



TECNOLÓGICO
DE MONTERREY

Biblioteca
Campus Ciudad de México

174-27



**Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de
Monterrey Campus Ciudad de México**

Escuela de Humanidades y Ciencias Sociales

Tesina

“El amparo en materia fiscal”

Que presentan:

Claudio Andrés Vega Espinoza

Manuel Fernández Morales

**Para aprobar la Asignatura de Clínica Fiscal y
Administrativa**

**Director del Departamento: Dr. Mario I. Álvarez
Ledesma**

Asesor: Dr. Doctor Carlos Alberto Ortega Carreón

19 de noviembre de 2012

TESLS
K6F2759.T37
V43
2012
R: 5

CJ 61467847X

Índice de Contenido.

1. Introducción	1
2. Capítulo 1. Naturaleza del juicio de Amparo	
a. Introducción.....	5
b. Acto Reclamado.....	8
c. Sujetos del Juicio de Amparo.....	9
d. Principios del Juicio de Amparo.....	15
e. Causales de Improcedencia en el Amparo.....	21
f. Efectos de la Sentencia de Amparo.....	32
3. Capítulo 1. Sustanciación del Amparo en Materia Tributaria	
a. Introducción.....	34
b. La Demanda de Amparo Indirecto.....	34
c. La Demanda de Amparo Directo.....	36
d. Suspensión en Materia Tributaria.....	39
e. Sustanciación del Procedimiento en Materia de Amparo.....	39
f. Recursos en el Juicio de Amparo.....	43
g. Reformas a la Constitución, Protección Convencionalidad...	52
4. Capítulo 1. Preceptos Constitucionales que Rigen la Materia Tributaria	
a. Nota Derecho Fiscal y Tributario.....	54
b. Derecho Tributario como Rama del Derecho Público.....	54
c. Relación Jurídico Sustantiva y Administrativa.....	55
d. Monopolio de la Soberanía Tributaria por Parte del Estado..	56
e. Justicia Tributaria.....	61
f. Desarrollo de los Derechos Constitucionales a Través del Derecho Tributario.....	82
5. Conclusiones.....	98
6. Referencias.....	102

1. Introducción.

El presente proyecto es uno que pretende el análisis exhaustivo de una de las garantías individuales que se ha convertido en una clara diferenciadora del sistema jurídico mexicano. Se trata del amparo, que como juicio de revisión constitucional e instrumento de defensa contra actos y normas de la autoridad, funge como un medio de protección de la constitución y los derechos fundamentales en ella consignada, así como un eficaz instrumento jurídico que permite ampliar nuestro sistema por vía de las jurisprudencias que constituye.

En uno de los regímenes tributarios más complicados, quizá debido a la pobre planeación de la política fiscal o el exceso de leyes emitidas, es menester deducir que el aparato del estado en materia tributaria, es propenso a incidir en irregularidades de tipo legislativas y fácticas las cuales, sin ser supervisadas depararían en un profundo perjuicio a la sociedad que el Estado busca proteger. De tal manera que el amparo muestra una vía alternativa muy recurrida como resultado de un juicio administrativo o la búsqueda de protección contra normas tributarias que pudieran ser contrarias a la constitución. El amparo, reformado subsecuentemente a lo largo de la historia de la constitución ha sufrido vertiginosos cambios que han acelerado limitado y expandido su procedencia alcances y limitaciones. Resulta menester que la amplitud que se ha dado el amparo al nivel constitucional es tremendamente amplia, y que sin duda cuenta con una lamentable falla: la ausencia de una ley reglamentaria actualizada. Esta norma constitucional sustantiva hoy día prevé una mayor varianza en la legitimación y en los efectos que puede llegar a producir, y que sin duda se ha visto constantemente detenido por una causa que puede tener dos explicaciones.

La primera es la consecuente tendencia a resolver las controversias del orden tributario en tribunales administrativos en manera sumaria. Sin lugar a dudas, muchos países han optado por esta lógica tributaria de delegar a competencias del poder ejecutivo o la rama ejecutiva temas de la tributación, pero desgraciadamente, la actuación factico jurídica de la secretaria de hacienda y crédito publico han incidido históricamente en actuaciones decididamente

contrarias a la constitución, fenómeno que por cierto, es quizás mas escaso en otras jurisdicciones, y que aquí pareciera que existe deliberada irregularidad si consideramos la cantidad de amparos interpuestos contra autoridades tributarias que tienen procedencia.

La propia legitimación constitucional y sustantiva que el legislador ha otorgado en estos casos hace profundamente cuestionable la idoneidad de limitar el amparo ante una insuficiencia de praxis determinada por elementos facticos más que legales, la materia tributaria ofrece un panorama de estudio excelente para revisar la tendencia constitucional por inclinarse a lo administrativo con una razón practica que no pareciere ser la de facilitar o acelerar la justicia en la materia, si no de impedir deliberadamente la protección de un particular contra actos que decididamente se han transformado sucesivamente para tomar un tamiz mas agresivo con políticas de recaudación que nos atrevemos a calificar de extremas.

Asi pues, a manera de resumen, debemos analizar si la dimensión que toma el amparo que es una de disminución en contra de una preminencia del juicio de nulidad y los recursos administrativos ante las autoridades es la idónea y si el catálogo de derechos adjetivos que provee es garante de las necesidades del gobernado concretamente en la manera tributaria.

El amparo, será y ha sido un instrumento triunfal en la justicia y la legalidad del estado mexicano, y se debe analizar también si su uso extensivo no es causa también de contar con un catálogo de causas de improcedencia que buscan evitar la "prostitución de la figura". Del mismo modo que hay que analizar que el amparo puede prestarse a la máxima protección es correcto que también a un tremendo abuso de la figura puede producir un quebranto o perjuicio fiscal(en sentido lato) al Estado con los efectos que produce y que se procuraron reducir(por ejemplo la suspensión).

Finalmente el estudio no deja de lado la función sustantiva constitucional de la materia tributaria y la propia constancia donde se entreveran los derechos y deberes tributarios del Estado y de los gobernados como contribuyentes y el como

desembocan en una sola ciencia jurídica procesal encaminada a preservar como fin ultimo le orden constitucional. Las imposiciones, los sujetos y los derechos y deberes componentes de dicho sistema son exhaustivamente determinados a lo largo de trabajo estimando su relevancia y su idoneidad en el campo de lo legal.

Entender el derecho tributario como un área intima del funcionamiento del estado y que potencialmente no debería verse como una cultura de cuota, sería sin duda una clave para entrelazar a los derechos fundamentales tutelados en la misma en sentido positivo y negativo. Empero, la imagen que se refrenda con la falta de respeto a las instituciones legales en la praxis adopta un toque sombrío y confrontativo donde el contribuyente se siente ofendido por ser requerido de pago y se niega al cumplimiento de obligaciones tributarias que se empalma con un Estado que ha imprimido un sello de incompetencia e insuficiencia en satisfacer los requerimientos de la población creando un circulo vicioso que ha culminado en una pugna legal en reforzar las obligaciones, y en una pugna de lo factico donde el supuesto contribuyente es decididamente mas desobediente del fisco.

2. Naturaleza del juicio de Amparo

a. Introducción

La Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, funge como base de fundamentación en nuestro ordenamiento como norma jurídica primaria y suprema; un bloque aspiracional y motriz de un Estado y su funcionamiento y límites. Ella delega a su vez validez a normas jurídicas secundarias, que tienen por objeto reglamentar y permitir adjetivar la ejecución de los principios sustantivos plasmados en las normas constitucionales. Como medio de control, estas últimas aparte de ser emitidas por medio de los procesos establecidos en la propia Constitución, criterio conocido como validez formal, no contravengan en cuanto a su contenido a la misma (validez material). Por esto último, en ella se incorporan diversos procedimientos tendientes a verificar la concordancia e inviolabilidad de nuestra norma jurídica fundamental.

Para que un procedimiento deba de tener carácter de constitucional, basta con que exista dentro de la constitución y funja como revisor de los actos jurídicos y materiales del Estado o de algún particular que tiendan a vulnerar al dogma constitucional, constituido por el bloque de derechos reconocidos a los gobernados y la estructura fundacional del aparato político. Si del tal modo entendemos procedimiento, al conjunto de actos, concatenados, subordinados y coherentes entre sí que tienden al desarrollo de un fin. De esta tesitura, se comprende que los medios de los que hablamos que se encuentran establecidos en la Constitución para su defensa, los así nombrados por el jurista Ignacio Burgoa como *garantías individuales*, tienen naturaleza procedimental, por lo que sin duda es aplicable a los mismos, los principios de la Teoría General del Proceso.

De tal suerte que encontramos que hay procedimientos que por su propia y especial naturaleza son de carácter procesal y a su vez constitucional, pues velan por el cumplimiento del orden convenido por el constituyente. Las garantías individuales o procedimientos tendientes a la defensa de la Constitución podrían

enunciarse en la lista siguiente, basado en que cumplen con esa doble naturaleza de proceso y salvaguarda de la constitución: Acción de Inconstitucionalidad, Controversias Constitucionales, Declaración de Procedencia, Juicio Político, Facultad Investigadora de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (anteriormente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación), la consulta popular(según algunos autores) y finalmente el Juicio de Amparo.

Hasta hoy el juicio de amparo tiene la particularidad de ser el único recurso (en sentido amplio) del que gozan los particulares para legitimar su pretensión de que la autoridad cumpla con el mandato constitucional a través de un proceso jurisdiccional heterocompositivo, que tiene como eje regulador al Poder Judicial del estado mexicano. Sin duda, un recurso de revisión constitucional a manos de cualquier persona resulta una figura de estudio de la ciencia jurídica.

Entonces, atendiendo únicamente al Juicio de Amparo, debemos determinar la naturaleza del mismo, como un proceso jurisdiccional, entendido este como el conjunto de actos encaminados a dirimir una controversia por medio de la autoridad jurisdiccional con base esta última en el derecho aplicable. Lo anterior tiene como fundamento que en principio, el amparo en sus dos modalidades, directo e indirecto, tienen por objeto buscar la insubsistencia de actos y normas realizados por una autoridad que puedan contravenir en su parcialidad o totalidad a los ejes rectores de la constitución. Por ello, las instituciones jurídicas procesales como la acción y la excepción, en conjunto con los extremos procesales tales como competencia, personalidad y pretensiones son fundamentales en su concienzudo estudio. Si pensamos que el amparo se trata de un Juicio, en el cual una persona denominada juez o magistrado, resuelve una controversia creada por las pretensiones y excepciones de las partes; estas acuden al mismo, ya que poseen algún interés en la solución de aquél por medio de un acto jurídico procesal e individualizado denominado sentencia.

Como consecuencia de lo anterior, revisar el fundamento legal constitucional del juicio de amparo minuciosamente tiene una valía tremenda para entender el alcance de este instrumento en el sistema jurídico mexicano y su paulatina

transformación para mejorar el catálogo y preservación de derechos de los particulares

El juicio de amparo tiene fundamento en dos artículos de la norma fundamental, concretamente el 103 y 107.

Dicho artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina que los Tribunales de la Federación resolverán controversias por *“normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal y por normas generales o actos de autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal”*. (103 CPEUM). En este artículo se le dota la facultad de conocer de dichas controversias a manera de control y balance de los poderes, entendiendo que la autoridad puede transgredir la esfera de un particular de manera ilegítima y muchas veces involuntaria.

Posteriormente el artículo 107 versa principalmente sobre causas de procedencia y principios rectores del juicio de amparo en trece fracciones que son las riendas y directrices de la ley reglamentaria de estos artículos, que tendremos a bien estudiar en lo posterior y dice que **“Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:...”**

Con esa base, los juicios de amparo serán generalmente presentados por sujetos legitimados para hacerlo que pretendan reclamar normas o actos dentro del juicio de amparo, en principio, el acto reclamado se explica del siguiente modo:

b. Acto Reclamado

Atendiendo a la Teoría del Juicio de Amparo, en especial a la establecida por el maestro Alfonso Noriega en su libro Lecciones de Amparo, se entiende que el acto reclamado es todo hecho jurídico (conducta activa o pasiva) emitido por una autoridad. La Segunda Sala de la Suprema Corte de justicia de la Nación ha definido los criterios distintivos para determinar cuando se trata de una autoridad consistiendo en:

1. La existencia de un ente de hecho o de derecho que establece una relación de supra a subordinación con un particular;
2. Que esa relación tenga su nacimiento en la ley, lo que dota al ente de una facultad administrativa, cuyo ejercicio es irrenunciable, al ser de naturaleza pública la fuente de esa potestad;
3. Que con motivo de esa relación emita actos unilaterales a través de los cuales cree, modifique o extinga por sí o ante sí, situaciones jurídicas que afecten la esfera legal del particular; y,
4. Que para emitir esos actos no requiera de acudir a los órganos judiciales ni precise del consenso de la voluntad del afectado¹.

Por lo cual la pretensión que el quejoso podrá pedir tendrá que ser de naturaleza jurídica no distinta a aquellos hechos jurídicos que emanan de autoridad y violen derechos humanos y garantías constitucionales consagrados en la Constitución y los Tratados Internacionales en los que México sea parte, vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal o que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

De tal guisa que el amparo persigue la insubsistencia de actos reclamados y para ello evidentemente se necesita tener sujetos que constituyan dicho acto, y receptores del mismo, ellos son los sujetos del juicio de amparo.

¹ Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Tomo XIV, Noviembre de 2001, Tesis 2ª. CCIV/2001, página 39, rubro "Autoridad Para los Efectos del Amparo". Notas Distintivas.

La materia fiscal, en nuestro caso concreto goza de una profunda caracterización por ser, debido a su fuerza ejecutiva legal y real un excelente motivador para reclamos de este tipo basados principalmente en la defensa del contribuyente ante el cobro o exigencia de créditos y deberes fiscales o tributarios.

c. Sujetos Del Juicio De Amparo

1.c.1) Quejoso.-

Son los sujetos del juicio de amparo son aquellos que tienen un rol en la deducción de la pretensión buscada en el propio juicio. La heterocomposición del juicio de amparo es sin duda la de cualquier otro proceso jurisdiccional tradicional, con modificaciones en los elementos que buscan desdibujar exaltar los caracteres de los comparecientes con respecto al rol tradicional en un juicio del orden común. Así pues la propia constitución en el artículo 107 reglamenta en su fracción primera que la base del juicio de amparo será la siguiente:

“I. El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Tratándose de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa;”.

Entonces, será siempre un juicio iniciado por alguien que fuese agraviado a título de un derecho, con respecto a los derechos que se encuentren como el parte del catálogo del que Ferrajoli llamaría “bloque constitucional” de manera jurídica, o sea emanada de un derecho sustantivo que se agravia de manera directa o

legítima, que quiere decir que una determinada norma le otorga un tratamiento especial que le beneficia y le dota de legitimación para algunos efectos, en este caso el de ser parte en el juicio de amparo como quejoso.

Dice el propio artículo que el sujeto será un quejoso, ya que como bien se advierte, se está presentando una especie de queja, no entendida como recurso pues esto es otra figura procesal, pero en sentido amplio existe una molestia o perjuicio en la esfera jurídica de un sujeto que busca la tutela jurisdiccional de su derecho quejándose ante el, la manera excitatoria del órgano como veremos, se tratará de la demanda de amparo en sus modalidades directas e indirectas según sea el caso.

El quejoso en esencia tiene su derecho a ser sujeto de amparo en el concordancia con el artículo 17 constitucional que le dota de la facultad de recibir la protección de los tribunales emanados de la constitución rezando: *“Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”* Esta incluso no especifica la naturaleza de la persona que solicite este acceso y de allí que se amplíe que una persona moral pueda ser también sujeto de amparo.

La propia ley reglamentaria de los artículos 104 y 107 constitucionales en sus artículos 4, 9 y 11 establece la necesidad de legitimar al agraviado y reitera la afectación de carácter patrimonial existente, de manera que no se demande a título de objetos o derechos insuficientes o inexistentes en la realidad. Es de destacar que a la fecha dicha ley reglamentaria no ha incorporado la existencia de derecho de acción a las personas con interés legítimo pese a que ya se encuentra en nuestra norma fundamental, cuestionando en lo personal los motivos del retraso de la publicación de dicha ley.

En lo que refiere por supuesto debe haber un emisor del acto, un sujeto activo que hace que el quejoso resienta la conducta, de manera que, el juicio de amparo entiende que este sujeto, que realiza una conducta activa u omisiva que depara en el perjuicio del quejoso, se le da el tratamiento de autoridad.

