (1817-1862)<sup>156</sup>, este personaje se negó a pagar los impuestos, como protesta contra la esclavitud en América y un gobierno que

---

<sup>154</sup> TAYLOR Hansen, Lawrence Douglas, 'Las migraciones menonitas al norte de México entre 1922 y 1940', *Revista Migraciones Internacionales*, Volumen 3, Número 1 (8), Enero-Junio, 2005, Tijuana, Baja California, México, p. 7.

<sup>155</sup> DALMAU Lliso, Juan Carlos, *Op. cit.*, p. 26.

<sup>156</sup> Su postura en este aspecto quedó mucho más clara en su ensayo más célebre, *Desobediencia civil* (1849), en el que sentó las bases teóricas de la resistencia pasiva. 'Henry David Thoreau' <http://www.epdlp.com/escritor.php?id=2357> visitada el día 15/04/2007 03:41 pm.

estaba envuelto en una guerra con México, conducta que le costó el encarcelamiento. Este importante autor en todos sus discursos opuso la conciencia del individuo frente al cumplimiento de leyes injustas.

Durante la guerra de Corea de 1950-1953, la mayor actividad de objeción fiscal corresponde al periodo de la Guerra de Vietnam; en la década de los cincuenta algunos pacifistas propusieron que aquellos que se negaran a financiar gastos militares desviasen el 1% de sus rentas a las Naciones Unidas, eran los inicios de lo que más tarde se convertiría en los denominados Fondos de Impuestos para la Paz<sup>157</sup>.

En 1972 se estableció un suplemento sobre el consumo telefónico en los Estados Unidos para financiar la guerra, situación que provocó un movimiento de objetores de conciencia.

Antes de finalizar la guerra de Vietnam, en 1972, el diputado Ronald Dellums introdujo en el Congreso la primera propuesta de Ley del Fondo de Impuestos para la Paz; un fondo designado para crear una postura de objeción de conciencia para los contribuyentes.

En España conocemos los antecedentes, un poco más recientes ya que en la campaña de 1991 –referente a la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 1990-, los objetores españoles sugirieron desviar (deduciendo de sus respectivas cuotas líquidas) la cantidad simbólica de 3000 pesetas - 1000 por cada barco de la Armada Española enviado a la zona del Golfo- hacia proyectos alternativos (esta es una de las actuales modalidades de la objeción fiscal, conocida como objeción fiscal fija).

---

<sup>157</sup> DALMAU Lliso, Juan Carlos, *Op. cit.* p. 36.

En la actualidad la objeción fiscal ya es un fenómeno por varios países europeos. En general los objetores han manifestado su repulsa a la guerra como método de resolución de conflictos, lo cual se generó especialmente en 1991 y 1992, donde se tuvo una coordinación mayor sobre la objeción fiscal.

#### **4.3. Argumentos en contra sobre la aceptación legal de la objeción de conciencia en materia fiscal**

De entre los argumentos que se han vertido en contra de la objeción de conciencia fiscal, destacan los siguientes:

1. Es una postura cómoda que propicia la evasión, no es verdad porque el objetor no deja de pagar ese dinero ya que simplemente lo destina a otra actividad, por lo tanto el peligro de que aparezcan falsos objetores con la pretensión de evadir impuestos no parece muy real. Es decir, el objetor fiscal no intenta evitar el pago de impuestos, sino que desvía parcialmente esos impuestos hacia fines, según él, de interés social, entonces la suma de dinero que sale de su patrimonio para el pago correspondiente por contribuir es la misma como si no hubiera hecho una objeción.

2. Se enjuician los gastos públicos de un gobierno democrático, en el sentido de que surgiría la objeción fiscal a cualquier partida presupuestaria, sin embargo ello no es certero ya que puede considerarse como un medio de progreso social ayudando a que las preferencias individuales tengan un mayor peso en las decisiones presupuestarias estatales; es decir, se busca que a partir de las convicciones y verdaderas necesidades de la población sean establecidos los destinos que las contribuciones tendrán para beneficio de la sociedad, ya que se toman en cuenta las ramas o sectores en que los contribuyentes desean destinar las cantidades que desvían como objeción.

3. Es un paso a la desobediencia civil, es distinto porque no es generalizado ya que la objeción fiscal se pedirá en particular, puesto que no se tiene certeza de que lo que es bueno para un persona lo sea para las demás, por lo tanto, el pedimento de la objeción de conciencia fiscal se dará en razón a la conciencia de cada contribuyente, tomando en cuenta sólo sus convicciones.

#### **4.4. ¿Por qué admitir la objeción de conciencia en el sistema jurídico mexicano?**

La objeción fiscal constituye una discrepancia a la asignación de fondos contenidos en el Presupuesto de gastos que se ha contemplado en un país, por lo tanto se produce un conflicto entre el deber de cooperar al sostenimiento de los gastos públicos del Estado y la libertad de conciencia del objetor que se niega a pagar, tomando en cuenta, no el hecho formal de contribuir, sino los fines a los que son destinados los tributos. Es decir, no se debe confundir la negativa a pagar por el simple hecho de no querer pagar, sino que la objeción surge en razón de la finalidad que se da a ese dinero.

Es importante destacar que los objetores fiscales se muestran dispuestos a destinar esas sumas a otros fines; siendo clara señal de que no pretenden ser evasores o defraudadores fiscales, porque su objetivo no es el degradar el erario público sino no contribuir a determinados gastos que entiende contrarios a su convicción personal, teniendo presente, el interés o bien común, ya que tienen el pleno deseo de contribuir al desarrollo de la sociedad en que se encuentra pero tampoco alberga en su pensamiento ir contra sí mismo y sus intereses.

Tal vez esa oposición puede ser un peligro social, al extenderse las objeciones de conciencia a casos y situaciones cada vez más variadas, con

fundamentos muy subjetivos, se puede llegar a la objeción de conciencia sin fundamento alguno, pensando que la fuerza reguladora de la ley iría perdiendo fuerza obligatoria ante la sociedad, sin embargo, también es importante tener en cuenta el derecho fundamental de la persona a la libertad, destacando el aspecto de la convicción.

La objeción de conciencia como la posibilidad de permitir excepciones del cumplimiento de aquellas leyes que implican una carga de conciencia para algunas personas, considerada como una concreción del derecho de la libertad de conciencia, debe respetar límites, ya que el hecho de que un individuo no pueda hacer, de acuerdo a su conciencia, más de lo que cree que debe hacer no significa que pueda y que deba llevar a cabo cualquier acción u omisión.

Para poner en práctica sus ideas el ciudadano debe atender al orden público e interés general. La prioridad que se da a la persona es en razón de la dignidad e inteligencia que se le atribuye como ser racional y sensible, toma en cuenta su libertad de decidir y actuar de acuerdo a las convicciones que se ha venido formando al pasar de los años; ve el bien común de la sociedad en la que se desarrolla por formar parte de ella.

Lo que puede ser exigible es que la argumentación en conciencia se haga de un modo discursivo, de manera que resulte comprensible para cualquier otro ciudadano no repleto de prejuicios al respecto, que hipotéticamente se colocase en el lugar del objetor<sup>158</sup>.

Ahora bien, en lo que respecta al ámbito tributario sobre la objeción de conciencia, el contribuyente tiene la posibilidad de ejercitar su derecho de

---

<sup>158</sup> Cfr. FALCÓN y Tella, María Jose, GARRIDO Falla, Fernando, Prólogo, *La Desobediencia civil*, Madrid, España: Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000, pp. 38-39.

elección y petición, en cuanto elige el rumbo de las cantidades de dinero que desea destinar a uno u otro concepto.

La posibilidad de escoger el destino de ciertas cantidades de dinero respecto de sus contribuciones hace énfasis en la importancia que tiene el sujeto como ente elemental del Estado, en razón de su dignidad, libertad y autodeterminación. La dignidad en el ser humano que tiene al proyectar sus pensamientos a través de sus acciones, como ente racional y determinante de su mismo presente y futuro; libertad de estar frente a opciones y eligiendo lo que considera como la mejor respuesta; la autodeterminación que debe tener cuando al actuar toma en cuenta los factores que lo rodean y forman parte de su entorno vital, son características que los individuos relucen al actuar formando un destino individual y colectivo, individual por ser único y colectivo por formar parte de un grupo como lo es la sociedad.

Al tiempo que es elemento de la sociedad, el individuo debe respetar reglas que ésta establece para una mejor convivencia, por lo tanto se debe enfatizar el sistema implantado de reglas jurídicas, referente al marco tributario, partiendo de la Constitución Política de los Unidos Mexicanos, observando que de acuerdo a su artículo 31, fracción IV, establece:

*“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.”*

Se desprende la obligación que se tiene como mexicano de contribuir a los gastos públicos, por lo tanto, al objetar el destino de alguna parte de la

contribución, optando por dirigirla a un fin en concreto, no resulta contrario a lo que plasma la Carta Magna, en razón de que no se está negando el pago de la contribución determinada, simplemente se pide que una parte de ella sea dirigida hacia un objetivo en particular.

Las leyes deben establecer la forma proporcional y equitativa en que se debe contribuir al gasto público, por lo tanto, el particular no va a objetar sobre la manera proporcional o equitativa en que una ley fiscal derive las contribuciones, ya que para ello se han instituido medios de impugnación formales, sino el destino que a una parte de dicha contribución se le dará. Por lo que inclusive, el propio particular por su voluntad aportará, sin esconder o mentir en su declaración, con la intención de que el programa al que destinará la parte posible de su contribución será a su beneficio y se sentirá satisfecho, además la comunidad en la que se desenvuelve se beneficiará.

Estamos hablando de una confrontación entre el deber legal y hasta moral de contribuir al gasto público con criterios gubernamentales opuestos a valores fundamentales y posiblemente también reconocidos de manera expresa en el texto constitucional, vgr. la defensa de la vida.

Dentro del derecho que el particular tendrá sobre objeción de conciencia por el pago de una parte de la contribución que le corresponde, este verá un cierto beneficio al poder decidir el fin que desea le de el Estado, ya que estará en aptitud de poder determinar los programas que más necesiten fondos para que el bien común sea beneficiado.

La objeción de conciencia fiscal podrá ser una especie de privilegio para el contribuyente, pues aun cuando se trate del mismo detrimento en su patrimonio, significará también su mayor participación en la vida económica del país, al igual que tendrá la oportunidad de tener presente y estar actualizado en

las deficiencias económicas de uno u otro sector prioritario del Estado mexicano.