1.c.2) Autoridad responsable

Ser autoridad resulta medular para el juicio de amparo, en el sentido de que si no lo fuera no habría tal juicio. Resultaría tonto pensar que cualquier controversia donde se produjera un daño fuera objeto de inspección de la constitucionalidad del amparo, puesto que para eso existen normas sustantivas que dirimen perfectamente controversias entre particulares, y aún cuando no se tratase de controversias de este tipo, resulta implausible pensar que en un procedimiento administrativo donde se conoce sobre el contenido de las normas sustantivas que dieron lugar o debieron haber dado lugar a un determinado acto, se conociera en todos y cada uno de ellos la constitucionalidad del acto, pues como bien se ha reiterado por el pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia, existe un concreto pronunciamiento con respecto a la constitucionalidad de los actos del siguiente modo “si bien es cierto que los tres Poderes de la Unión deben observar la Ley Suprema, no puede afirmarse que por esta razón, las autoridades puedan, por sí y ante sí, en el ejercicio de funciones materialmente jurisdiccionales, examinar la constitucionalidad de sus propios actos o de los ajenos, toda vez que, al respecto, la propia Constitución consagra, en sus artículos 103 y 107, un medio de defensa exprofeso, por vía de acción, como es el juicio de amparo y lo encomienda, en exclusiva, al Poder Judicial de la Federación, sentando las bases de su procedencia y tramitación.”²

De lo anterior claramente se determina que el amparo será del conocimiento exclusivo del Poder Judicial Federal y que por lo tanto se debe atender a la constitucionalidad del acto, y su expedición por una autoridad.

²Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo : X. Agosto de 1999. Tesis: P./J. 73/99 Página: 18
“CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.”

Pero incluso con eso se debe tener claro quien es autoridad para el juicio de amparo. Puesto que se va a estudiar la emisión de una norma o acto, se debe de ver quien la produce y de que manera, en evidente necesidad de ampliar la protección derivada de determinados actos jurídicos que enraízan sobre todo actos unilaterales que pudiese estar dotados de imperium, al respecto, la corte ha estimado que una autoridad es una persona física o moral que ejerce su poder en una relación de supra-subordinación, tiene poder de modificar situaciones jurídicas unilateralmente. Precizando el artículo 11 de la ley de amparo donde cita que es autoridad responsable "toda la que dicta, publica, promulga, promueve, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o acto reclamado". La vaguedad del enunciado culmina en un pronunciamiento de la SCJN al respecto y que, por la relevancia en la modificación del criterio para la ley de amparo tratamos de citar casi en su totalidad:

*"...El término 'autoridades' para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que, por lo mismo, estén en posibilidad material de obrar como individuos que ejerzan actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen.", cuyo primer precedente data de 1919, dado que la realidad en que se aplica ha sufrido cambios, lo que obliga a esta Suprema Corte de Justicia, máximo intérprete de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a modificar sus criterios ajustándolos al momento actual. **En efecto, las atribuciones del Estado Mexicano se han incrementado con el curso del tiempo, y de un Estado de derecho pasamos a un Estado social de derecho con una creciente intervención de los entes públicos en diversas actividades, lo que ha motivado cambios constitucionales que dan paso a la llamada rectoría del Estado en materia económica, que a su vez modificó la estructura estadual, y gestó la llamada administración paraestatal formada por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, que indudablemente escapan al concepto tradicional de autoridad***

establecido en el criterio ya citado. Por ello, la aplicación generalizada de éste en la actualidad conduce a la indefensión de los gobernados, pues estos organismos en su actuación, con independencia de la disposición directa que llegaren a tener o no de la fuerza pública, con fundamento en una norma legal pueden emitir actos unilaterales a través de los cuales crean, modifican o extinguen por sí o ante sí, situaciones jurídicas que afecten la esfera legal de los gobernados, sin la necesidad de acudir a los órganos judiciales ni del consenso de la voluntad del afectado. Esto es, ejercen facultades decisorias que les están atribuidas en la ley y que por ende constituyen una potestad administrativa, cuyo ejercicio es irrenunciable y que por tanto se traducen en verdaderos actos de autoridad al ser de naturaleza pública la fuente de tal potestad. Por ello, este Tribunal Pleno considera que el criterio supracitado no puede ser aplicado actualmente en forma indiscriminada sino que debe atenderse a las particularidades de la especie o del acto mismo; por ello, el juzgador de amparo, a fin de establecer si **a quien se atribuye el acto es autoridad para efectos del juicio de amparo, debe atender a la norma legal y examinar si lo faculta o no para tomar decisiones o resoluciones que afecten unilateralmente la esfera jurídica del interesado, y que deben exigirse mediante el uso de la fuerza pública o bien a través de otras autoridades.³**

Puesto que de lo anterior se amplía el concepto de autoridad, es loable ver que en la práctica el incremento de protección que da es superior al que se había otorgado anteriormente y es sin duda un paso más hacia el progreso de nuestras instituciones jurídicas.

3

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* V. Febrero de 1997 Tesis: P. XXVII/97 Página: 118 **AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. LO SON AQUELLOS FUNCIONARIOS DE ORGANISMOS PUBLICOS QUE CON FUNDAMENTO EN LA LEY EMITEN ACTOS UNILATERALES POR LOS QUE CREAN, MODIFICAN O EXTINGUEN SITUACIONES JURIDICAS QUE AFECTAN LA ESFERA LEGAL DEL GOBERNADO.**

1.c.3) El ministerio público.

El ministerio público, después de 1950, es una figura que se presenta en los juicios de amparo donde se afecte al interés público pues se encuentra con las facultades delegadas por el Procurador General de la República con una capacidad de ser un “pseudo-abogado de la nación”, pues el ejerce el monopolio de la acción penal y funje como un controlador de la legalidad y la juridicidad en los procedimientos de amparo que afecten estos procedimientos. Es de analizar que el motivo de fondo es quizás uno en principio de control positivo que busca enfocar al juicio a la legalidad pero que sin duda en el plano material ejerce en asuntos donde la Federación tiene sus intereses vulnerados una profunda presión al quejoso.

1.c.4) El tercero perjudicado.

Como consecuencia de un acto o norma de autoridad, resulta frecuentemente que se llega o se puede perjudicar a terceros como resultado de las actuaciones de dicho juicio. A saber, el artículo 5 de la ley de amparo establece en su fracción III el carácter de tercero perjudicado en los siguientes casos:

“a).- La contraparte del agraviado cuando el acto reclamado emana de un juicio o controversia que no sea del orden penal, o cualquiera de las partes en el mismo juicio cuando el amparo sea promovido por persona extraña al procedimiento;

b).- El ofendido o las personas que, conforme a la ley, tengan derecho a la reparación del daño o a exigir la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, en su caso, en los juicios de amparo promovidos contra actos judiciales del orden penal, siempre que éstas afecten dicha reparación o responsabilidad;

c).- La persona o personas que hayan gestionado en su favor el acto contra el que se pide amparo, cuando se trate de providencias dictadas por autoridades distintas de la judicial o del trabajo; o que, sin haberlo gestionado, tengan interés directo en la subsistencia del acto reclamado.”

Ellos por su propia naturaleza en lo conducente pueden en un momento dado ser interventores en términos de ley que veremos posteriormente. Es importante subrayar que frecuentemente el tercero perjudicado puede inclinar el resultado de un juicio de amparo dependiendo de dichas referidas actuaciones por lo que cobra una relevancia mayor con respecto a otros juicios, concretamente porque muchas veces se aluden a los derechos fundamentales de los artículos 14 y 16 que pueden presentarse amparando una serie de situaciones extensivas y variadas que no inciden en otras materias como en esta.

Dado que hemos analizado los sujetos, debemos de saber las reglas generales que conforman este juicio conocidos por la doctrina como los principios del juicio de amparo.

d. Principios del Juicio de Amparo

Debido a la propia naturaleza del Juicio de Amparo (tendiente a la protección de la Constitución), posee principios que son únicos y propios de dicho proceso jurisdiccional ajeno a otros procesos, los cuales son:

1.d.1) Principio de Instancia de Parte

Por su propia y especial naturaleza, que responde a la de un mecanismo de protección y defensa se aduce que la lógica del juicio de amparo, esta sustentada en el principio procesal positivista donde es un “deber” del particular manifestar su intención del ejercicio de una acción, sin que medie la oficiosidad, puesto que sería ilógico pensar que la autoridad interviniera en contra de si misma cuando esta no tiene percepción que las normas o actos que realiza afecten de una manera particular, puesto que la lógica estadista francesa, que es la que ha permeado el ordenamiento jurídico mexicano se adscribe, piensa que la “infalibilidad” del Estado no admite por principio que este mismo se equivoque. Por ello el amparo es un juicio de instancia de parte, porque la legitimación que la propia ley (incluso en el proyecto de reforma) suscribe que se deberá acreditar un

interés jurídico(o legítimo con la reforma) derivado de un derecho subjetivo del que goce el titular o la persona interesada al reclamo del derecho.

Asimismo, la extrañamente venerada “fórmula Otero” del jurista Mariano Otero pretende que la aplicabilidad de una sentencia de amparo nunca sea erga omnes y solamente produzca De tal manera, el amparo deberá ser iniciado por aquel al que se le sea violado un derecho fundamental, el amparo deberá forzosamente ser promovida por el quejoso que así lo estime. En este respecto quisiéramos comentar algunos puntos. Si bien la producción de efectos erga omnes sobre la inaplicabilidad de una norma puede generar vacíos en la ley, también es cierto que esta no era la única alternativa. Con el nuevo proyecto de la Ley de amparo y la propia constitución se asienta la posibilidad de una declaratoria general de inconstitucionalidad para excitar al órgano legislativo a remitir la norma en concordancia con los preceptos constitucionales. Quizás muchos digan el ya desgastado argumento de que existe una invasión de facultades con la figura, pero atendiendo a sistemas jurídicos comparados, todos han gozado de algún instrumento de protección estructural similar que México está adoptando casi cien años después de su Constitución. La revaluación de este principio puede ser sin duda una tremenda victoria de los derechos fundamentales y la justicia en el sistema mexicano sin que esto impida el cumplimiento de la ley. Más aun, resulta bastante objetable desde el punto de vista legal la inaplicación erga omnes de normas tributarias, mismas que se omitieron como parte del proyecto por suponer que crearía problemas de recaudación. Aquí hacemos una crítica también puesto que no es lógico que la recaudación, siendo un sujeto sensible del derecho interno de todo estado se deje de lado para facilitar la arbitrariedad de las autoridades tributarias en vez de usarlo como un refinamiento de la recaudación como sucede con otras jurisdicciones como pueden ser las del Reino Unido.

1.d.2) Agravio Personal y Directo

El agravio es una afectación jurídica a la esfera del gobernado, causada por un acto de autoridad. Dicha afectación debe constituirse como un menoscabo de un

derecho reconocido por una norma o una afectación patrimonial, de lo que se deducen los siguientes elementos:

- 1) Que debe tener existencia fáctica y jurídica, o sea real.
- 2) Que debe de afectar a un sujeto de manera directa
- 3) De realización pasada presente o inminente

Dichos elementos pueden ser y serán medulares para todos los actos procesales que potencialmente pudiesen derivarse de de ellos.

1.d.3) Principio de |definitividad.

La definitividad es un concepto que tiene lugar cuando se trata de explicar que el amparo debe fungir como ultimo medio de defensa ante una norma o resolución que afecte. Este principio comprende varias excepciones para permitir la interposición de un amparo en supuestos que no cumplan por este principio pero se estime que por su urgencia debe de ser objeto de estudio sin establecer más requisitos.

En general, cuando procedan juicios de nulidad en materia administrativa como puede ser el de nulidad en materia fiscal, se considera que se deberá agotar este antes de la presentación de un amparo. Esto se ha considerado por autores como Vicente Fernández Fernández como la judicialización administrativa, que lo que busca es delegar mayor cantidad de trabajo y conocimiento de la materia tributaria a los tribunales administrativos puesto que anteriormente se contendía con mucha mayor frecuencia ante los tribunales judiciales que los administrativos en una materia que claramente es de tratamiento preminentemente administrativo. Al respecto la corte se pronuncia en el siguiente modo en sentencia:

“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. PREVIO AL JUICIO DE GARANTÍAS NECESARIAMENTE DEBE AGOTARSE EL JUICIO DE NULIDAD, SALVO QUE SE ACTUALICE ALGUNA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE

DEFINITIVIDAD PREVISTO EN LA FRACCIÓN XV DEL ARTÍCULO 73 DE LA LEY DE AMPARO.”⁴

En voga del principio de definitividad se deben de abordar las siguientes excepciones a dicho principio:

- a) Actos que impliquen peligro de privación de la vida, deportación o destierro, como resultado de la aplicación conjunta del artículo 33 constitucional como facultad del ejecutivo que aunque ha sido modificado, la jurisprudencia sigue contemplando la irrelevancia de existencia de recursos administrativos.
- b) Actos prohibidos por el artículo 22 constitucional, que en general se refiere a la imposición o ejecución de penas trascendentales e inusitadas prohibidas por ley como serían los azotes palos torturas multas excesivas, que es materia del amparo tributario en algunos supuestos, que versan sobre la ilicitud de la sanción. En 1995 la corte se pronunció con el concepto de multa excesiva y en un asunto similar estableció que la multa fija violaba la constitución por sus principios de equidad y proporcionalidad y el referido artículo 22. La prisión vitalicia por ejemplo, en caso de existir, curiosamente no se muestra como una de estas penas pese al carácter reformativo que el sistema penal mexicano pretende tener.
- c) En impugnación del auto de formal prisión.
- d) Que el amparo haya sido promovido contra la falta de emplazamiento o haberse realizado de manera ilegal. Este punto en concreto se estudia mas adelante.
- e) Que el quejoso sea un tercero extraño a juicio, natural o por equiparación, o séase que no fue señalado en la demanda durante el proceso o que siendo señalado no fue debidamente emplazado a juicio.
- f) Si el acto reclamado carece de fundamentación. Importante distinguir la deficiente, que no tiene la fundamentación suficiente, o incorrecta, es decir que se citan mal los fundamentos legales y solamente se podrá no

⁴JJ: 9a. Época: 2a. Sala: S.J.F. y su Gaceta: XX. Julio de 2004; Pág. 414

fundamentar si no se asentó norma o acto jurídico alguno como fundamento del acto.

g) Si con el recurso no se suspende la ejecución del acto pide mayores requisitos que los que impone la ley de amparo. En esta cabe mencionar que de nuevo se ha asentado que se refiere a recursos administrativos no jurisdiccionales autocompositivos tramitados ante la misma autoridad.

h) Si se impugna una ley en la que se funda el acto de autoridad, donde de nuevos e busca la procedencia de juicios administrativos en lugar de constitucionales.

1.d.4) Principio de estricto derecho:

Este principio es un principio de nuevo fundado en el argumento dispositivista de la ley de amparo donde dice que por norma general, el juzgador no esta obligado a suplir la deficiencia del contenido de una demanda de amparo ya conocer e interpretar solo los actos reclamados en la demanda, incluso procesalmente previendo que de haber una superveniencia de hechos documentos y pruebas como resultado del informe justificado de la autoridad o la aparición de un tercero afectado se incrementen las prestaciones hechos y pruebas constados en la demanda a manera de ampliación. El artículo 76 bis de la ley de amparo cita las siguientes extensiones:

Artículo 76 Bis.- *Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como la de los agravios formulados en los recursos que esta ley establece, conforme a lo siguiente:*

I.- *En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia.*

II.- *En materia penal, la suplencia operará aun ante la ausencia de conceptos de violación o de agravios del reo.*

III.- *En materia agraria, conforme lo dispuesto por el artículo 227 de esta Ley.*

IV.- En materia laboral, la suplencia sólo se aplicará en favor del trabajador.

V.- En favor de los menores de edad o incapaces.

VI.- En otras materias, cuando se advierta que ha habido en contra del quejoso o del particular recurrente una violación manifiesta de la ley que lo haya dejado sin defensa.

1.d.5) El principio de relatividad.

El principio de relatividad es un principio que manifiesta la Constitución en su artículo 107 donde alude en su fracción II que, *“Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.”* esto se señala como “fórmula Otero” en nombre del afamado y anteriormente mencionado jurista que hace beneficiario de esta sentencia únicamente al receptor del acto, por suponerse que es el únicamente el solicitante de la norma el que va a encontrarse en el supuesto de hacer una petición.