Si bien es cierto que cuando se contribuye no está determinado en ese momento el fin que tendrá para el gasto público, también es cierto que muchas de las cantidades que se declaran, como recargo, actualizaciones e incluso algunas multas no están contempladas en los ingresos que en ese ejercicio el Estado pretende recaudar, por lo que al saber a dónde se dirigirá su contribución al contribuyente le será grato tener cierta certeza de que lo objetado servirá para invertir en lo que, de acuerdo a él, hace falta en algún programa o sector de la economía nacional, sin embargo, no deberá perder de vista el mismo contribuyente que no debe generar desproporción a los sectores que se destinen más ingresos, es decir, la balanza de las entradas de dinero no deben inclinarse tanto hacia uno u otro sector, en demasía. En este último punto, es donde se acentuará la potestad tributaria del Estado, dado que será quien establecerá las bases para decidir cuándo se ha excedido de ingresos a un sector y, en ese caso, dar la posibilidad al contribuyente de decidir algún otro destino a la contribución.

Así es que se sentirá con el entusiasmo de que si prospera su objeción fiscal tendrá la posibilidad de mejorar, tal vez, su comunidad partiendo de programas que la benefician, o aquellas comunidades en las que cree se encuentran escasas en recursos, olvidadas económicamente, etc.

Que quede claro no estamos proponiendo ni siquiera el recorte de la obligación tributaria sino evitar un daño grave en la conciencia del objetor, sin dejar de lado la competencia tributaria estatal.

#### 4.5. Propuesta

Después de haber analizado qué es en esencia la objeción de conciencia en materia fiscal y luego de observar que en ningún país el legislador la ha previsto de manera expresa, no obstante que sí ha tenido aplicación y hasta se han obtenido fallos favorables al respecto, consideramos que debe modificarse nuestra Carta Magna para introducir el derecho a la objeción de conciencia como un derecho fundamental del individuo de la siguiente manera:

*“Se reconoce la libertad de conciencia por motivos religiosos, éticos, humanitarios, así como la objeción de conciencia, sin restricción alguna, más allá del mantenimiento del orden público y la paz social, así como los derechos y garantías de terceros”.*

La falta de su reconocimiento ha dado lugar a problemas importantes como recientemente se constató cuando en la legislación local del D.F. se permitió el aborto en casos de violación, cuando el embarazo pone en peligro la vida de la madre, siempre y cuando se practique hasta la 12<sup>a</sup> semana de gestación. Muchos médicos no están de acuerdo en practicarlo por razones de conciencia, igualmente se puede citar el caso de la promoción del PAN con médicos de Xoco, sobre la objeción de conciencia en contra del aborto, particularmente por la despenalización de éste el 24 de abril de 2007.

Ahora bien, como hemos reiterado, ningún legislador del mundo ha establecido la objeción de conciencia en materia fiscal, pero tampoco en otras áreas, es decir más bien se establece como una garantía individual genérica que poco a poco va encontrando su aplicación específica, como puede ser por razones cívicas, profesionales, humanitarias, etc.

Una vez que se establezca la objeción de conciencia en la Constitución, se habrá logrado obtener un fundamento para ejercitar este derecho en cualquier área como por ejemplo la fiscal.

#### **4.6. Algunos ejemplos de objeción de conciencia en materia fiscal en el Derecho Comparado**

En realidad respecto a la objeción de conciencia encontramos más ejemplos de países que la han aceptado tratándose de la prestación del servicio militar, en donde en muchos se admite la posibilidad de prestar un servicio de tipo civil - aunque por más tiempo que la duración del servicio militar.

En España, el Tribunal Constitucional en una sentencia de un recurso de amparo, como jurisprudencia constitucional, de fecha 23/04/1982, número de referencia 15/1982, estableció que “el derecho a la objeción de conciencia es una manifestación o especificación de la libertad de conciencia y, dado que ésta es una concreción de la libertad ideológica reconocida en el artículo 16 de la C.E., puede afirmarse que la objeción de conciencia es un derecho reconocido explícita e implícitamente en el ordenamiento constitucional español... El artículo 30.2 de la C.E. (“la ley regulará con las debidas garantías la objeción de conciencia”), *esto significa que las demás leyes no van a reconocer ese derecho, porque ya está reconocido en el texto constitucional, sino implica que las legislaciones regulará el derecho en términos que permita su aplicabilidad y eficacia...* El derecho a la objeción de conciencia reconocido en el artículo 30.2 de la C.E. no es el derecho a no prestar el servicio militar, sino el derecho a ser declarado exento del deber general de prestarlo y a ser sometido, en su caso, a una prestación social sustitutoria... El objetor de conciencia tiene derecho a que su incorporación a filas se aplase hasta que se configure el procedimiento que pueda conferir plena realización a su derecho

de objetor... Por otra parte, tanto la doctrina como el derecho comparado afirman la conexión entre la objeción de conciencia y la libertad de conciencia. Para la doctrina la objeción de conciencia constituye una especificación de la libertad de conciencia, la cual supone no sólo el derecho a formar libremente la propia conciencia, sino a obrar conforme a los imperativos de la misma... El derecho a la objeción de conciencia no consiste fundamentalmente en la garantía jurídica de la abstención de una determinada conducta –la del servicio militar en este caso-, pues la objeción de conciencia entraña una excepcional exención a un deber –el deber de defender a España- que se impone de carácter general en el artículo 30.1 de la Constitución y que con ese mismo carácter debe ser exigido por los poderes públicos. La objeción de conciencia introduce una excepción a ese deber que ha de ser declarada efectivamente existente en cada caso, y por ello el derecho a la objeción de conciencia no garantiza en rigor la abstención del objetor, sino su derecho a ser declarado exento de un deber que, de no mediar tal declaración, sería exigible bajo coacción... Técnicamente el derecho a la objeción de conciencia no es el derecho a no prestar el servicio militar, sino el derecho de ser declarado exento del deber general de prestarlo y a ser sometido, en su caso, a una prestación social sustitutoria... Este Tribunal estima que procede el otorgamiento del amparo demandado...”

La sentencia que abarca el criterio e interpretación sobre lo que establece la Constitución Española, aun cuando no exista legislación sobre la regulación del derecho a la libertad de conciencia, concretada en objeción de conciencia, se reconoce la existencia y posibilidad de hacer valer tal garantía; no se busca el no cumplir con una prestación social al Estado, simplemente se quiere cumplir de otra forma, de alguna manera en la que no se vulneren las convicciones del individuo que disiente lo establecido en la ley con sus preferencias, en este caso, pacifistas, ya que no pretende dejar de cumplir con su obligación.

Respecto a la objeción de conciencia fiscal, no existe una aceptación legal como tal, simplemente son casos excepcionales que podemos observar en los países que han permitido tal opción, por ejemplo en Estados Unidos de América y Canadá las contribuciones que se destinan al pago de las cuotas sindicales por motivos religiosos, ya que las legislaciones laborales han llegado a admitirla, en cuyo caso se han establecido sistemas sustitutivos para el pago de cantidades análogas a instituciones benéficas.

Existen variantes de la objeción de conciencia como aquella referente a 'la objeción fiscal a los gastos militares' la cual se traduce en la no disposición a colaborar con el Estado en los gastos de preparación de guerras y mantenimiento de la estructura militar, el ejército y otros cuerpos armados, desobedeciendo activamente en el momento de realizar la declaración del impuesto sobre la renta. Consiste en desviar una parte de estos impuestos a un proyecto que promueva la defensa de un progreso social solidario.

Desde hace años en Estados como Alemania, Holanda, Canadá, EEUU, Francia, Italia, etc., se organizan campañas de objeción fiscal; en unos, la objeción fiscal está orientada a la lucha antinuclear, en otros, en cambio tiene un fondo más antimilitarista. Pero no solamente son diferentes los fines por los que se realiza la objeción fiscal, sino que incluso el modo de realizarla; así se realizan objeciones fijas, como según el porcentaje destinado al Ministerio de Defensa (Italia)<sup>159</sup>.

La objeción al pago de cuotas sindicales se ha producido casi exclusivamente en EEUU y Canadá. Son casos protagonizados por adventistas del Séptimo Día, pues su iglesia prohíbe la filiación o contribución a organizaciones sindicales ya que las considera contrarias al mandato evangélico del amor al prójimo puesto que promueven huelgas, etc.

---

<sup>159</sup> PÉREZ San José, Pablo, 'La objeción fiscal', *Op. cit.*, pp. 250-251.

Se trata, por lo tanto, de encontrar un equilibrio entre el derecho de los sindicatos a que les sean reembolsados los gastos de negociación y el respeto de conciencia individual que rechaza la colaboración con una asociación sindical.

Muchas de las sentencias emanadas de los órganos judiciales han sido favorables a los objetores, y han estimado aceptable que las cuotas se abonen a una institución de beneficencia. Esta actividad jurisprudencial unánime ha llevado a reformar la ley laboral en EEUU y Canadá dotando de cobertura legal específica a este tipo de objeción de conciencia.

La primera sentencia favorable a los objetores es de 1976 (Caso Cooper vs General Dynamics) sobre adventistas del Séptimo Día que demandaron al sindicato y a su empresario por exigirles el pago de la cuota sindical como condición de permanencia en el empleo. Los objetores habían ofrecido la posibilidad de contribuir, con una cantidad igual a la exigida por el sindicato, a una organización de beneficencia aconfesional; así se salvaba la posible discriminación que podría causar la exención.

Existe una Conferencia Internacional de Campañas de Objeción Fiscal e Impuestos por la Paz, formada por varios grupos de distintos países, una de las Conferencias más recientes se celebró el 08 de julio de 2004, en Bélgica, cuyo punto de partida es la idea que “no hay derecho a que con el dinero de nuestros impuestos se pague la preparación y ejecución de las guerras”. En esta Décima Conferencia se trató el tema de los gastos militares, enfocado a la desviación de semejantes cantidades de dinero que ya no pueden destinarse a las verdaderas necesidades sociales que hay en todo el planeta supone el sufrimiento cotidiano de miles de millones de personas, por lo que esas Conferencias proyectan la idea de que nadie puede obligar a un ser humano a ser cómplice de la muerte de otros seres humanos.