En este punto nos detenemos a hacer una crítica, puesto que la fórmula Otero ha sido decididamente un anquilosante cáncer en la constitución al parecer de los escritores. ¿porqué limitar la extensión de la sentencia? Por encuadrarse en el positivismo, por otorgar seguridad jurídica en la emisión de una ley. Y no resulta también cierto que la posibilidad de corregir una norma conforme a su inconstitucionalidad sería mucho mas eficiente que solicitar excitaciones del órgano judicial, jurídicamente creando desigualdad al proteger solo a determinados sujetos de determinados actos en vez de impedir su proliferación en pro de la actuación estatal. El cuestionable principio de relatividad ha tratado de ser modificado con la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad la que por cierto, no es parte del presente trabajo pues se ha negado en materia tributaria y el proyecto de ley reglamentaria del amparo no existe aun pese a que exista una mención expresa en el artículo 107 constitucional.

Así pues habiendo cubierto todos sus principios procedemos a estudiar las causales de improcedencia relevantes al amparo en materia fiscal en amparo indirecto y directo.

e. Causales de Improcedencia en el Amparo

Las causales de improcedencia son aquellas que producen la terminación de un proceso jurisdiccional cualquiera, en materia de amparo, debido a la imposibilidad del juzgador para conocer del fondo del asunto por un impedimento de ley. Actualmente encontramos principalmente su origen de dos fuentes que son la constitución y la propia ley de amparo en concreto con su artículo 73 y sus numerales, a continuación exhibimos algunas de ellas que son relevantes exclusivamente al juicio de amparo en materia tributaria.

Aquellas que emanan de la constitución localizadas por razones de iure y control de pesos y balances, por lo que a nuestro parecer hemos considerado ahondar en aquellas localizadas en la propia ley de amparo ya que no todas forman parte de la materia tributaria y algunas se aloca a otros procedimientos no menos relevantes pero que no son objeto de la materia de esta tesina:

1.e.1) Contra actos de la Suprema Corte De Justicia De La Nación:

La fracción I del artículo 73 de la ley de amparo y la propia constitución establecen como máximo tribunal de la nación a la Suprema Corte De Justicia, por lo que sus resoluciones y sentencias por lo general ostentan un carácter inatacables por cualquier otro medio de impugnación, incluso el amparo. Esta naturaleza resulta lógica pues sería cuestionar la propia base de atribuciones de la constitución en su división orgánica de poderes.

Esta en extensión manifiesta la facultad de la suprema corte de conocer de apelaciones provenientes de jueces de distrito como facultad de atracción en juicios donde la federación sea parte y que por su trascendencia e interés lo

ameriten. Esto refrenda la inatacabilidad que por ejemplo, cuando llegare a constituirse como corte de apelación hará las veces de tribunal de segunda y también automáticamente ejercerá sus funciones constitucionales en la revisión de garantías y aplicación de normas para revisar el asunto a manera de amparo para no incidir en la indefensión del particular y de sus derechos por lo que resulta lógico pensar que mantenga esta naturaleza inimpugnable de las atribuciones de la SCJN como el órgano final en acceso a la justicia y con el monopolio de la interpretación constitucional.

1.e.2) Juicios derivados del sistema nacional de coordinación fiscal

Por su tratamiento y estructura legal en materia tributaria la Ley Orgánica Del Poder Judicial de la Federación señala dos tipos de juicios posibles en materia de coordinación fiscal que por su tratamiento y estructura de resolución, se tratan de atribuciones de la Suprema Corte de Justicia. Los artículo 12 de la ley de coordinación fiscal en concordancia con el artículo 105 su tratamiento ser similar al de las controversias constitucionales y que por supuesto deriva en una estructura inimpugnable por la ley de amparo. Obviamente deberemos de referirnos también a este aspecto para la constitución de su jurisprudencia por reiteración. Para mayor ahondamiento esa similitud conserva el criterio obtenido por controversia constitucional 18/99, en el que separa del criterio anteriormente sostenido que en estricto sentido estos juicios eran controversias constitucionales

1.e.3) Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas.

Es muy probable que se presenten situaciones en las que las actuaciones intraprocesales de la autoridad jurisdiccional parecen apuntar a que fuesen lugar dentro juicio de amparo. Resulta entonces también que ampararse sucesivamente sería el resultado de un círculo vicioso interminable, entonces pues, no parece lógico que esto se permitiera, peor como resultado de la indefensión, pareciera que la necesidad de tener recursos adicionales al amparo son también existentes

para evitar el estado de la indefensión antes mencionado como son los recursos de queja revisión y reclamación en la materia que mas adelante estudiaremos.

1.e.4) Litispendencia.

La litispendencia se trata como el nombre lo dice que existe igualdad de juicio sus actores pendientes al mismo tiempo y derivan en una causal de improcedencia que es frecuente cuando se presentan dos reclamos sobre distintos actos. La regla general establece la permanencia general del primer juicio y por excepción se estudia si la existencia de litispendencia puede ser también por que el acto sea respecto de bienes distintos derivados de la concatenación causal del juicio de amparo. Habrá que observar también respecto de los tiempos de los actos de aplicación que den lugar al juicio si existe identidad en ambos o se tratan de actos substancialmente susceptibles de ser impugnados en el juicio de amparo.

1.e.5) Cosa juzgada

La fracción IV del artículo 73 de la ley de amparo define la cosa juzgada como otra causal de improcedencia por la simple lógica que se trataría de la repetición de un asunto, cuestión prohibida constitucionalmente.

La casuística del juicio de amparo dicta que por regla general habrá cosa juzgada cuando se haya pronunciado sobre el fondo del asunto el juzgador que exista una sentencia que haya causado estado. La sentencia hace que exista una diferencia sobre la litispendencia en cuanto ya existe una cosa juzgada en el supuesto mencionado. Los criterios contenidos por la corte parecen refrendar lo expresado anteriormente en diversas jurisprudencias donde se evidencia la necesidad de conocer el fondo de un asunto para considerar que realmente existe cosa juzgada, como por ejemplo en el sobreseimiento, donde la corte dijo:

“Aun cuando se acredite en el juicio de amparo que los quejosos ya habían promovido anteriormente otro juicio de garantías en contra de las mismas autoridades, reclamando los mismos actos, no se actualiza la causal de

improcedencia prevista en el artículo 73, fracción IV, de la Ley de Amparo, la cual se surte cuando las leyes o actos impugnados han sido materia de una ejecutoria en otro juicio de amparo. Ello si se demuestra que en el anterior juicio de garantías se sobreseyó bajo el argumento de que el acto reclamado se encuentra sub júdice, aduciendo que ante los tribunales ordinarios se tramita un medio de defensa legal propuesto por el quejoso que puede tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto reclamado, toda vez que si en el primer amparo se omitió el estudio de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado, entonces no existe cosa juzgada, y en un diverso juicio de garantías el Juez de Distrito está en aptitud de resolver sobre la constitucionalidad del acto que se reclama, habida cuenta de que ninguna resolución se ha emitido sobre la cuestión planteada.⁵

1.e.6) Falta de interés jurídico

La siguiente fracción refrenda la teoría de los principios relativista y de agravio directo al decir que la falta de interés será causa de sobreseimiento.

A lo largo de los años hemos localizado las siguientes definiciones judiciales del interés en la corte *“El interés jurídico plasmado en el numeral 73, fracción v, de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, es considerado como uno de los presupuestos procesales para la procedencia del juicio de garantías, y debe ser entendido bajo dos elementos: el acreditamiento y la afectación. Tales aspectos necesariamente deben conjugarse para cumplir con el presupuesto de procedencia de la causa constitucional por excelencia referida. Esto es, de faltar alguno, se está indefectiblemente en el supuesto de improcedencia descrito. Lo anterior porque es factible ostentarse titular de*

⁵[TA]: 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XV. Febrero de 2002; Pág. 931

determinado derecho, pero éste no verse afectado por los órganos del estado o, en su caso, estar disfrutando de ese derecho sí afectado por la autoridad y no tener el respaldo legítimo y legal sobre él, ya que en este último tópico se estaría en el caso de un interés simple. Por ello, es requisito sine qua non (sin el cual no), se reúnan ambos supuestos (ver diagrama)..⁶

Asimismo, en materia administrativa también ha habido pronunciamientos respecto del alcance del interés en el amparo. Diciendo que *“La suprema corte de justicia de la nación únicamente ha interpretado el interés jurídico en su acepción de derecho subjetivo, consustancial a la materia civil, pero en materia administrativa, tanto la violación a los derechos subjetivos del particular, como el atentado contra sus intereses legítimos, constituyen casos de afectación a su esfera de derechos, aunque en grados distintos. Por tanto, el interés jurídico, entendido como la afectación a la esfera jurídica, en materia administrativa, abarca tanto al derecho subjetivo como al interés legítimo, pues en ambos casos existe agravio o perjuicio en la esfera de derechos del gobernado. Ello significa que el interés jurídico en el juicio de amparo constituye un género relativo a la afectación a la esfera jurídica de los gobernados, afectación que, en materia administrativa, se presenta en dos casos, a saber, con la violación a un interés legítimo, cuando lo que se pretende es la mera anulación de un acto administrativo contrario a las normas de acción, o con la violación a un derecho subjetivo, cuando lo que se solicita de la administración pública es el reconocimiento de una situación jurídica individualizada.”⁷*

⁶ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. XXVIII, SEPTIEMBRE DE 2008. MATERIA(S): COMÚN. TESIS: VII.20.C.33. PÁGINA: 1299. INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. ELEMENTOS QUE LO COMPONEN.

⁷ SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA XVII, ENERO DE 2003. MATERIA(S): ADMINISTRATIVA. TESIS: I.130.A.74. PÁGINA: 1802. INTERÉS JURÍDICO EN MATERIA ADMINISTRATIVA. CONSTITUYE UN GÉNERO QUE COMPRENDE TANTO AL DERECHO SUBJETIVO COMO AL INTERÉS LEGÍTIMO. EN TANTO QUE AMBOS ESTÁN TUTELADOS POR NORMAS DE DERECHO.

El interés en materia de interés jurídico legal y simple tiene sustanciales diferencias entre las tres pues el interés jurídico es un derecho subjetivo que emana de una norma, mientras que el legítimo es un interés calificado con respecto a dicha norma que permite una legitimación en materia de amparo. Finalmente cuando hablamos de interés simple se trata de un simple interés el cual hoy aun no tiene reconocimiento en la constitución, que por cierto ya admite la entrada de interés legítimo en su artículo 107 y no así en la ley reglamentaria que es la ley de amparo. Hacemos una crítica a la aparentemente deliberada dilación en la publicación del proyecto de la ley de amparo que en principio ampliaría el catálogo de garantías individuales del gobernado para producir los efectos necesarios requeridos por la propia constitución y el derecho internacional moderno. Habrá que esperar a la publicación para verlos efectos y alcances del interés y ver si en algún momento se le reconoce a la materia tributaria este alcance, cosa que por cierto no parece cercana por la apuesta en voga sobre los tribunales administrativos en la materia.

1.e.7) Leyes heteroaplicativas sin acto de aplicación

Las normas heteroaplicativas surten efecto cuando los sujetos se encuentran en el supuesto hipotético normativo para que la norma se les aplique, en tanto esto no suceda, resulta lógico pensar que no hay un agravio por el que hubiere un quejoso legitimado para presentar demanda de amparo ante los tribunales, el artículo 73 en su fracción vi establece una improcedencia en estos casos pues es necesario el primer acto de aplicación. Aquí lo difícil será discernir ante que tipo de norma se esta tratando para no encontrar una causal de improcedencia que pudiese impedir la prosperidad de una demanda de amparo.

1.e.8) Actos consumados de un modo irreparable.

Sucedo que muchas veces los actos jurídicos o facticos que realice una autoridad derivan en la violación de derechos fundamentales. Pues bien, aunque esto sea así existirán caso que un acto, por haber surtido todos sus efectos se entiende que este ha sido ya de imposible reparación derivando en una causal de improcedencia muy complicada peor también muy útil a efecto de determinar si debe o no estudiarse una demanda de amparo. El carácter físico y material de estos actos debe estudiarse casuísticamente pues deberá analizarse si existe modo alguno de regresar las circunstancias o derechos al estado en el que se encontraban antes de la violación y de allí que atender a los efectos de la ejecución se imprescindible en cada caso.

En materia tributaria por ejemplo, resulta frecuente que la orden de visita que se realice sea objeto de la búsqueda de su insubsistencia, empero, la orden de visita que ha sido consumada ha tenido a lugar todos sus efectos jurídicos y materiales y ella se estima un acto consumado de modo irreparable, no así por ejemplo los embargos precautorios que tengan derivación de este tipo de visitas.

En alguna tesis aislada se ha mencionado que si *“artículo 73, fracción IX, de la Ley de Amparo, dispone que el juicio de garantías es improcedente contra actos consumados de modo irreparable, entendiéndose por tales, aquellos en los que habiéndose emitido o ejecutado, sea materialmente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada al otorgarse la protección constitucional, como lo ordena el artículo 80 de ese ordenamiento, por estar fuera del alcance de los instrumentos jurídicos volver las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En esas condiciones, es incorrecto afirmar que el mandamiento de embargo precautorio contenido en una orden de visita sea un acto consumado de modo irreparable, pues de concederse el amparo es factible tal restitución al quejoso, dejando sin efecto la referida orden, y en caso de haberse ejecutado, reintegrándose los bienes objeto del embargo, con lo cual quedaría subsanada la afectación sufrida.”*

1.e.9) Cambio de situación jurídica que deje irreparables las violaciones.

El cambio de situación jurídica acontece cuando probablemente exista una especie de cesación de efectos debido a que la naturaleza o el acto impugnado deje de ser relevante para efecto de la Litis, por ejemplo cuando existe una orden de aprehensión respecto de la cual hay un amparo y en su transcurso acontece que la autoridad dicta auto de formal prisión entonces estaremos frente a un cambio de circunstancias que ha creado irreparabilidad desde la perspectiva del juicio de amparo, entendiendo que este debe prosperar con carácter de un nuevo amparo contra otra situación, al respecto la corte encuentra las siguientes características:

“De conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fracción X, de la Ley de Amparo, el cambio de situación jurídica, por regla general, se produce cuando concurren los supuestos siguientes:

- a).- Que el acto reclamado en el juicio de amparo emane de un procedimiento judicial, o de un administrativo seguido en forma de juicio;*
- b).- Que con posterioridad a la presentación de la demanda de amparo se pronuncie una resolución que cambie la situación jurídica en que se encontraba el quejoso por virtud del acto que reclamó en el amparo;*
- c).- Que no pueda decidirse sobre la constitucionalidad del acto reclamado sin afectar la nueva situación jurídica, y por ende, que deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el juicio de amparo;*
- d).- Que haya autonomía o independencia entre el acto que se reclamó en el juicio de garantías, y la nueva resolución dictada en el procedimiento relativo, de modo que esta última pueda subsistir, con independencia de que el acto materia del amparo resulte o no inconstitucional.”⁸*

⁸S.J.F. y su Gaceta; Tomo IV, Diciembre de 1996; Pág. 219 CAMBIO DE SITUACION JURIDICA. REGLA GENERAL.

1.e.10) Consentimiento expreso o tácito

El consentimiento en su raíz es un acuerdo de voluntades, esto en materia de amparo crea una causal de improcedencia a la cual cuando un determinado acto de autoridad sea objeto de un desistimiento, una falta de impugnación en tiempo o similares se entenderá que ha mediado un consentimiento. Hemos de tratar con singular cuidado a esta causal de improcedencia en materia tributaria pues el pago de una imposición de la autoridad fiscal que puede ser objeto de amparo no está considerado como una manera de consentir puesto que la jurisprudencia también contempla las consecuencias del impago en materia tributaria de actualizaciones multas y recargos, por lo que al respecto se puede pagar una contribución que sea en principio inconstitucional y no por esto consentir a ella y que el amparo presentado prospere en la inaplicación y la pronta devolución del pago hecho.

A contrario sensu, cuando existe un beneficio derivado del perjuicio de esa norma y al que se ha acogido un contribuyente o sujeto en materia tributaria y que después presente un amparo, esto se estimará como una causa de improcedencia en el juicio en tanto que no puede haberse en principio beneficiado de una norma para después buscar su insubsistencia. En este capítulo vale mencionar las siguientes jurisprudencias respecto del consentimiento en materia de amparo como causal de improcedencia.

1.e.11) Cesación de efectos

Si por alguna razón la autoridad ha dejado insubsistentes norma o actos que estuvieren presuntamente agravando al quejoso y que repentinamente la autoridad emisora suspenda o desaparezca dicho acto, consecuentemente ese quejoso se encontrará ante una lógica y previsible causal de improcedencia pues se estima que la cesación de efectos hace irrelevante el juicio de garantías en espectro de la lógica jurídica, pues estos actos ya no se hayan vigentes y han sido subsanados motu proprio por la autoridad.