La Organización No Gubernamental Internacional de Conciencia e Impuestos para la Paz (fundada en 1994, España) fue creada para conseguir el reconocimiento de la objeción de conciencia a los impuestos militares y para dirigir el gasto militar a partidas de defensa no violenta.

Las Naciones Unidas reconocen la objeción de conciencia al servicio militar como un derecho humano derivado de la libertad de pensamiento, conciencia y religión, plasmado en el artículo 18 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, la CPTI trabaja para que este reconocimiento se extienda a la objeción fiscal de los gastos militares. Al respecto esta ONG tiene reconocido el Status Especial Consultivo ante el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas y ha sido una de las fundadoras del Grupo de Trabajo sobre Objeción de Conciencia, un Subcomité del Comité de ONG's para los Derechos Humanos de la ONU.

Así también, podemos observar 'la objeción fiscal aplicada al aborto' que constituye un recurso ético y cívico para protestar contra el destino de los impuestos dirigidos a fines abortistas, la finalidad inmediata de esta objeción es que el dinero no se destine a un fin perverso que vulnera el derecho natural de todos a la vida; como finalidad mediata persigue que al menos se configure como posibilidad de que la ley contemple a la hora de presentar la declaración<sup>160</sup>.

---

<sup>160</sup> SÁNCHEZ Garrido, Pablo, 'La objeción de conciencia fiscal aplicada a la cuestión del aborto. Una propuesta ética y cívica', *www.arbil.org* y *www.provida.es* visitada el día 12/02/2008 a las 4:52 p.m.

## CONCLUSIONES

- La vida económica de un país depende de su Actividad Financiera, la cual consiste en planear, recaudar, aplicar y controlar los gastos públicos para satisfacer, principalmente, las necesidades públicas.
- La Actividad Financiera tiene diversas facetas como la política, la jurídica y la sociológica.
- El fundamento constitucional de la Actividad Financiera está integrado por los artículos 31, fracción IV; 72, inciso H; 73, fracciones VII, VIII, XXIV, XXIX; 74, fracción IV; 75; 89, fracción I; 126; 127; entre otros.
- La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos constituyen la base legal de la Actividad Financiera Estatal; a través de la Ley de Ingresos se autoriza al gobierno a privar a los particulares de una parte de su riqueza para destinarla a los gastos públicos.

A través del Presupuesto de Egresos se planea formalmente tanto los ingresos que deberá percibir la Federación como los gastos públicos federales durante el ejercicio próximo.

- El principio de legalidad en materia tributaria tiene dos perspectivas: la primera de ellas consiste en que todas las contribuciones solamente pueden crearse a través de una Ley en sentido estricto; esto es, mediante un acto del Poder Legislativo y con las características materiales de generalidad, abstracta, obligatoria y coercitiva. Respetando el proceso legislativo que establece la Constitución.

La segunda faceta consiste en que ninguna autoridad, incluyendo la fiscal, puede hacer más allá de lo que la Ley expresamente le permite.

- La proporcionalidad y equidad a la cual se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, consiste en que deben establecerse contribuciones

- tomando en consideración las capacidades económicas y contributivas de los particulares sujetos a tributación.
- La igualdad y la generalidad también son principios que rigen a la materia tributaria y que coadyuvan a ofrecer seguridad jurídica a los gobernados.
- La seguridad jurídica entendida como la certeza para el ciudadano. En el momento de tomar sus decisiones sabrá con exactitud cuáles serán sus consecuencias jurídicas. También ofrece certidumbre a la misma autoridad.
- El destino de las contribuciones necesariamente debe ser el gasto público. En el caso de algunas contribuciones, como lo pueden ser: los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social, tienen un destino específico, no así en el caso de los impuestos, que aunque van al gasto público no tienen un destino especial.
- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el derecho de petición, así como la libertad de expresión y la libertad de credo; a su vez, estos derechos se encuentran también reconocidos en distintos instrumentos internacionales.
- La conciencia es un atributo humano; la persona individual, su dignidad y el desarrollo son un punto de referencia para su reconocimiento como ser racional, así como los derechos individuales que le son inherentes.
- La fase de la conciencia que le interesa al Derecho es la manifestación al exterior de las convicciones formadas interiormente, por lo que el Estado deberá poner los medios para que se respeten las convicciones expresadas por sus ciudadanos y garantizar su inmunidad de coacción en esa materia. Sin embargo, en el ámbito interno la legislación, incluso la Carta Magna, no contempla explícitamente, aun cuando se han firmado Convenciones y Pactos de carácter internacional en los que se reconoce el mencionado derecho.
- La objeción de conciencia es la pretensión pública individual de prevalencia normativa de un imperativo ético de acuerdo a las costumbres y creencias, personalmente advertido, en colisión con un deber jurídico contenido en la ley

material y formalmente, esto implica que se genera relativamente contraste entre la norma jurídica y los propios principios. Algunas Constituciones que la reconocen explícitamente es la de España, República de Paraguay, Colombia, Brasil, entre otras.

- La objeción de conciencia en materia fiscal consiste en la negativa a pagar ciertas cantidades del adeudo fiscal, debido a que se estima que estas recaudaciones se están destinando a actividades inmorales o contrarias a sus convicciones personales, de las cuales no se quiere ser partícipe. En este tipo de objeciones las personas le piden al Estado que sean canalizados a otras actividades. La desviación de los ingresos es algo secundario respecto a la omisión del pago; se trata de una omisión parcial, pues no se trata de no pagar a la Hacienda Pública. La finalidad de la acción positiva subsiguiente – la desviación- es mostrar que no hay intención de defraudar, sino de darle a esa parte de nuestros impuestos un fin que es susceptible de ordenarse al bien común.
- Las razones principales en contra del establecimiento y práctica de un derecho de objeción de conciencia en materia fiscal han sido: que propicia la evasión, que desvirtúa el destino de los gastos públicos; que promueve la desobediencia civil.
- La objeción de conciencia en materia fiscal no implica el no pago de las contribuciones, sino el manifestar el desacuerdo en el fin al cual se está destinando el monto de dichas contribuciones.
- El ejercicio de la objeción de conciencia requiere de madurez y responsabilidad, tanto por parte de los contribuyentes como de las autoridades administrativas, ya que de alguna forma implica que estos dos elementos iguales de importantes en un Estado caminen solidariamente en el desarrollo del país.

## BIBLIOGRAFÍA

### - Libros

- ACOSTA Romero, Miguel, *Derecho Administrativo Especial*, vol. 1, 4° ed., México: Porrúa, 2001.
- ALVARADO Esquivel, Miguel, Coordinador, *Manual de Derecho Tributario*, México: Porrúa, 2005.
- BELISARIO Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8° ed., Buenos Aires: Astrea, 2002.
- BOLÍVAR Galindo, Cielito, Coordinadora, *Las garantías de igualdad*, Colección Garantías Individuales, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2004.
- BONO López, María, Coordinadora, *Objeción de conciencia*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998.
- BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 36° ed., México: Porrúa, 2003.
- CARBONELL, Miguel, Coordinador, *Problemas contemporáneos de la libertad de expresión*, México: Porrúa: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2004.
- CÁRDENAS Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 2° ed., México: Porrúa, 1997.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 2° ed. México: IURE, 2003.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 4° ed. México: IURE, 2004.

- CARRASCO Iriarte, Hugo, *Glosario Jurídico Fiscal*, 2º ed., México: IURE, 2004.
- CASADO, María, Coordinadora, *Bioética, Derecho y Sociedad*, Valladolid, España: Trotta, 1998.
- CASTILLO del Valle, Alberto del, *Garantías del gobernado*, México: EJA, 2003.
- CASTREJÓN García, Gabino Eduardo, *Derecho Tributario*, México: Cárdenas Editor Distribuidor, 2002.
- CHAPOY Bonifaz, Dolores B., *Planeación, programación y presupuestación*, México: UNAM, 2003.
- CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005.
- CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios tributarios*, México: Calidad en Información, 2002.
- DALMAU Lliso, Juan Carlos, *La objeción fiscal a los gastos militares*, España: Tecnos, 1996.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo*, México: Limusa, 1991.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4º ed., México: Noriega-Limusa, 2003.
- DÍAZ Sarabia, Epifanio, *Derechos humanos de los Indígenas Migrantes*, México: Centro de Comunicación y Creatividad, RedEs "Tejiendo la Utopía", 2002.
- DIEZ de Velasco, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 14º ed., España: Tecnos, 2003.

- DIEZ Quintana, Juan Antonio, *205 preguntas y respuestas sobre garantías individuales y derechos humanos*, México: Pac, 2005.
- ESTRADA Lara, Juan Manuel, *Finanzas públicas y política fiscal*, México: Pac, 2002.
- FALCÓN y Tella, María Jose, Garrido Falla, Fernando, Prólogo, *La Desobediencia civil*, Madrid, España: Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- FAUNDEZ Ledesma, Héctor, *Los límites de la libertad de expresión*, México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
- FAYA Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 6° ed., México: Porrúa, 2003.
- FERNÁNDEZ-Coronado González, Ana, ed., *El Derecho de la libertad de conciencia en el marco de la Unión Europea: pluralismo y minorías*, Madrid: Colex, 2002.
- GALLEGO Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada: Comares, 2003.
- GARCÍA Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53° ed., México: Porrúa, 2002.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 25° ed., México: Porrúa, 2003.
- GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México: Cultura, T.G. 1949.

- GASCÓN Abellan, Marina, *Obediencia al derecho y objeción de conciencia*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.
- GÓMEZ Fröde, Carina, *Introducción a la teoría política*, México: Oxford University Press, 2000.
- GONZÁLEZ Uribe, Héctor, Traductor, *Doctrina general del Estado*, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2003.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, *Derecho financiero*, 5ªed., Buenos Aires: Depalma, 1993.
- GUERRA González, María del Rosario, Coordinadora, *Ética y derechos humanos*, México: UAEM, 2005.
- HUERTA Guerrero, Luis Alberto, *Libertad de expresión y acceso a la información pública*, Lima, Perú: Comisión Andina de Juristas, 2002.
- JIMENEZ González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México: Thomson, 2004.
- KOMPASS, Anders, Coordinador, *Diagnóstico sobre la situación de los derechos humanos en México*, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, México: Mundi-Prensa, 2003.
- LIMA Torrado, Jesús, *Desobediencia civil y objeción de conciencia*, México: Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2000.