La propia corte ha llegado a determinar en tesis que *“...en la cesación de efectos del acto reclamado, no basta que la autoridad responsable lo derogue o revoque, sino que es necesario que, aun sin hacerlo, destruya todos sus efectos en forma total e incondicional, de manera que las cosas vuelvan al estado que tenían antes de la violación constitucional, como si se hubiera otorgado la protección de la Justicia Federal, es decir, como si el acto no hubiere invadido la esfera jurídica del particular, o habiéndola irrumpido, no deje huella alguna. Esto es, los efectos del acto reclamado cesan cuando la responsable deroga o revoca el acto, y esto da lugar a una situación idéntica a aquella que existía antes de su emisión, o cuando, sin revocarlo o dejarlo insubsistente, crea una situación jurídica que destruye definitivamente la que dio motivo al amparo y repone al quejoso en el goce de la garantía violada. En estas condiciones, dicha causa no se actualiza cuando la autoridad, en cumplimiento de la suspensión otorgada al quejoso, ordena dejar sin efectos el acto reclamado, ya que no debe perderse de vista que actuó en virtud de la concesión de la medida suspensiva y, por tanto, la determinación controvertida se encuentra sub júdice, sujeta al resultado del fondo de la controversia constitucional, lo que implica que el ente administrativo no puede prevalerse de ello para solicitar la improcedencia del juicio. En efecto, el hecho de que la autoridad haya procedido, por ejemplo, a ordenar la liberación y destrabe de cuentas bancarias aseguradas en cumplimiento de la suspensión dada con ese fin, hace innegable que esto recae en mero cumplimiento a dicha medida, sin que pueda asumirse, por tanto, que el acto reclamado ha sido dejado sin efectos en forma total e incondicional⁹.”*

Cabrá mencionar que de la impugnación de normas la cesación de efectos debe ser estudiada a efecto de que se tenga claro si la derogación de esta norma efectivamente termina con el agravio o si un sujeto por ejemplo, en una norma

⁹ S.J.F. y su Gaceta: Tomo XXXIV. Agosto de 2011: Pág. 1293 CESACIÓN DE EFECTOS EN AMPARO. NO SE ACTUALIZA DICHA CAUSA DE IMPROCEDENCIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 73. FRACCIÓN XVI. DE LA LEY DE LA MATERIA. CUANDO LA AUTORIDAD RESPONSABLE, EN CUMPLIMIENTO DE LA SUSPENSIÓN OTORGADA AL QUEJOSO, ORDENE DEJAR SIN EFECTOS EL ACTO RECLAMADO.

autoaplicativa ha llevado a cabo conductas prescriptivas de esa norma que no cesaron por la simple derogación o que continúan afectándole.

1.e.12) Falta de objeto o materia del juicio

Frecuentemente sucede que respecto de algunos amparos, el objeto o materia del mismo desaparece es destruido se termina y que por una u otra causa deja vacío e objeto del juicio de amparo en cuestión, al respecto la corte se ha manifestado en este sentido.

“En virtud de que el juicio de amparo es un medio de control constitucional cuyo objeto es reparar las violaciones de garantías que un determinado acto de autoridad genera sobre la esfera jurídica del gobernado que lo promueva, con el fin de restituirlo en el pleno goce de sus derechos fundamentales que le hayan sido violados, el legislador ordinario ha establecido como principio que rige su procedencia la circunstancia de que el fallo protector que en su caso llegare a emitirse pueda concretarse y trascender a la esfera jurídica del gobernado que lo haya promovido. En ese tenor, debe estimarse que la causa de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVII, de la Ley de Amparo, conforme al cual tendrá lugar esa consecuencia jurídica cuando subsistiendo el acto reclamado no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o materia del mismo, se actualiza cuando el juzgador de garantías advierta que los efectos del acto de autoridad impugnado no se han concretado en la esfera jurídica del quejoso, ni se concretarán, en virtud de la modificación del entorno en el cual éste se emitió, por lo que en caso de concluirse que el mismo es inconstitucional, jurídicamente se tornaría imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía que se estime violada, o bien ningún efecto jurídico tendría la respectiva sentencia concesoria, lo que generalmente sucede cuando la situación jurídica que surgió con motivo del respectivo acto de autoridad, aun cuando éste subsiste, se modifica sin dejar alguna huella en la esfera jurídica del gobernado, susceptible de reparación, lo que impide que ese preciso acto y sus efectos

trasciendan a este último y que, por ende, el fallo protector cumpla con su finalidad."¹⁰

f. Efectos de la Sentencia de Amparo

Debemos analizar una vez visto cuando es improcedente el amparo, el alcance de perseguir un juicio de esta naturaleza, pues si bien el estudio de la figura procesal muchas veces es de su conformación, su importancia material radica en el resultado obtenible en ambos juicios.

Es razonable decir que por sus distintas naturalezas, los contenidos de ambas sentencias variarán pues mientras la amplitud del amparo directo puede recaer sobre actos o normas variadísimos, la sentencia de amparo directo siempre se pronuncia sobre la impugnación de una sentencia que puede tener actos reclamados derivados de su ejecución procesal, la aplicación de una norma estimada inconstitucional y la impugnación del contenido de la sentencia misma, dado que su contenido es tendiente a ser mucho mayor al contenido en una demanda de amparo indirecto pero mucho mas conciso, siendo los pronunciamientos mucho mas variados.

Hay dos tipos de sentencias según el sentido de las mismas: las de sobreseimiento, que son aquellas que por causales de improcedencia tienen como efecto no estudiar el fondo ya que se encuentra el juzgador impedido para conocer por la ley de amparo, y las que sí lo estudian, en el sentido de negar o conceder el amparo solicitado.

¹⁰ S.J.F. y su Gaceta: Tomo XXIV. Diciembre de 2006; Pág. 189

ACTO RECLAMADO QUE FORMALMENTE SUBSISTE PERO CUYO OBJETO O MATERIA DEJÓ DE EXISTIR. LA CAUSA DE IMPROCEDENCIA ESTABLECIDA EN LA FRACCIÓN XVII DEL ARTÍCULO 73 DE LA LEY DE AMPARO SE ACTUALIZA CUANDO LOS EFECTOS DE AQUÉL NO HAN AFECTADO LA ESFERA JURÍDICA DEL QUEJOSO Y SE MODIFICA EL ENTORNO EN EL CUAL FUE EMITIDO. DE MODO QUE LA PROTECCIÓN QUE EN SU CASO SE CONCEDIERA CARECERÍA DE EFECTOS.

En su manejo, la autoridad jurisdiccional debe verificar la existencia del acto reclamado, toda vez que es el punto fundacional de dicha demanda y demostrada su existencia, hacer la búsqueda de las causales de improcedencia que hemos encontrado, de manera oficiosa.

Terminada esta fase, el juzgador analizará los contenidos del informe justificado emitido por la autoridad responsable, una vez analizada en conjunto la información el juzgador verterá su pronunciamiento sobre si concede o no el amparo y a que efectos.

Los efectos del amparo pueden consistir en una nulidad lisa y llana respecto de un acto y/o la insubsistencia de una norma para que ninguno de estos puedan ser aplicados de nuevo al quejoso o bien, que se conceda para efectos y que esto implique el otorgamiento de una nueva resolución o sentencia que busca subsanar alguna violación intraprocesal o administrativa producida por el acto.

Normalmente cabría mencionar que la materia tributaria en materia de amparo indirecto, ocasiona que si se impugno algún acto que tenga que ver con un pago, este será restituido en su totalidad como resultado de una sentencia que conceda efectos de insubsistencia, asimismo, las sentencias de amparo tienen una protección a futuro para que ninguna otra autoridad pueda producir las sentencias en este sentido.

En la mayoría de los casos en la materia tributaria, sobre todo en impugnación de leyes es conveniente diferenciar las consecuencias que produciría un amparo directo de uno indirecto en sus contenidos y alcances por lo que se transcribe una tesis que alude a los hechos contenidos en tal sentido.

2. Sustanciación del Amparo en Materia Tributaria

a. Introducción.

La materia tributaria como ya hemos dicho, requiere de un tratamiento especial y técnico que se ha de precisar en mayor detalle que otras materias. Por lo anterior, el documento clave al momento de presentar un amparo, como en cualquier otro juicio es el escrito de demanda.

El escrito de demanda desde la teoría general del proceso es el transportador del derecho de acción que estimula a la autoridad jurisdiccional a iniciar los procedimientos que se concatenan en búsqueda de la deducción de una pretensión. Como ya vimos la composición del amparo implicara que el quejoso, ostentado en ese carácter presente su demanda dependiendo la naturaleza de la misma, se trate de un amparo directo o indirecto y se dará seguimiento a su cuerda procesal que pretende culminar en una sentencia.

b. La demanda de Amparo Indirecto

Procesalmente es competente para conocer de la demanda de amparo un juez de distrito, excepcionalmente podrán recibir la demanda jueces ordinarios si no existiere en un lugar un juzgado de distrito o se requiere una suspensión inmediata en violación a alguno de los supuestos contenidos por el artículo 22 constitucional.

La forma de la demanda de amparo indirecto, que es por lo general escrita en materia tributaria, se halla regulada principalmente en el artículo 116 de la ley de amparo, el cual requiere unos marcados requisitos que dejan claro la solidez que debe contener la misma en ella se precisan:

“Artículo 116.- La demanda de amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:

1.- El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre; “

En caso por supuesto de tratarse de una persona moral, o que obre la comparecencia por medio de representante habrá de acompañarse con la correspondiente copia certificada o testimonio que acredite la personalidad y la representación con la que se ostenta así como los alcances de la misma para efectos de legitimación procesal.

“II.- El nombre y domicilio del tercero perjudicado; “. Si lo hay o no y de haberlo la ubicación de su domicilio. Se puede protestar que se desconoce para lo que el tribunal hará una búsqueda de este tercero perjudicado de existir para solicitar su comparecencia.

“III.- La autoridad o autoridades responsables; el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación, cuando se trate de amparos contra leyes; “ esta fracción prácticamente se explica por si sola, pero es importante realizar énfasis en la posibilidad de encontrar autoridades ejecutorias para solicitar la suspensión, puesto que la ejecución en un acto que requiriese suspensión decididamente afectaría la esfera jurídica del quejoso innecesariamente.

“IV.- La ley o acto que de cada autoridad se reclame; el quejoso manifestará, bajo protesta de decir verdad, cuáles son los hechos o abstenciones que le constan y que constituyen antecedentes del acto reclamado o fundamentos de los conceptos de violación;” Para la admisión a trámite esta manifestación se basa en la posibilidad de que los antecedentes a la demanda de amparo demuestren la existencia de interés y del posible concepto de violación para la admisión a trámite de la demanda.

“V.- Los preceptos constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas, así como el concepto o conceptos de las violaciones, si el amparo se pide con fundamento en la fracción I del artículo 1o. de esta ley;

VI.- Si el amparo se promueve con fundamento en la fracción II del artículo 1o. de esta Ley, deberá precisarse la facultad reservada a los Estados que haya sido invadida por la autoridad federal, y si el amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida.” Como se observa de las anteriores fracciones se debe contener en ella los conceptos de violaciones para poder hacer valer su demanda ante la autoridad para efectos de darle trámite y no desecharse, o su procedencia que acredite, en el caso de la fracción II o III del artículo primero de la ley de amparo que sirve para efectos del amparo soberanía que en caso de la materia tributaria puede acontecer en materia de contribuciones y atribuciones de los estados y la Federación.

c. La Demanda de Amparo Directo.

Como lo dice el artículo 158 de la ley de amparo “*El juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.*

Para los efectos de este artículo, sólo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a sus principios generales de Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no

las comprendan todas, por omisión o negación expresa, sus principios generales de Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o solución que pongan fin al juicio.”

La perfecta redacción que explica la base del amparo directo nos hace destacar su importancia de presentación de la demanda en el momento procesal oportuno derivado de la impugnación de un acto intraprocesal que in genere pone fin al juicio, en concreto se debe presuponer que la demanda de amparo se presentará ante una sentencia final de un tribunal en la materia que haya tenido lugar el juicio, normalmente también siendo esta una sentencia de apelación en las materias que lo admiten o alguna sentencia del tribunal administrativo.

Su tramitación conforme al artículo 163 de la propia ley será ante el mismo tribunal que haya emitido dicha sentencia , puesto que se refiere a la autoridad responsable que lo emitió, donde recaerá la obligación de hacer constar la fecha de presentación de la demanda y la notificación de la resolución reclamada a fin de no perjudicar al quejoso y manifestando los días inhábiles para evitar un problema derivado del conteo del plazo.

En cuanto a su forma, similar al artículo 116 el artículo 166 de la ley de amparo hace saber los requisitos procesales de la demanda de amparo directo, pero ahonda en sus fracciones iv en adelante pues los requerimientos que surgen de la impugnación de una sentencia, por tratarse de una norma jurídica individualizada tienen este mismo talante al tenor se transcribe el artículo con las respectivas observaciones respecto de dichas fracciones.

Artículo 166.- *La demanda de amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:*

I.- El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre;

II.- El nombre y domicilio del tercero perjudicado;

III.- La autoridad o autoridades responsables;

IV.- La sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, constitutivo del acto o de los actos reclamados; y si se reclamaren violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia;

V.- La fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, o la fecha en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida;

VI.- Los preceptos constitucionales cuya violación se reclame y el concepto o conceptos de la misma violación;

VII.- La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en inexacta aplicación de las leyes de fondo. Lo mismo se observará cuando la sentencia se funde en los principios generales de derecho.

Cuando se trate de inexacta aplicación de varias leyes de fondo, deberá cumplirse con esta prescripción en párrafos separados y numerados."

Como vemos la ley es muy clara en requerir con detalle la "disección" de los contenidos de la sentencia para el entendimiento de sus contenidos, los actos reclamados y como estos afectan directamente al quejoso por la aplicación

contenido y fondo de la resolución y las normas contenidas en el. Del mismo modo la ley exige juegos de copias necesarios para darle seguimiento al juicio para la comparecencia de las partes que llegaran a mediar en la sentencia, diez días posteriores al emplazamiento de conformidad con el artículo 167, la falta de este cumplimiento dará lugar a una prevención de acompañar a la demanda de las copias en un término de cinco días. La autoridad se pronunciará sobre la no interposición de la demanda de amparo directo, peligrando la pérdida de los derechos de acción por extinción del plazo que la ley exige.

d. Suspensión en materia tributaria.

Este punto refuta que normalmente, la ley de amparo prevé un capítulo entero para la suspensión de actos objeto del juicio de amparo y que sin embargo, nuestra propia constitución en materia tributaria prohíbe. Preguntarse porqué o de que modo existiría una protección adecuada contra este tipo de normas resulta curioso dado que esta excepción a juicio del presente trabajo desnuda al amparo de una de sus principales herramientas que a manera de habeas corpus protegía al contribuyente de una irregularidad en una materia que puede resultar la segunda mas gravosa después de la penal. Cabría pensar y replantear si los contenidos de las leyes deben cambiar o debemos mantener el sentido actual del texto constitucional que prácticamente institucionaliza las irregularidades en materia tributaria.

e. Sustanciación del Procedimiento en Materia de Amparo

Como ya observamos, en lo accidental las impugnaciones en ambos juicios de amparo dotan de una naturaleza distinta a ambos actos por virtud de los contenidos de cada una de las demandas, pero presuponiendo su admisión la tramitación que dará lugar al procedimiento de cada una puede variar, viniendo a la sazón el estudio de las sustanciaciones de cada uno a saber:

2.e.1) Sustanciación del amparo indirecto.

Como todo juicio debe de interpretarse que la competencia del juzgador debe ser el primer elemento que se revise una vez presentada la demanda, recordando que existe la posibilidad de nulificar las actuaciones de dicho juez si se encontraba limitado en su jurisdicción. El juez analizará por materia de competencia, territorio, materia en sentido procesal etc. Igual que en un juicio tradicional cualquiera puede ser que haya declaración de incompetencia por dos jueces después de que uno lo remita a un colegiado y el colegiado sea materialmente incompetente. Si dicha presentación de la demanda yerra en la vía la suspensión del plazo auxilia al quejoso ateniéndose a la fecha de presentación de la demanda.

En materia de impedimentos que es subsidiaria de la competencia La ley de amparo textualmente se pronuncia sobre la imposibilidad de recusar a los jueces magistrados y ministros de la corte, y que estos solo pueden excusarse, después se pronuncia que las partes podrán recusar a la autoridad jurisdiccional en el juicio de amparo, las razones no son claras en lo absoluto.

Una vez conocida la demanda, el juez podrá admitirla a trámite desecharla o prevenir al quejoso que esta se encuentra carente de algún requisito.