- MANRIQUE, Irma et Teresa López González, *Política fiscal y financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la desregulación económica en América Latina*, México: Porrúa, 2005.
- MARGÁIN Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 2° ed. México: Porrúa, 1998.
- MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 18° ed., México: Porrúa, 2005.
- MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho administrativo 3er. y 4º cursos*, 3°ed., México: Oxford University Press, 2000.
- NAVARRO Floria, Juan G., *El derecho a la objeción de conciencia*, Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- OLIVER Araujo, Joan, *De nuevo sobre la objeción de conciencia al servicio militar*, Serie Cuadernos y debates serie Minor, España: Centro de Estudios Constitucionales, 1996.
- ORIHUELA Calatayud, Esperanza, *Los tratados Internacionales y su aplicación en el tiempo*, España: Dykinson, 2004.
- ORTÍZ Sainz y Tron, *Tratados Internacionales en Materia Fiscal*, 2° ed., México: Themis, 2000.
- PAREDES Montiel, Marat y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México: Porrúa, 2001.
- PÉREZ Luque, Mario, *Deberes tributarios y moral*, Madrid, España: Ederesa, 1980.

- PONCE Gómez, Francisco *et* Rodolfo Ponce Castillo, *Derecho Fiscal*, 10°ed., México: Banca y Comercio, 2005.
- REBOLLEDO Herrera, Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, Estudio en la duda. Acción en la fe, 2002.
- RÍOS Granados, Gabriela, Coordinadora, *Conceptos de reforma fiscal*, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002.
- SÁNCHEZ Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal 2007: introducción al derecho fiscal*, 5° ed., México: ISEF, 2007.
- SÁNCHEZ Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, 8°ed., México: Pac, 2004.
- SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo, segundo curso*, 21° ed., México: Porrúa, 2001.
- SEPÚLVEDA, César, *Derecho Internacional*, 23°ed., México: Porrúa, 2002.
- SMEND, Rudolf, *Ensayos sobre la libertad de expresión, de ciencia y de cátedra como derecho fundamental y sobre el Tribunal Constitucional Federal alemán*, México: UNAM, 2005.
- VALDÉS Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 3°ed., Bogotá, Colombia: Themis, 2001.
- VENEGAS Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*,

México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

**- Revistas**

*Revista Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, España, Número 14, 1996.

*Revista Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Año 9, Número 54, Marzo-Abril, 2002, Toluca, Estado de México.

*Revista Concordancias. Estudios Jurídicos y Sociales*, Año 5, Número 9, Septiembre-Diciembre, 2000, México, D.F.

*Revista Crónica Legislativa*, México, D.F., Nueva época, Año VI, Número 13, Febrero-Marzo 1997.

*Revista derecho y opinión*, Número 7, 1999, Córdoba, España.

*Revista Derechos y Libertades. Instituto Bartolomé de las Casas*, Año II, enero-Junio 1995, Número 4, Madrid, España.

*Revista de Ciencias Jurídicas*, Número 80, Enero-Abril 1995, San José, Costa Rica.

*Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Número 9, Año 2007, México, D.F.

*Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Número 9, Año 2001, México, D.F.

*Revista del Tribunal Constitucional*, Sucre, Bolivia, Número 4, Diciembre 2001.

*Revista Estudios de Derecho*, 2º Época, Año L, Vol. XLVIII, Números 115-116, Medellín, Colombia.

*Revista IUDICIUM ET VITA, Jurisprudencia Nacional de América Latina en Derechos Humanos*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, San José Costa Rica, Número 4, Diciembre 1996.

*Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, Número 32, 2002, México, D.F.

*Revista Jurídica de Buenos Aires*, Buenos Aires, Argentina, 2002.

*Revista Migraciones Internacionales*, Volumen 3, Número 1 (8), Enero-Junio, 2005, Tijuana, Baja California, México.

## **- Ordenamientos**

- **Nacional**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, Pacto San José de Costa Rica.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos del Sistema de Naciones Unidas.

Convención de Viena.

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Ley Federal de Derechos.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008.

Ley sobre la Celebración de Tratados.

Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008.

- **Internacional**

Constitución Española.

Constitución de la República de Paraguay.

Constitución de Colombia.

Constitución de la República Federativa de Brasil

**- Otras fuentes:**

- **Obras Generales**

Diccionario Espasa Jurídico. Madrid: Espasa, 2001.

*Diccionarios jurídicos temáticos, Derecho Procesal, Tomo 4*, Colegio de Profesores de Derecho Procesal, Facultad de Derecho de la UNAM, 2° ed., México: Oxford University Press, 2000.

*Diccionarios jurídicos temáticos, Juicio de amparo, tomo 7*, Raúl Chávez Castillo, México: Oxford University Press, 2000.

*Diccionario de la lengua española*, Tomo I a-g, 21° ed., España: Real academia Española, 1992.

*Diccionario de la lengua española*, Tomo II h-z, 21° ed., España: Real Academia Española, 1992.

Diccionario de la lengua española y de nombres propios, Volumen 3, España: Océano, 2003.

*Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo V, M-P, Serie Doctrina Jurídica No. 76, México: Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

Visual. *Enciclopedia de México Estudiantil*, LetrArte: Colombia, 1999.

- **Web**

SÁNCHEZ Garrido, Pablo, 'La objeción de conciencia fiscal aplicada a la cuestión del aborto. Una propuesta ética y cívica', [www.arbil.org](http://www.arbil.org) y [www.provida.es](http://www.provida.es) visitada el día 12/02/2008 a las 04:52 p.m.

'Henry David Thoreau', [www.epdlp.com/escritor.php?id=2357](http://www.epdlp.com/escritor.php?id=2357) visitada el día 15/04/2008 03:41 p.m.

'La Independencia de Estados Unidos', *Época de Revoluciones*, [www.icarito.cl/medio/articulo/0,0,38035857\\_152309079\\_150083770\\_1,00.html](http://www.icarito.cl/medio/articulo/0,0,38035857_152309079_150083770_1,00.html) visitada el día 24/04/2008 a las 01:52 a.m.

## - Jurisprudencia

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, Novena Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 163, jurisprudencia, Constitucional.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, Novena Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 527, Tesis Aislada, Constitucional.

DERECHO DE PETICIÓN. LA AUTORIDAD SÓLO ESTÁ OBLIGADA A DAR RESPUESTA POR ESCRITO Y EN BREVE TÉRMINO AL GOBERNADO, PERO NO A RESOLVER EN DETERMINADO SENTIDO, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Septiembre de 2007, Tesis Aislada, Materia Administrativa.

DERECHOS POR SERVICIOS. EL ARTÍCULO 277, FRACCIÓN V, DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, AL ESTABLECER QUE POR LA REVISIÓN DE PLANOS QUE SE PRACTIQUE POR CONCEPTO DE INGENIERÍA SANITARIA, AQUÉLLOS SE CALCULARÁN SOBRE EL VALOR DE LAS EDIFICACIONES A CONSTRUIR, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Febrero de 2006, p. 1803, Tesis Aislada Administrativa.

DOBLE TRIBUTACIÓN. LAS CARGAS FISCALES DERIVAN DE LAS LEGISLACIONES NACIONALES Y NO DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS PARA EVITARLA, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, página 1372, Tesis Aislada, Administrativa.

EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Página: 65, Tesis Aislada, Administrativa.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS, Novena Época, Pleno, apéndice 2000, tomo I, página 240, Tesis 198, Jurisprudencia, Constitucional.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006, Jurisprudencia Común, p. 1531.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU DISTINCIÓN ENTRE SU FALTA Y CUANDO ES INDEBIDA, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero 2007, Jurisprudencia Común, p. 2127.

FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ES INSUFICIENTE SI NO SE SEÑALA CON EXACTITUD Y PRECISIÓN O, EN SU CASO, SE TRANSCRIBE LA PORCIÓN NORMATIVA QUE SUSTENTE SU COMPETENCIA TERRITORIAL, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI Septiembre de 2007, Jurisprudencia Administrativa, p. 2366.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la federación 91-86, página 172, Jurisprudencia, Constitucional Administrativa. En el mismo sentido Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000, Tomo I, P. 289.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE, Octava Época, Cuarta Sala, Apéndice 2000, Tomo I, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 969, Tesis Aislada 1378, constitucional.

*IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación LXXXIII, página 2824, Tesis aislada, Administrativa.*

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Séptima Época, Pleno, Apéndice 2000, Tomo I, página 297, Jurisprudencia, Constitucional.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY, Novena Época, Pleno, apéndice 2000, Tomo I, página 1089, Tesis Aislada 1545, Constitucional.

LIBERTAD DE EXPRESIÓN. DIMENSIONES DE SU CONTENIDO, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1520, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

LIBERTAD DE EXPRESIÓN. LOS ARTÍCULOS 6o. Y 7o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECEN DERECHOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1522, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

LIBERTAD DE EXPRESIÓN. SUS LÍMITES, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007, Página: 1523, Jurisprudencia, Materia Constitucional.

ORDEN PÚBLICO. ES UN CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO QUE SE ACTUALIZA EN CADA CASO CONCRETO, ATENDIENDO A LAS REGLAS MÍNIMAS DE CONVIVENCIA SOCIAL, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Agosto de 2005, Página 1956, Tesis Aislada, Materia Común.

PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA. DEBEN RESPETARLO LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS O ADMINISTRATIVAS PARA SU PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL

TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 144, Jurisprudencia, Administrativa.

*PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES*, Octava Época, Tercera Sala, semanario Judicial de la federación VII, Febrero de 1991, página 60, Jurisprudencia, Administrativa.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, página 46, Tesis Aislada, Constitucional.

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, página 6, Tesis Aislada, Constitucional.

VALIDEZ EN CASOS DE APLICACIÓN, INTERPRETACIÓN O INTEGRACIÓN, Novena Época, Tribunales Colegiados de circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, Septiembre de 2005, página 1529, Tesis Aislada, Administrativa.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS LAS CONTRAPRESTACIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA NI LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005), Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Abril de 2006, p. 298, Tesis Aislada Constitucional Administrativa.

VIDA PRIVADA. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY SOBRE DELITOS DE IMPRENTA, AL PROTEGER EL HONOR Y AL REPUTACIÓN FRENTE A CUALQUIER MANIFESTACIÓN O EXPRESIÓN MALICIOSA, NO EXCEDE EL LÍMITE ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 7o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Novena Época. Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Julio de 2007, Página 272, Tesis Aislada, Materia Constitucional, Penal.