En el primer caso, para desechar una demanda esta debe ser indudable y manifiestamente improcedente, lo cual implica que sea perceptible de forma patente y notoria con plena convicción y certeza de este contenido.

En el segundo, que es más recurrente, de conformidad con la ley de amparo en su artículo 146 se procederá a prevenir al quejoso en determinados supuestos. Por ejemplo:

“Artículo 146.- Si hubiere alguna irregularidad en el escrito de demanda, si se hubiere omitido en ella alguno de los requisitos a que se refiere el artículo 116 de esta ley; si no se hubiese expresado con precisión el acto reclamado o no se hubiesen exhibido las copias que señala el artículo 120, el Juez de Distrito mandará prevenir al promovente que llene los requisitos omitidos, haga las

aclaraciones que corresponda, o presente las copias dentro del término de tres días, expresando en el auto relativo las irregularidades o deficiencias que deban llenarse, para que el promovente pueda subsanarlas en tiempo.

Si el promovente no llenare los requisitos omitidos, no hiciere las aclaraciones conducentes o no presentare las copias dentro del término señalado, el juez de Distrito tendrá por no interpuesta la demanda, cuando el acto reclamado sólo afecte al patrimonio o derechos patrimoniales del quejoso. “

Finalmente el último supuesto, que es el de la admisión implicará acordar la admisión, verificar si habrá lugar a la suspensión y ordenar su cuaderno respectivo o notificar al ministerio público donde sea conducente, recordando que su rol es propiamente el de un observador más que el de alguna situación.

Si se ha cumplido todo esto la notificación a la autoridad o autoridades responsables les requerirá de expedir un informe justificado, que a especie de contestación de la demanda, se tratará de desvirtuar la pretensión del quejoso explicando los contenidos del acto de conformidad con la ley y porque no se estiman inconstitucionales los mismos. En el informe responderá sobre la veracidad o negación del acto reclamado a imputar y controvertirá los argumentos vertidos que se hayan expuesto en la demanda. Si de igual manera, encuentra alguna causa de improcedencia notificará al juez de la misma si así lo estima operando el contenido de estos argumentos con los equivalentes de las excepciones y defensas. Estas darán al lugar del sobreseimiento de la demanda por existir causales de improcedencia cuando el juez conozca de ellas. Queda prohibido por supuesto, legitimar el acto con una mejora del mismo, respaldándose solo en los hechos acontecidos y no en el deber ser de la actuación. Y tendrá cinco días para contestar, con cinco de prórroga y rendir dicho informe al menos ocho días antes de la audiencia constitucional, que es aquella donde se vierten las pruebas y los alegatos para dictar sentencia.

Con esta respuesta del informe, quedará la posibilidad que el quejoso amplíe su demanda pues es muy posible que no se conocieran datos relevantes a la impugnación de la norma o actos que se desprendiesen del informe justificado, agregando posibles actos reclamados, conceptos de violación o autoridades responsables, respetando la regla de hacerse esta antes de la audiencia constitucional.

El procedimiento probatorio es el siguiente paso en la demanda de amparo. Por la naturaleza de la audiencia constitucional, la apertura del procedimiento probatorio implica una antelación oportuna para el ofrecimiento y admisión de las pruebas que no genere dilaciones a las actuaciones procesales. Como la teoría general del proceso implica, la generación de medios de convicción que acrediten la pretensión y el objeto estarán generalmente encomendados al quejoso en un principio dispositivista del juicio de amparo. Como norma general, la ley de amparo prohíbe la confesional por posiciones y establece plazos mínimos para presentar pruebas como la inspección judicial, la prueba pericial y las testimoniales, que deben ser presentadas al menos cinco días antes de la audiencia.

Finalmente antes de la sentencia, se dará celebración a la audiencia constitucional. Debido al tiempo real que requiere finalizar la audiencia constitucional, la norma general hace que la audiencia sea susceptible de suspensión o diferimiento. La suspensión se dará cuando ya se haya iniciado dicha audiencia y el diferimiento se trata de una imposibilidad de su iniciación. Una vez hecho esto se procederá al desahogo de las pruebas y los alegatos, mismos que no necesariamente se vinculan pues estos pueden haberse presentado sin haberse desahogado las propias pruebas. La audiencia es pues, el momento procesal del desahogo que hace umbral a la sentencia, misma que ya hemos estudiado por su relevancia final en capítulos anteriores.

2.e.2) Sustanciación del amparo directo

Similar a la demanda de amparo indirecto la demanda de amparo directo se encuentra en la posibilidad de ser admitida o prevenir al respecto de sus contenidos y todos los demás efectos que son sustancialmente los mismos.

Resulta aquí que el rendimiento del informe justificado es prácticamente inoperante pues los argumentos procesales de la resolución o sentencia impugnada normalmente harán las veces de este contenido y el pronunciamiento de la autoridad responsable quebrantaría la imparcialidad procesal de la que goza el quejoso. No obstante lo que si existe es un informe con justificación, que básicamente es una declaratoria sobre el reconocimiento de la existencia de los actos reclamados y la notificación hecha al quejoso. En este sentido la actuación judicial esta limitada en tanto el juzgado emisor de la resolución solamente tendrá por interpuesta la demanda, pues la tramitación y admisión le corresponderá principalmente a los tribunales colegiados de circuito quienes son aquellos que están facultados para conocer del amparo directo.

Al entrar en competencia de un tribunal colegiado de circuito, la demanda tendrá lugar a su estudio para inspeccionar si no adolece de una causa de improcedencia que le impidiese conocer al tribunal para desechar la demanda o prevenir si adolece de un requisito subsanable. En caso de admitir a trámite solicitará la presentación de alegatos para estudiar y pronunciar una sentencia en conjunto.

f. Recursos en el Juicio de Amparo.

Igual que todo juicio, para perfeccionar la defensa y el acceso a la justicia de los quejosos, la ley de amparo permite una serie de recursos procesales para hacer valer defensas ante alguna actuación jurisdiccional que fuese potencialmente perjudicial para la acción pretendida. En la ley de amparo encontramos principalmente encontramos tres recursos que son clausos según el artículo 82 de la misma: revisión, queja y reclamación.

2.f.1) Revisión

La revisión es quizás el recurso más contundente por llamarle de alguna manera de la ley de amparo, mientras que la queja y la reclamación tienden a impugnar situaciones intraprocesales, la revisión en materia de amparo es por si misma prácticamente una segunda instancia del juicio de amparo donde se busca combatir sentencias o resoluciones que le ponen fin al juicio. La procedencia esta manifiesta en el artículo 83 de la ley de amparo en rezando del siguiente modo:

“Artículo 83.- Procede el recurso de revisión:

I.- Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, que desechen o tengan por no interpuesta una demanda de amparo;” como ya vimos es común el desechamiento o la no interposición debido a una prevención o una causal de improcedencia que tuvo como resultado una resolución que terminó el procedimiento. Su tramitación se da por un tribunal colegiado diez días después de producida la resolución y es presentada ante el propio juez que desechó la demanda

“II.- Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, en las cuales:

a) Concedan o nieguen la suspensión definitiva;

b) Modifiquen o revoquen el auto en que concedan o nieguen la suspensión definitiva; y

c) Nieguen la revocación o modificación a que se refiere el inciso anterior;”. Con respecto a la suspensión en materia tributaria es prácticamente inexistente sus alcances cosa que es objeto del anterior capítulo que la estudia.

“III.- Contra los autos de sobreseimiento y las interlocutorias que se dicten en los incidentes de reposición de autos;”. Este numeral, que tiene la misma tramitación mencionada se trata de impedir sobreseimientos o sentencias que impidan en general haber conocido el fondo del asunto.

El numeral IV de la propia ley hace una remisión al artículo 37 para determinar la procedencia de la revisión. La revisión entonces, de conformidad con el artículo 37 que se refiere principalmente a violaciones constitucionales de materia penal, pero que pueden incidir en materia tributaria de conformidad al artículo 16 de nuestra constitución.

“V.- Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución. .

La materia del recurso se limitará, exclusivamente, a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras.

En todos los casos a que se refiere este artículo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses, puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; en este caso, la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste.”

Como excepción a la uni-instancialidad del amparo directo, la posibilidad de ampararse de manera directa contra una ley contenida en alguno de los supuestos de esta fracción resulta altamente complicado tratándose de un amparo contra leyes siempre que estas afectasen el sentido de la sentencia, y dando lugar a la revisión adhesiva que opera como una contraparte al argumento presentado en la revisión original para crear una esfera de igualdad procesal.

Para conocer del recurso de revisión, debido a su importancia y trascendencia existe la posibilidad que conozca de él la SCJN en algunos casos y en otros un tribunal colegiado de circuito a saber:

Artículo 84.- Es competente la Suprema Corte de Justicia para conocer del recurso de revisión, en los casos siguientes:

I.- Contra las sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito, cuando:

a) Habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos inconstitucionales, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad;

b) Se trate de los casos comprendidos en las fracciones II y III del artículo 103 constitucional;

II.- Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, siempre que se esté en el caso de la fracción V del artículo 83.

III.- Cuando la Suprema Corte de Justicia estime que un amparo en revisión, por sus características especiales, debe ser resuelto por ella, conocerá del mismo, bien sea procediendo al efecto de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito o el Procurador General de la República, aplicándose en lo conducente lo dispuesto por el artículo 182 de esta ley.

Si la Suprema Corte de Justicia considera que el amparo cuyo conocimiento por ella hubiere propuesto el Tribunal Colegiado de Circuito o el Procurador General de la República, no reviste características especiales para que se aboque a conocerlo, resolverá que sea el correspondiente Tribunal Colegiado el que lo conozca.

Artículo 85.- Son competentes los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer del recurso de revisión, en los casos siguientes:

I.- Contra los autos y resoluciones que pronuncien los jueces de Distrito o el superior del tribunal responsable, en los casos de las fracciones I, II y III del artículo 83, y

II.- Contra las sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito o por el superior del tribunal responsable, siempre que no se trate de los casos previstos en la fracción I del artículo 84.

Las sentencias que pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito al conocer de la revisión, no admitirán recurso alguno.

La interposición como vemos dependerá casuísticamente de criterios que atienden a la relevancia y trascendencia del estudio constitucional del amparo en revisión, para determinar si será la corte o comúnmente un colegiado quien se pronuncie sobre ellos. La interposición del recurso, como dice la propia ley estará sometida a la autoridad que conozca del juicio en términos del artículo 86 de la ley de amparo, aunque también posibilita presentarlo frente a la SCJN o a los tribunales colegiados de circuito sin perjuicio de afectar plazos. Más aun, en los supuestos que concurren las competencias de ambos tribunales respecto de una revisión se atenderán a lo establecido en el artículo 92 mismo que reza que *“Cuando en la revisión subsistan y concurren materias que sean de la competencia de la Suprema Corte de Justicia y de un Tribunal Colegiado de Circuito, se remitirá el asunto a aquélla. La Suprema Corte resolverá la revisión exclusivamente en el aspecto que corresponda a su competencia, dejando a salvo la del Tribunal Colegiado de Circuito”* esta salvedad se refrenda en el artículo sucesivo que limita la actuación de la SCJN sobre las decisiones de los TCC por su delegación de facultades para no incurrir en alargamientos innecesarios del procedimiento.

Curiosamente, el artículo 87 faculta de manera limitada a la autoridad responsable para interponer recurso de revisión, limitándola para sentencias que afecten directamente de los actos realizados o de las leyes que promulguen para efectos del recurso por medio de sus representantes legitimados para tales efectos.

Como dice el artículo 88 *“El recurso de revisión se interpondrá por escrito, en el cual el recurrente expresará los agravios que le cause la resolución o sentencia impugnada.”* La manera escrita implica también la transcripción textual de la parte de la sentencia *“que contiene una calificación de inconstitucionalidad de la ley o establece la interpretación directa de un precepto de la Constitución.”*

Junto con este escrito el quejoso recurrente acompañará una copia de él para el expediente y una para cada una de las otras partes. A posteriori, se presentará debidamente acompañado para que se haga un estudio de la procedencia del recurso en términos del artículo 90 de la ley de amparo para pronunciarse por su admisión o desechamiento, que en caso de ser admitido se notificará al ministerio público federal. Quien conozca de un asunto en revisión deberá en principio atenerse a las siguientes reglas según el artículo 91::

“I.- Examinarán los agravios alegados contra la resolución recurrida y, cuando estimen que son fundados, deberán considerar los conceptos de violación cuyo estudio omitió el juzgador.

II.- Sólo tomarán en consideración las pruebas que se hubiesen rendido ante el juez de Distrito o la autoridad que conozca o haya conocido del juicio de amparo; y si se trata de amparo directo contra sentencia pronunciada por Tribunal Colegiado de Circuito, la respectiva copia certificada de constancias;

III.- Si consideran infundada la causa de improcedencia expuesta por el juez de Distrito o la autoridad que haya conocido del juicio de amparo en los casos del artículo 37, para sobreseer en él en la audiencia constitucional después de que las partes hayan rendido pruebas y presentado sus alegatos, podrán confirmar el sobreseimiento si apareciere probado otro motivo legal, o bien revocar la resolución recurrida y entrar al fondo del asunto, para pronunciar la sentencia que corresponda, concediendo o negando el amparo, y

IV.- Si en la revisión de una sentencia definitiva, en los casos de la fracción IV del artículo 83, encontraren que se violaron las reglas fundamentales que norman el procedimiento en el juicio de amparo, o que el juez de Distrito o la autoridad que

haya conocido del juicio en primera instancia, incurrió en alguna omisión que hubiere dejado sin defensa al recurrente o pudiere influir en la sentencia que deba dictarse en definitiva, revocarán la recurrida y mandarán reponer el procedimiento, así como cuando aparezca también que indebidamente no ha sido oída alguna de las partes que tenga derecho a intervenir en el juicio conforme a la ley; y

VI.- Tratándose de amparos en que los recurrentes sean menores de edad o incapaces, examinarán sus agravios y podrán suplir sus deficiencias y apreciar los actos reclamados y su inconstitucionalidad conforme a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 78.”

Así pues visto lo anterior se pronunciarán sobre la procedencia del recurso o no para efectos de resolver sobre el mismo, dejando insubsistentes o modificando las sentencias según sea el caso.

2.f.2) Queja

El segundo recurso que el amparo contempla es el recurso de queja. Subsidiario al recurso de revisión la queja resuelve situaciones provisionales intraprocesales. Algunas de las causales que son relevantes en la materia tributaria, están reguladas por el artículo 95 de la ley, donde la queja es procedente:

“I.- Contra los autos dictados por los jueces de Distrito o por el superior del tribunal a quien se impute la violación reclamada, en que admitan demandas notoriamente improcedentes;

II.- Contra las autoridades responsables, en los casos a que se refiere el artículo 107, fracción VII de la Constitución Federal, por exceso o defecto en la ejecución del auto en que se haya concedido al quejoso la suspensión provisional o definitiva del acto reclamado;

IV.- Contra las mismas autoridades, por exceso o defecto en la ejecución de la sentencia dictada en los casos a que se refiere el artículo 107, fracciones VII y IX, de la Constitución Federal, en que se haya concedido al quejoso el amparo;

V.- Contra las resoluciones que dicten los jueces de Distrito, el Tribunal que conozca o haya conocido del juicio conforme al artículo 37, o los Tribunales

Colegiados de Circuito en los casos a que se refiere la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, respecto de las quejas interpuestas ante ellos conforme al artículo 98;

VI.- Contra las resoluciones que dicten los jueces de Distrito, o el superior del tribunal a quien se impute la violación en los casos a que se refiere el artículo 37 de esta ley, durante la tramitación del juicio de amparo o del incidente de suspensión, que no admitan expresamente el recurso de revisión conforme al artículo 83 y que, por su naturaleza trascendental y grave, puedan causar daño o perjuicio a alguna de las partes, no reparable en la sentencia definitiva; o contra las que se dicten después de fallado el juicio en primera instancia, cuando no sean reparables por las mismas autoridades o por la Suprema Corte de Justicia con arreglo a la ley;

VII.- Contra las resoluciones definitivas que se dicten en el incidente de reclamación de daños y perjuicios a que se refiere el artículo 129 de esta ley, siempre que el importe de aquéllas exceda de treinta días de salario.

VIII.- Contra las autoridades responsables, con relación a los juicios de amparo de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, en amparo directo, cuando no provean sobre la suspensión dentro del término legal o concedan o nieguen ésta; cuando rehúsen la admisión de fianzas o contrafianzas; cuando admitan las que no reúnan los requisitos legales o que puedan resultar insuficientes; cuando nieguen al quejoso su libertad caucional en el caso a que se refiere el artículo 172 de esta ley, o cuando las resoluciones que dicten las autoridades sobre la misma materia, causen daños o perjuicios notorios a alguno de los interesados;

IX.- Contra actos de las autoridades responsables, en los casos de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, en amparo directo, por exceso o defecto en la ejecución de la sentencia en que se haya concedido el amparo al quejoso;

X.- Contra las resoluciones que se dicten en el incidente de cumplimiento sustituto de las sentencias de amparo a que se refiere el artículo 105 de este ordenamiento, así como contra la determinación sobre la caducidad en el

procedimiento tendiente al cumplimiento de las sentencias de amparo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 113, y

XI.- Contra las resoluciones de un juez de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, en que concedan o nieguen la suspensión provisional.”

Por regla general, podrá presentar la queja cualquiera de las partes del juicio que se viese agraviado por alguna de las situaciones anteriores en los términos y plazos que fija la ley en el artículo 97, que pueden variar desde en cualquier momento, tratándose de las fracciones II Y III en tanto haya resolución firme, cinco días hábiles si se relacionan con los numerales I, V, VI, VII, VIII del mismo artículo o un año en los casos de las fracciones IV y IX y veinticuatro horas con respecto a la fracción XI.

Cabe mencionar que la queja da lugar a la suspensión del procedimiento en el sentido del artículo 101 que manifiesta que “...los casos a que se refiere el artículo 95, fracción VI, de esta ley, la interposición del recurso de queja suspende el procedimiento en el juicio de amparo, en los términos del artículo 53, siempre que la resolución que se dicte en la queja deba influir en la sentencia, o cuando de resolverse el juicio en lo principal se hagan nugatorios los derechos que pudiera hacer valer el recurrente en el acto de la audiencia, si obtuviere resolución favorable en la queja.”

2.f.3) Reclamación.

La reclamación, último de los recursos en el juicio de amparo se halla regulada por el artículo 103 de la ley de amparo, que cortamente dice al tenor:

Artículo 103.- El recurso de reclamación es procedente contra los acuerdos de trámite dictados por el presidente de la Suprema Corte de Justicia o por los presidentes de sus Salas o de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Dicho recurso se podrá interponer por cualquiera de las partes, por escrito, en el que se expresan agravios, dentro del término de tres días siguientes al en que surta sus efectos la notificación de la resolución impugnada.

El órgano jurisdiccional que deba conocer el fondo del asunto resolverá de plano este recurso, dentro de los quince días siguientes a la interposición del mismo.

Si se estima que el recurso fue interpuesto sin motivo, se impondrá al recurrente o a su representante, o a su abogado, o a ambos, una multa de diez a ciento veinte días de salario.

g. Reformas a la Constitución, Protección de Convencionalidad.

La reciente moda constitucional en derechos humanos, trajo consigo la modificación de varios preceptos constitucionales tendientes a una protección más amplia en los derechos fundamental, que han cambiado de denominación por derechos humanos, aceptando un control difuso por parte de los mismos a partir del denominado caso Radilla. Dicha modificación es sustancialmente notable en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano se aparte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley. Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entrenal territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la

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

Del anterior precepto se desprende el principio pro persona, en el cual la interpretación de los derechos humanos reconocidos por dicha Constitución se entenderá a la interpretación que resulte ser más benéfica para las personas, ya sea la que se encuentre en las convenciones y tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte o los que otorgue la presente Constitución.

Siendo de suma relevancia para el presente trabajo el entendimiento de dicha modificación constitucional, ya que en el amparo resulta imprescindible la determinación de los conceptos de violación, es decir aquellos derechos humanos que fueron violados y para entender su alcance y limitación, debe comprenderse la posibilidad de que aún las disposiciones establecidas en la Carta Magna sean inhibidas por medio de disposiciones en tratados internacionales y convenciones que el Estado Mexicano haya suscrito y por lo tanto formen parte de su ordenamiento jurídico.

3. Preceptos Constitucionales que Rigen la Materia Tributaria

a. Nota Derecho Fiscal y Tributario

Para limitar la materia del presente estudio, es preciso aclarar sobre las distintas denominaciones, que reciben los tributos; ya que la doctrina ha provocado la existencia de una confusión tajante en cuanto a la denominación de la materia. Es decir cuando se habla de amparo fiscal, provoca que no se pueda esclarecer, si se está hablando de aquel medio de defensa de los derechos humanos que permea la materia de las contribuciones, o del medio de defensa de los derechos humanos que se envuelven a todas las formas en como el Estado adquiere recursos para la realización de sus fines.

Haciendo un correcto uso de los conceptos jurídicos, cuando se hable de amparo fiscal se debería entender por el mismo la segunda acepción, ya que la materia fiscal comprende todas y cada una de las formas en las cuales el Estado adquiere recurso para la realización de sus fines; es decir resulta mucho más general que la denominada materia tributaria.

Para efectos del presente estudio, y por una aceptación casi en su totalidad por la doctrina, cuando se hable de amparo fiscal, se entenderá que lo que busca proteger dicha institución son los derechos humanos que envuelven a los tributos solamente, comprendidos y definidos los mismos en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

b. Derecho Tributario como Rama del Derecho Público

Como nota aclaratoria, resulta importantísimo delimitar la naturaleza propia de la materia tributaria, ya que los derechos humanos que se protegen por medio de la institución jurídica amparo, se desenvuelven y extienden dependiendo de la naturaleza propia de los tributos. Dichos son de derecho público, resultaría ilógico entenderlos como una contraprestación por los servicios que presta el Estado; de

igual manera es absurdo entender por los mismos como un seguro por la protección de el dominio privado que da el Estado.

Las relaciones jurídico tributarias, al ser de carácter público, traen consigo la posibilidad de que el Estado en orden de satisfacción de sus pretenciones, pueda hacer uso de la fuerza legitimada e institucionalizada que con el pacto social el pueblo le ha cedido, es decir la coacción. De ahí que no puede resultar extraño que el procedimiento económico coactivo y la aplicación de bienes para la satisfacción de las multas y los impuestos, resulte constitucional.

c. Relación Jurídica Sustantiva y Administrativa

Como última nota aclaratoria antes de entrar de lleno a la interpretación constitucional de los distintos preceptos que regulan la materia tributaria, resulta de vital importancia la naturaleza de las obligaciones o relaciones jurídico tributarias que pueden existir. Se trata de dos, la sustantiva y la administrativa, cuya principal diferencia radica en la naturaleza de la conducta abstracta que se obliga y de la capacidad requerida para poder ser considerado sujeto de dichas relaciones.

Las relaciones jurídico tributarias sustantivas, son aquellas cuya conducta abstracta objeto de la obligación, es una conducta de dar (el pago) o de hacer en menores ocasiones cuando se tienen que pagar las contribuciones con un hacer. Se trata de la obligación principal y más importante del derecho tributario y su finalidad, no es distinta a la del derecho tributario mismo, es decir la de proveer recursos a favor del Estado, para que éste pueda realizar sus funciones.

Por otro lado las relaciones jurídico tributarias administrativas, tienen como conducta abstracta objeto de la obligación, un hacer, no hacer o tolerar. Particulariza a las mismas, el hecho que su finalidad es la de proveer al fisco la posibilidad de tener un control sobre los contribuyentes tendiente a hacer más eficiente la recolección de tributos. Puntualizando que la diferencia específica entre las obligaciones de no hacer y las de tolerar, es que las segundas requieren

de una conducta activa por parte del Estado que importe un acto de molestia que el obligado debe permitir que subsista.

d. Monopolio de la Soberanía Tributaria por Parte del Estado

Sergio Francisco de la Garza, define Poder Tributario como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”¹¹.

Por lo tanto, tal como el mencionado autor antes referenciado, el Poder Tributario posee la función consubstancial a la naturaleza misma del Estado, ya que el Estado al ser el gestor del bien común temporal y para que éste pueda realizar dicha función debe utilizar recursos cuya fuente en la gran mayoría son las aportaciones que los particulares están obligados a pagar.

Dentro del campo jurídico, dichas aportaciones reciben el nombre de tributos, cuyo concepto jurídico se ha transformado en el derecho mexicano por el de contribución. Dicha transformación es debida a la connotación de lo que puede significar para los contribuyentes el hecho de que sus aportaciones coadyuven a las actividades administrativas que realiza el Estado.

Cabe mencionar, que tal como lo menciona de la Garza, el Poder Tributario “no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de créditos fiscales, sino en el momento en el cual el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son esos hechos o

¹¹ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicanon*. 207

situaciones que , al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones”.¹²

En los Estados modernos, el Poder Tributario es monopolio salvo excepciones, como posteriormente se abordará, es del Poder Legislativo; mientras que es el Poder Ejecutivo quien se encarga de determinar, liquidar, exigir el pago y realizar el procedimiento económico-coactivo para el cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias.

Debido a la propia naturaleza que representa el Poder Tributario, es lógico afirmar que dicho facultad es monopolio del Estado, por lo cual resulta completamente irracional y contrario a los principios y naturaleza jurídica que las obligaciones tributarias en algún momento sean objeto de relaciones privadas, o los particulares puedan convenir acerca de dichas obligaciones.

3.d.1) Diferencias Entre Poder Tributario y la Competencia Tributaria

Como ya se mencionó, el Poder Tributario es la facultad que tiene el Estado para poder establecer contribuciones para que éste tenga recursos suficientes para poder realizar sus funciones. De la Garza divide el Poder Tributario en originario y delegado, siendo “originario cuando nace originariamente de la Constitución y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario. Es delegado, en cambio cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario”¹³

La competencia tributaria, por su parte, consiste en el poder para recaudar la contribución cuando se ha cumplido con el hecho generador establecido por el poder tributario. En este caso, el titular de la llamada competencia tributaria, la mayoría de las veces, no es otro que el titular del crédito fiscal.

¹² De la Garza, S. Op. Cit., n. 208

¹³ De la Garza, S. Op. Cit., n. 209

El maestro Flores Zavala divide la soberanía o el poder tributario en pleno, cuando es ejercido por su titular y subordinado, la que es ejercida por medio de los municipios¹⁴ aunque de la Garza determina que los municipios en absoluto poseen soberanía tributaria, ya que estos no determinan hechos generadores que determinan el nacimiento de las obligaciones tributarias.

3.d.2) Distribución Constitucional del Poder Tributario

De acuerdo a nuestro artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el pueblo mexicano se ha constituido en una República Democrática y Federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen anterior, pero unidos en una federación. Por lo cual tanto la Federación y los Estados integrantes de la misma tienen pleno poder tributario sobre su competencia determinada por la propia Constitución.

El artículo 73 fracción VII de la Constitución faculta al Congreso en lo general para establecer contribuciones que cubran el Presupuesto de Egresos que a la letra dice:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad: ... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

La fracción XXIX del mismo 73 determina lo que se determina las determinadas Poderes Tributarios Exclusivos del Congreso Federal Conferidos en Forma Positiva, ya que a su letra establece:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad: ... 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)

¹⁴ Flores Zavala, E. *Finanzas públicas*, n. 45

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.”

Por su parte el Pleno de la SCJN ha determinado que con base en el artículo 27 Constitucional, fracción XI, en relación al 73 fracción XXX, la soberanía para legislar en materia agraria, apareja el régimen tributario a los que están sujetos los núcleos de la población ejidal”¹⁵

Por otro lado, la Federación también goza de los denominados Poderes Exclusivos por Razón de Prohibición a los Estados, que precisamente tiene su fundamento la interpretación en sentido negativo que se realiza acerca del artículo 117 de la Constitución ya que a la letra establece:

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:... IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impues (impuestos, sic DOF 05-02-1917) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”

Flores Zavala ha determinado que se desprenden del artículo 73 fracción X poderes tributarios, ya que “los impuestos solo pueden establecerse por leyes y si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran

¹⁵ SJF, VII Época, Vol. 48 1º parte, p. 4.

gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional”¹⁶

No obstante el criterio anterior, la Corte ha puesto fin al problema tributario determinando en su criterio que “una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren en materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y de los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias de la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).¹⁷

Respecto a la competencia estatal, como se ha observado en el criterio anterior de la Corte, concurre con la Federación; dicho criterio parte del artículo 124 Constitucional que determina “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.” Empero de la Garza determina que del “artículo 124 de la Constitución Federal Mexicana no es aplicable a la distribución de poderes tributarios, ya que expresamente el artículo 124 no determina facultad tributaria alguna para los Estados.”¹⁸ Para este último autor citado, la concurrencia tributaria entre Federación y Estados, deviene directamente del artículo 40 de la Constitución, es decir de la soberanía en cuanto el régimen interior de los Estados:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

¹⁶ Flores Zavala, E. Op. Cit., n. 305

¹⁷ Informe a la SCJN, 1969, Parte I, p. 197, AR 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas, fallado el VI-26-69, citado tres tesis precedentes; y en el mismo Informe, mismo sentido 6163/1954, Juan González Noriega, 4-I-69, p. 188. Idem, SJF, VII Época, Vol. 68 1ª Parte.

¹⁸ De la Garza, S. Op. Cit., n. 231

Existe una subordinación de los Estados al Poder Legislativo Federal, ya que el artículo 118 de la Constitución expresamente establece que para “I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.” Necesitan el consentimiento del Congreso de la Unión.

Finalmente, sobra decir que las facultades exclusivas de la Federación establecidas en la Constitución no son delegables, ya que se violaría la voluntad del Constituyente; de la misma manera el legislador federal ordinario no puede limitar el poder tributario de los Estados, ya que de la misma manera violaría la voluntad del Constituyente.

3.d.3) Participación en Impuestos de la Federación

El artículo 73 fracción XXIX último párrafo de la Constitución determina que “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.” Por lo que es posible que se sometan voluntariamente la soberanía tributaria de los Estados a favor de la Federación, con la finalidad de poder participar y adquirir rendimientos de las contribuciones cuyo monopolio de competencia y soberanía sea el de la Federación.

e. Justicia Tributaria

3.e.1) Introducción

Las relaciones jurídico tributarias, por ser relaciones jurídicas, deben cumplir con el principio de alteridad que exige la existencia de dos personas para la conformación de una relación jurídica; es decir acreedor tributario y deudor tributario. Tal y como se ha observado en notas anteriores, existe una separación contundente por la naturaleza de las prestaciones que se exige en cada tipo de relación en relaciones jurídico tributarias sustantivas y administrativas.

Por ser relaciones jurídicas, es necesario que cumplan con la finalidad que el Estado a través del ordenamiento jurídico les transmite, es decir el de perseguir el propio fin del ordenamiento jurídico, el fin de aquel sistema de regulación de conducta que las personas escogen por sus propias características. Es decir tal finalidad resulta ser la misma que la del derecho; la justicia.

Hablar de justicia, no resulta nada sencillo por considerarse por algunos como algo relativo, que representa los ideales ideas y metas en cierto tiempo de determinadas sociedades; para otros es dada por la naturaleza de las personas e instituciones creadas por las mismas; otros representa los valores y costumbres de una sociedad que se expresa a través de las decisiones de los jueces y finalmente para otros representa el mayor bien al mayor número de personas y el menor mal al menor número de personas.

Lo anterior, solo confirma lo imposible que ha resultado a lo largo de la historia para los estudiosos y aplicadores del derecho, llegar aun consenso de lo que debe de determinarse como justicia; pero de algo no han diferido los que lo estudian en su dimensión deontológica, que el fin del derecho es la justicia.

También es posible observar que dependiendo distintas ramas del derecho, se puede obtener una acepción diferente acerca de lo que es la justicia y cuando más de una acepción es aceptada, la que impera y determina dicha rama, así en el derecho civil, impera la justicia conmutativa, es decir la que resulta de la conmutación o intercambio de bienes; por su parte en el derecho social es sin duda la justicia social la que prevalece cuya finalidad es aportar igualdad de

posición a dos partes cuya relación por su propia naturaleza determina en disparidad.

Para efectos de nuestro estudio, debemos comprender el significado o más bien, la acepción que le han otorgado la doctrina, los practicantes y las instituciones jurídicas a lo que resulta ser la justicia tributaria. Ya que de su comprensión, al igual que del tipo de contribución que se trate, es la interpretación que se le dará a los principios establecidos en el artículo núcleo de las relaciones jurídicas tributarias, es decir el 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por lo tanto la interpretación que se le dará a los conceptos de violación en el amparo.

3.e.2) Naturaleza

Como se ha mencionado en párrafos anteriores, el derecho tributario, se creó para regular las relaciones existentes entre los sujetos de las relaciones jurídico tributarias. Empero dichas relaciones son creadas por que el Estado, como gestor del bien público, proveedor de bienes y servicios; necesita de recursos para el desarrollo de sus actividades. Por ello, resulta obvio que como un acercamiento determinaremos que la justicia tributaria, no es más que una especie de la justicia distributiva, que tiende a distribuir los bienes a través del Estado en todos los integrantes de la sociedad.

3.e.3) Proporcionalidad y Equidad

Una vez acotado lo anterior, debemos comprender dos principios fundamentales que acompañan a la justicia distributiva, la proporcionalidad y la equidad, sin los cuales la distribución simplemente no podría suceder; ya que dicha distribución parte de la existencia de un plano de desigualdad y es a través de la misma que el derecho tributario pretende ,al menos en su utopía, que desaparezca por completo.

“La justicia aplicada al caso concreto”, es como definía Aristóteles a la equidad, ya que en múltiples ocasiones la aplicación estricta de la norma puede generar injusticia y esto básicamente ocurre porque no todos los individuos parten de un plano de igualdad. Por lo que provoca que las contribuciones sean exigibles a todos aquellos que se encuentre dentro de la misma hipótesis normativa, es decir a todos aquellos que realicen el hecho generador dentro de determinado hecho contributivo.

Es por ello que tal como lo menciona Carlos Ortega Carreón “se hace necesario que en el Derecho se atenúen los efectos perniciosos del tenor literal de una ley”¹⁹ y no resulta menos, ya que aplicando el principio general de equidad en las relaciones jurídico tributarias, el juez o autoridad, aplica la ley tributaria en la manera en que si ésta fuera hecha pensando en el caso concreto; ya que se toma en cuenta las circunstancias particulares de cada caso.

De tal suerte que si el hecho contributivo determina que sólo ciertos contribuyentes se ubicarán bajo el mismo en razón a las características que como grupo comparten y resulta de relevancia para el fisco, no se perderá la equidad, puesto que se sigue la norma “tratar igual a los igual y desigual a los desiguales”. De la misma manera, sería acorde al principio, si sólo ciertos contribuyentes que de acuerdo a las circunstancias que comparten como grupo, reciben una exención a la contribución.

Por otra parte, la proporcionalidad resulta ser la relación existente entre la capacidad contributiva del contribuyente y el monto de la contribución que está obligado a pagar; su función apareja más beneficios de los que a simple vista pueden observarse, ya que si bien es cierto que su incorporación asemeja a la justicia de Ulpiano “constante y perpetua voluntad de darle a cada quien lo suyo”, provoca dos fenómenos de carácter financiero y que no son ajenos a la propia naturaleza de los tributos; es decir evita la destrucción de la fuente contributiva.²⁰

¹⁹ Ortega Carreón, C. *Derecho Fiscal* n. 40

²⁰ Ortega Carreón. *Op. Cit.* n. 45

Por otro lado, la proporcionalidad provoca que exista una real distribución, es decir que aquél contribuyente que tenga una mayor capacidad contributiva, derrame sobre aquellos contribuyentes con una menor o nula capacidad contributiva a través de los bienes y servicios que presta el Estado, lo más cercano a la diferencia de capacidad contributiva existente.

3.e.4) Confusión de Proporcionalidad y Equidad Concepción de Ernesto Flores Zavala

El maestro Flores Zavala argumenta que los conceptos proporcionalidad y equidad plasmados en nuestra Constitución, en realidad tienen una misma esencia, que parte en realidad de la doctrina de Adam Smith; el cual en su libro *La Riqueza de las Naciones* plantea el principio de justicia de los impuestos al establecer que “Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad” por lo cual realizando un silogismo, se determina que lo único que en realidad se busca con los principios de proporcionalidad y equidad es la justicia tributaria.²¹

Dentro de la concepción de Flores Zavala respecto a la unidad de esencia entre equidad, proporcionalidad y justicia tributaria; el presente autor establece que para alcanzar el mismo se deben seguir dos principios fundamentales; el de Generalidad y el de Uniformidad. Entendiéndose por el primero como aquél que provoca que todos los que tienen capacidad contributiva paguen alguna contribución, pudiendo aplicarse dicho principio en lo particular de cada impuesto haciendo referencia a que la contribución, gravará solamente a todos los que se encuentren debajo de su hecho contributivo. Por otra parte, el principio de Uniformidad, prevé que las contribuciones, deben gravar a los contribuyentes de tal forma que representen para todos el mismo mínimo sacrificio²²

²¹ Flores Zavala, E., *Finanzas*, n. 179

²² Flores Zavala, E., *Finanzas*, n. 179

3.e.5) Concepción de Sergio Francisco de la Garza de Proporcionalidad y Equidad

Para de la Garza, los principios de proporcionalidad y equidad, no resultan otros más que la exigencia de justicia tributaria, como especie de la justicia distributiva; que tiene como finalidad directa la repartición de bienes comunes y como la de indirecta la obligación de pagar los propios tributos. Provocando un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales partiendo de la capacidad contributiva de los contribuyentes.²³

3.e.6) Concepción de la SCJN de Proporcionalidad y Equidad

El Ministro José Rivera Pérez, ha considerado que no existe una redundancia en el precepto constitucional referente a la equidad y a la proporcionalidad, ya que “ el requisito de equidad significa que debe ser universal, de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la ley es inequitativa. Por otro lado, el requisito de proporcionalidad mira a la economía del impuesto. No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquellas que sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma; la proporcionalidad ha de contemplar todo el panorama de la Economía del Estado; de la economía de la colectividad. Que la proporción se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras”²⁴

3.e.7) La capacidad Contributiva. Límite a la Equidad y a la Proporcionalidad

²³ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 272

²⁴ Rivera Pérez Campos, José, *Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos*, RIF, número 51.

Tanto la equidad como la proporcionalidad, por lo menos en materia tributaria, no pueden ser absolutos, ni partir de cualquier desigualdad; es decir ambas tienen como base y límite de interpretación de las mismas a la capacidad del sujeto pasivo de la relación tributaria, comúnmente denominada capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, en palabras de Sergio de la Garza, no es exportada al derecho tributario de manera íntegra del derecho común²⁵. Dicha capacidad, es distintamente apreciada por el ordenamiento jurídico, dependiendo se trate de obligaciones jurídico tributarias sustantivas u obligaciones jurídico tributarias administrativas, como se expuso anteriormente. Las segundas no poseen mayor diferencia respecto a la requerida capacidad jurídica establecida por el derecho común y es por ello que nos enfocaremos únicamente en la capacidad jurídica que implica las obligaciones jurídico tributarias sustantivas.

3.e.8) Capacidad Jurídica Tributaria para Dino Jarach

Por su parte Dino Jarach, el reconocido doctrinario argentino, ha establecido que “la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponible. Se suele afirmar que la diferencia entre la capacidad de derecho privado y la capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto es cierto; sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que prima facie debería serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasado por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo el sujeto al cual económica y efectivamente corresponda la capacidad contributiva, causa del tributo. El problema ya ha sido tratado en cuanto hemos hablado de la

²⁵ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 532

naturaleza económica del hecho de atribución y de la autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho privado en lo que se refiere precisamente a la atribución; tenemos que volver a hablar sobre el argumento, demostrando que la capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido. Precisamente la naturaleza económica del hecho imponible explica por qué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personalidad jurídica. En las leyes tributarias positivas de muchos países se consideran como contribuyente, por ejemplo, las sociedades colectivas, aun cuando, para el derecho comercial, estas sociedades no constituyan personas jurídicas, además y por razones teóricas análogas, se puede desatender la personalidad de una sociedad comercial para atribuir el hecho imponible al accionista, en cuanto la sociedad comercial no sea efectivamente una entidad con vida económica propia, sino una creación ficticia sin otra función que la de distraer la atribución del hecho imponible al verdadero contribuyente; o cuando, a pesar de no ser constituida con motivo de evasión fiscal, objetivamente el hecho imponible aparezca más bien atribuible al accionista que a la sociedad, según la naturaleza económica del hecho imponible”²⁶

3.e.9) Capacidad Jurídica Tributaria para Pugliese

Para el destacado jurista italiano, “el derecho tributario, pues, considera normalmente la autonomía objetiva de la relación patrimonial dada, más bien que la capacidad subjetiva del titular de la relación, por lo que concierne al nacimiento de la obligación de derecho sustancial. Esto parece perfectamente lógico si consideramos que la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De este modo que para adquirir calidad de sujeto pasivo a los fines de derecho sustancial

²⁶ Jarach, D., *El Hecho Imponible* pp. 147-148

basta la capacidad natural, o en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente por qué el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos aún no nacidos de una persona viva, lo que constituye indubitablemente una entidad económica distinta de la representada por el patrimonio de los curadores que fueron nombrados por los hijos no natos, o bien de los herederos sustituibles en la hipótesis de que el nacimiento no tenga lugar”²⁷

3.e.10) Capacidad Jurídica Tributaria para Flores Zavala

El tributarista mexicano opina en el sentido que “en el Derecho Tributario la situación es la siguiente: para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar”²⁸

Consideramos, que la concepción de capacidad jurídica que propone el maestro Ernesto Flores Zavala, resulta inútil para entender la interpretación, el punto de partida y la limitación de la equidad y de la proporcionalidad, por lo que la mejor acepción considerada es la de Jarach, cuyo concepto se acerca a la capacidad de realizar el hecho contributivo y por lo tanto ser titular de relaciones económicas.

3.e.11) Los Pincipios Tributarios de Adam Smith

Tal como lo menciona Flores Zavala y continua su línea de pensamiento Sergio Francisco de la Garza, nuestra Constitución se inspira en los principios definidos

²⁷ Pugliese, M. *Instituciones*, p. 61

²⁸ Flores Zavala, E., *Finanzas*, n. 62.

por el maestro Adam Smith; de ello resulta vital para finalidad del presente estudio, que se de una breve mención y estudio acerca de los mismos.

El exponente más importante del capitalismo y autor de “La Riqueza de las Naciones” también ha sido uno de los autores principales que han expuesto acerca de los principios que deben permear toda tributación. Smith los limitó a cuatro grandes principios de naturaleza fundamental, que no han sido superados a pesar de los años en los cuales se dictaron y siguen siendo inspiración de la legislación en nuestra época .

“1°. Principio de Justicia. Los súbditos de casa Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

2°. Principio de Certidumbre. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula la insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

3°. Principio de Comodidad. Todo impuesto debe recaudarse en la época y e la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que,

por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujos, los paga todos en el último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta.

4º. *Principio de la Economía.* Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

Segunda: puede constituir un obstáculo para la actividad de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

Tercera: los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación a evadirlo.

Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias”²⁹

3.e.12) La Equidad y la Proporcionalidad en las Distintas Contribuciones

²⁹ Smith, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, trad. Española, Aguilar, Madrid, 1956, página 684, 685 y 686.

En párrafos anteriores, se determinó que la equidad y proporcionalidad, varían dependiendo del tipo de contribución del que se trate; ya que si bien comparte la naturaleza de ser constitucionalmente requeridas con la finalidad de proveer recursos al Estado, para que éste pueda distribuir mediante la impartición de servicios y funciones de servicio público, algunas de ellas poseen una variación sobre esta finalidad. Lo que trae aparejada la necesidad de estudiar los principios de equidad y de proporcionalidad en las distintas contribuciones.

3.e.13) Proporcionalidad y Equidad en los Derechos

El Código Fiscal de la Federación define en su artículo 2 a los derechos, como aquellas contribuciones que resultan por el aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, así como la contribución que se causa por recibir servicios públicos por parte del estado en el uso de sus funciones de derecho público.

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:... IV. 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.”

En lo relativo, la SCJN ha determinado que “durante algún tiempo la doctrina tributaria sostuvo la tesis de la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado por la administración pública y la contraprestación que deben cubrir los usuarios; pero actualmente se ha superado esa tesis y la legislación mexicana también la ha rechazado. El Estado no se constituye en una empresa privada que ofrezca al público sus servicios por un precio comercial con base exclusiva en los costos de

producción. Por el contrario los derechos constituyen un tributo impuesto autoritariamente por el Estado a los particulares que utilizan un servicio público; y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Es verdad que la proporcionalidad y equidad de los derechos no es la misma que la proporcionalidad y equidad de aquéllos que consista precisamente la igualdad o equivalencia entre el costo del servicio prestado a cada particular y la cantidad que se paga por él. Ni en derecho civil se exige esa correspondencia absoluta en el intercambio de cosas y servicios por dinero. Con mayor razón la materia de derechos no puede sujetarse al estricto criterio de la equivalencia rigurosa; y por ello se habla de lo que el particular debe pagar por ellos corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, de la adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía del derecho, y de una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos. Este criterio permite al Estado fijar el importe de los diversos aspectos y circunstancias especiales, tomando en cuenta el valor de las oficinas, instalaciones, equipo, pago de personal y demás gastos que origina la prestación del servicio en diversos tipos, sin sujeción matemática a un supuesto costo individual, abstracto e igual para todos; sino también el citado criterio permite al Estado fijar el importe de los derechos teniendo en consideración fines extrafiscales, como sería provocar un aumento o provocar una disminución en el servicio que se va a prestar. Ahora bien, el costo supone un criterio puramente matemático, pero no jurídico, pues para fijar individualmente el monto de un derecho debe tomarse en cuenta que éste debe ser proporcional y equitativo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 constitucional fracción IV. La proporcionalidad tiene como base el costo general y el costo específico del servicio en la forma indicada; la equidad permite al Poder Público tomar en consideración los beneficios que se reciban y las posibilidades económicas y sociales de cada causante y de cada grupo de causantes, para distribuir entre ellos el importe del costo total del servicio; pues según la equidad deben tratarse desigualmente las situaciones desiguales; lo que es muy útil y

conveniente en un país como el nuestro en que existen diferencias económicas muy notables entre los diferentes sectores y clases socioeconómicas.”³⁰

3.e.14) Proporcionalidad y Equidad en las Contribuciones de Mejora

Las contribuciones de mejora son aquellas que se causan por beneficiarse de manera indirecta por obras públicas; así observaremos que la proporcionalidad y la equidad en ellas, dependerán del tipo de obra pública de la cual se beneficien indirectamente. El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación las define como “...III. 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.”

Por su parte, la SCJN ha determinado por ejemplificar los siguientes criterios:

“Tratándose de contribuciones para obras de urbanización, la SCJN ha sostenido que derramándose entre todos los propietarios o poseedores beneficiarios con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costos unitarios correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad.”³¹

3.e.15) Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos

El principio de distribución impositiva, resulta de la capacidad contributiva que demuestran los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, cuando dicha capacidad no deriva del uso o aprovechamiento de un bien del dominio público, de el recibimiento de un servicio público por parte del Estado en sus funciones de derecho público ni de los beneficios indirectos que provoca una obra pública; es por ello que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación los determina como “I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las

³⁰ Informe Presidente SCJN 1986, 3ª parte, TC, pp. 261.-264

³¹ Informe Presidente SCJN 1968, p. 147

personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Los principios de proporcionalidad y equidad dentro de los impuestos resultan ser la forma más pura de la aplicación de los mismos dentro de la materia tributaria, ya que no se encuentra subordinado en su hecho contributivo a alguna actividad que realice el Estado, sino que por el contrario, su autonomía les un tratamiento general dentro de la teoría de las contribuciones.

Las particularidades a los mismos, no resultan diferentes a las mencionadas dentro de las generalidades que atañen a la proporcionalidad y la equidad, siendo la primera el balance entre la fuente de la contribución, la capacidad contributiva y el sujeto que realiza el hecho imponible; la segunda la aplicación del principio de igualdad a todos los que se encuentren en igualdad de circunstancias y desigual a los que se encuentren con diferentes circunstancias.³²

3.e.16) Proporcionalidad y Equidad en las Contribuciones de Mejora

Las aportaciones de seguridad social, no es otra cosa más que el resultado de elevar a contribución una relación jurídica que en principio debería no ser tributaria. Es decir debido a la trascendencia de impartir seguridad social a los trabajadores, el legislador ha determinado conveniente que se cree un organismo fiscal autónomo como IMSS encargado de impartir seguridad social y poder recaudar dichas aportaciones en calidad de contribuciones, con la finalidad de envolver de eficiencia su actuación.

Es por ello que el Código Fiscal de la Federación define a las aportaciones de seguridad social como “II. 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

³² De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 371

las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

Por lo mismo, al tener la naturaleza de ser una contribución parafiscal, por no tener como finalidad la contribución al gasto público, la proporcionalidad y la equidad no son aplicadas en forma similar al resto de las contribuciones, sino con fórmulas actuariales y relacionando el monto de las contribuciones con la capacidad contributiva de los contribuyentes muy similar a como se aplica el principio de equidad en los Derechos. Finalmente no sobra mencionar que la garantía de fundamentación y motivación, así como el principio de legalidad si son aplicables en su totalidad, por tener la característica y naturaleza de ser contribuciones.³³

3.e.17) Los Principios Tributarios determinados por la SCJN

Finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha enunciado que los tributos deben ser ciertos, deben ser justos, deben ser cómodos y deben ser económicos; por lo cual coinciden y comprueban que el Constituyente y la interpretación de la Constitución que ha realizado el Poder Judicial de la Federación, se ha inspirado en los principios expuestos por Adam Smith.³⁴

3.e.18) Principios Tributarios Consagrados en el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución

El artículo núcleo que da fundamento a las obligaciones jurídico tributarias es el 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagrando los principios que indubitablemente deben observarse en toda relación jurídica tributaria y que son la equidad, la proporcionalidad, la finalidad de

³³ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 367

³⁴ SJF, V Época, Tomo LXXXIX, p. 1546, *La Interpretación Constitucional...* páginas 3, 4 y 5.

que de que los recursos deben estar dirigidos a satisfacer los gastos públicos y el de que dichas contribuciones y su contenido, se encuentren expresadas exhaustivamente en lo que respecta a lo que los elementos que comprenden el hecho contributivo y que no puede dejarse al arbitrio de la autoridad. A su letra dicha fracción menciona:

“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.”.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que de dicho precepto se desprende que:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de cuatro requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, tercero que se destine al pago de los gastos públicos y cuarto, que emane del Poder Legislativo y que los carácter esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en ley.

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 ésta 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 tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscriptos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”³⁵

Tanto la proporcionalidad como la equidad, ya han sido tratados extensivamente en párrafos anteriores, por lo que en los siguiente párrafos nos limitaremos ha exponer acerca de que la finalidad de que de que los recursos deben estar

³⁵ SJF, V Época, Tomo LXXXI, p. 6374. Hernández Reyes, Ramón, SJF, VII Época, vol. 65m 1ª parte, pp. 90-91, AR 6141/59, *Tipografía Comercial*, 25-IV-74

dirigidos a satisfacer los gastos públicos y el de que dichas contribuciones y su contenido, se encuentren expresadas exhaustivamente en lo que respecta a lo que los elementos que comprenden el hecho contributivo y que no puede dejarse al arbitrio de la autoridad.

3.e.19) Destino de las Contribuciones a Cubrir los Gastos Públicos

La Corte ha definido que por gasto público se entiende: “no todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos”³⁶

Valdés Villarreal establece que para que exista un gasto público se requiere el cumplimiento de ciertos requisitos como “a) la asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.”³⁷

Accesorio a este principio constitucional, se encuentra otro denominado como principio de Unidad de Caja, en el cual generalmente no existe una recaudación específica para determinadas contribuciones, por lo cual lo recaudado se irá por regla general a una cuenta común y sólo bajo norma expresa, podrá destinarse especialmente lo recaudado a un determinado gasto.

Cabe mencionar la excepción antes mencionada respecto de las aportaciones de seguridad social fundamentadas en la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, ya que por su propia naturaleza, al ser contribuciones parafiscales, no están destinadas al cumplimiento del gasto público por medio de la distribución, sino más bien son la sustitución de una importantísima figura del

³⁶ Apéndice al SJF, año 1965, 1ª parte, tesis 118, se repite en AR 2844/61, Clotilde Acevedo Vda. de Flores, en Informe del Presidente a la SCJN, 1973, 1ª parte, pp. 383-384.

³⁷ Valdés Villarreal, Miguel, *Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones*, p. 337.

derecho social que por lo mismo ha sido elevado y sustituido al carácter de contribución.

3.e.20) La Garantía de Legalidad en las Contribuciones

Como consecuencia de la certidumbre jurídica manifestada por Adam Smith en sus principios y recogida por el Constituyente y consagrada en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución, es necesario que para que un impuesto sea declarado Constitucional; que estos, sean creados por ley.

Empero como se ha observado en párrafos anteriores, la garantía de legalidad, no se limita a mencionar la creación de determinadas contribuciones por medio de una ley, sino que es necesario para no dejar en indefensión al contribuyente en una interpretación conjunta del artículo 14 constitucional, que por medio de ley se establezcan los elementos esenciales del hecho contributivo; de cuya adecuación de la conducta por parte del contribuyente generará el nacimiento de la relación jurídico tributaria.³⁸

Dichos elementos que deben ser determinados por medio de las leyes y que en ningún momento pueden ser substituido por las autoridades son sujeto: objeto, base, tasa o tarifa; los cuales estudiaremos en los siguientes párrafos.

3.e.21) Sujetos

Los sujetos del hecho imponible o el aspecto personal del mismo, en palabras de Sergio de la Garza, "determina los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho generador hará nacer. Consiste en una conexión entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serían erigidas, en virtud del hecho y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación, que se contiene en la hipótesis de incidencia. Generalmente, el sujeto activo de la obligación tributaria es designado explícitamente por el legislador. Sin embargo, también ocurre con frecuencia que la designación sea implícita. El sujeto activo será, entonces, el ente jurídico-

³⁸ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 266

político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible. Lo anterior, tratándose de los tributos no vinculados, o impuestos, porque tratándose de los vinculados, será sujeto activo la persona jurídica que presta el servicio o el ente político que realiza la obra”³⁹

Respecto al sujeto pasivo, creemos que su designación es genérica, debido a que esto es en cumplimiento del principio de equidad y de igual manera las excepciones a los mismos por razón de justicia tributaria, deberá ser determinada por ley.

3.e.22) Objeto

El elemento material o fáctico del hecho contributivo de igual forma, es definido por Sergio Francisco de la Garza como “la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas.”⁴⁰ Sobre el objeto del hecho contributivo, se establecen varias cuestiones a tratar, que derivan directamente de su propia naturaleza.

La primera de ellas, es que a nuestro parecer, las circunstancias de lugar y tiempo forman parte de dicho elemento; puesto que si bien la ley lo que determina es una conducta abstracta; dicha conducta deberá ser acotada en un tiempo y en un lugar determinado para que dicha ley le pueda atribuir consecuencias jurídicas tributarias y por lo tanto se pueda hablar del nacimiento de una relación jurídico tributaria. No consideramos correcto separar en su estudio la circunstancia de tiempo y de lugar, tal como lo realiza de la Garza.

La segunda tiende a aclarar que los hechos jurídicos denominados como delitos también pueden fungir como hecho contributivo. Lo anterior resulta que en el hecho contributivo se limitará a establecer una condición para el nacimiento de la relación jurídico tributaria; y esa condición, tiene como núcleo el cumplimiento de un hecho sin calificar si esté sea acorde o contrario a derecho. Sin embargo, no

³⁹ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 419

⁴⁰ Idem p. 421

podemos olvidar que él mismo, se encuentra limitado por los principios de equidad y proporcionalidad y, a su vez, por la capacidad contributiva de la actividad y los generadores económicos de la misma que se pretendan gravar.

Finalmente, cuando el elemento objetivo consiste en un negocio jurídico; es decir aquél acto que requiere para su producción de la voluntad de los sujetos que realizan la conducta, que dicha conducta sea calificada como legal y que el ordenamiento jurídico le otorgue consecuencias; no tendrá mayor relevancia que este sea declarado nulo, puesto que en palabras de Araujo Falcao:

“al derecho tributario interesa primordialmente la relación económica, no importa para la configuración del hecho generador la circunstancia de que consista, concretamente, en un acto o en un negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos. A la inversa, si el impuesto se hubiere pagado en tales condiciones, la sobreviniente anulación o declaración de nulidad del acto jurídico en que consista su hecho generador, no dará lugar, salvo disposición legal en contrario a la repetición del tributo satisfecho por el contribuyente.”⁴¹

3.e.23) Base

La Base o elemento medible del hecho contributivo, es determinada por Sergio Francisco de la Garza como “el atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño magnitud medibles del propio aspecto material del presupuesto.”⁴²

Algunos autores, le atribuyen el nombre de parámetro a la magnitud que debe ser medida para determinar la contribución y cuando dicha magnitud consiste en una cantidad en dinero, recibe el nombre de base.

⁴¹ Araujo Falcao, A. *El Hecho Generador*, p. 54

⁴² De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 431

Finalmente cabe mencionar que resulta de suma importancia diferenciar entre el elemento objetivo del hecho contributivo y la base del mismo; puesto que en algunas ocasiones puede que coincidan o no, lo que aparejaría confusión y un error en la liquidación de las contribuciones debidas y por lo tanto provocaría el incumplimiento de la obligación tributaria o el pago de lo indebido por concepto de contribuciones.

3.e.24) Tarifa

Definida por el propio Sergio de la Garza como “ el elemento de la base que mediante su aplicación a la misma de la contribución se utiliza para obtener el importe o cuota de la contribución”.⁴³

3.e.25) Tasa

Finalmente la tasa que menciona al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no es algo más que cuando la tarifa consiste en un porcentaje de la base, ésta recibe el nombre de tasa; es decir tasa es el porcentaje aplicado a la base para la liquidación de la contribución.

f. Desarrollo de los Derechos Constitucionales a Través del Derecho Tributario (derechos fundamentales a la luz del derecho tributario).

El juicio de amparo, representa un medio de protección de la constitucionalidad de los actos y leyes; para conocer el verdadero contenido de la Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos, no basta aislar sus artículo; debe interpretarse sistemáticamente con un ordenamiento coherente y auto limitado, ya que ésta es su propia naturaleza. Es por ello que dedicaremos los siguientes párrafos al

⁴³ De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*, n. 434

estudio de dichos preceptos constitucionales a la luz de los principios del derecho tributario.

3.f.1) Visitas Domiciliarias que puede realizar la autoridad administrativa.

Las visitas domiciliarias, consistentes en un acto de molestia para el contribuyente y recayendo como obligaciones jurídico tributarias de carácter administrativo y de naturaleza de tolerar; son vitales en las actividades de fiscalización o investigación tributaria, con las cuales el Estado puede corroborar que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias. De igual forma sirven para motivar la determinación que realiza la autoridad cuando el contribuyente no cumplió con dichas obligaciones tributarias.

Por ser estrictamente necesarias para el funcionamiento del sistema tributario y para que el Estado pueda adquirir los recursos necesarios que de acuerdo al hecho contributivo se generan, son una limitación expresa a los derechos fundamentales, de tal naturaleza que su limitación se encuentra consagrada por el artículo 16 constitucional y esta a su vez interpretado en conjunto con el artículo 14 del mismo ordenamiento.

El artículo 16 constitucional establece:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”, respecto a los cateos señala el mismo artículo “En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el

ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

De lo anterior se extraen los siguientes requisitos formales para que tengan plena validez dichas visitas domiciliarias: la orden de visita debe ser expedida, se debe expresar las personas con las que se entenderá la visita, se debe expresar el lugar donde se realizará la visita, se debe expresar el objeto de la visita, finalizando la inspección se debe levantar un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o, si hubiere negativa, por la autoridad que realice la diligencia.

Respecto a la orden de visita, Carrasco Iriarte menciona “si bien el actual texto del artículo 16 constitucional, en la parte relativa a la orden de cateo, se suprimió la alusión a que debería ser por escrito, ésta tiene que cumplir con dicho requisito que se ordena en el primer párrafo del citado numeral que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”⁴⁴

Al respecto la corte ha manifestado que “las visitas domiciliarias administrativas deben satisfacer, según el artículo 16 constitucional, las formalidades de los cateos. No dice que sólo algunas formalidades. Luego no había razón legal para que los Jueces de amparo mutilaran la garantía constitucional y recortaran la protección que el constituyente quiso dar a la privacidad de los individuos, ya que es ésta el valor que fue considerado tan alto, que se incluyó la garantía de su tutela en el precepto constitucional a comentario. Por lo demás, no hay una sola razón válida, que no fuese la práctica inconstitucional y viciosa, para restar protección a la privacidad de los individuos cuando la visita no deriva de un procedimiento penal, sino de un procedimiento administrativo, pues no es más digna de protección la privacidad del domicilio de quien es sospechoso de un delito que la privacidad de quien no lo es. Y si bien las consecuencias de un cateo pueden ser más graves para el afectado que las de una visita administrativa, esto

⁴⁴ Carrasco Iriarte, H. *Derecho Fiscal Constitucional*. n 22

se tomará en cuenta para ordenar la intrusión al domicilio, es decir para sopesar que las causas que las justifican y hacer más rigurosa la exigencia del motivo en materia penal que en materia administrativa. Pero en ambos casos habrá que respetar las formalidades constitucionales. Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los cateos, se encuentra, la de una orden judicial escrita, en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se buscan o, en materia administrativa, cuáles son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar. Y si no es materia de la litis el determinar si la orden debe emanar de autoridad judicial aun cuando se trate de visitas administrativas, de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la exhibición de la orden escrita de la autoridad competente, para proceder en seguida la visita misma, si ésta ha de implicar una intrusión a la privacidad del visitado. De ello se sigue que si en el acta de visita no aparece, ni demostró con otras pruebas, que se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada, de la orden de visita, la visita misma esta constitucionalmente viciada, así como todos sus frutos de esa visita , los que por lo mismo carecen de valor legal para causar daños o molestias al visitado. Y así, la clausura ordenada con base en una visita viciada, está también viciada, y resulta violatoria también del artículo 16 constitucional”⁴⁵

Atendiendo a la expresión del lugar donde debe realizarse la visita, la Corte ha mencionado “Las visitas domiciliarias ordenadas por las autoridades competentes, deben practicarse en el lugar indicado en el orden correspondiente, de conformidad con el artículo 16 constitucional y 84, fracción I, inciso a) y 11 del Código Fiscal de la Federación.”⁴⁶

Atendiendo a las personas con quien deba entenderse la diligencia Carrasco Iriarte menciona que “el derecho tiene como objeto primordial regular la conducta humana. Por ello es incuestionable que debe dirigirse la orden de visita a una

⁴⁵ Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 157-162 Sexta parte, p. 182.

⁴⁶ Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco años al servicio de México, t. III, Jurisprudencia y tesis relevantes, México, 1982, pp. 79 y 80

persona física o moral, ya que no se permite que ésta sea vaga o genérica, pues el acto de autoridad debe ser concreto, indicando el nombre del interesado o representante legal, dado que conforme a nuestro sistema constitucional el particular está obligado a soportar actos de molestia en virtud de la fiscalización por parte de las autoridades hacendarias”⁴⁷

Tomás Ruiz Pérez manifiesta que “en cumplimiento de la Carta Magna es requisito forzoso que las visitas domiciliarias en materia fiscal, se limitan a lo señalado en el mandamiento escrito de autoridad competente. De ahí que los auditores hacendarios únicamente puedan realizar las visitas en relación a los impuestos, derechos, contribuciones y en generar las obligaciones fiscales marcadas en el escrito pertinente, y en el plazo igualmente especificador... Consecuentemente si los visitantes ejercen una auditoría ampliándose a impuestos, derechos o renglones no asentados en la orden, es nula la diligencia en todo lo que exceda de lo mandado y el acta de visita, tocante a lo excedente, carecer de validez y eficacia probatoria”⁴⁸

Atendiendo al principio de seguridad jurídica que permea a las relaciones jurídicas del derecho tributario y que ya fue expuesto en párrafos anteriores de la mano de Adam Smith, la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en el mismo artículo 16, el hecho de que deben levantarse acta circunstanciada en la cual se relatarán los hechos y las observaciones realizadas por la autoridad. Las actas no requieren mayores requisitos que aquellos que su propia naturaleza les provee debido a que su función es determinar o servir de prueba acerca de los hechos que se suscitaron durante la visita domiciliaria, careciendo en la misma de todo valor y por lo tanto siendo irrelevante, las opiniones de la autoridad respecto al cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias sustantivas.

Rogelio Martínez Vela menciona que “deberán hacerse constar en forma circunstanciada, es decir, deberá hacerse mención detallada de cada uno de los

⁴⁷ Carrasco Iriarte, H. *Derecho Fiscal Constitucional*. n 27

⁴⁸ Tomás Ruiz Pérez, “Aspectos legales de las visitas domiciliarias fiscales”, en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, primer número extraordinario, México, 1978, p. 438

acontecimientos observados por los visitantes durante el desarrollo de la diligencia absteniéndose de emitir opiniones en cuanto al grado de cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales. Esto significa que los visitantes deberán ser sumamente objetivos en la diligencia de fiscalización, extremadamente precisos y marcadamente claros en cuanto a la narración de los hechos, procurando que haya una secuencia lógica entre la narración de un hecho, a fin que al término de la diligencia, con la simple lectura del acta, el visitado se pueda percatar de los alcances de la diligencia, ya que de no hacerse así, éste puede argumentar que se deja en estado de indefensión, por no estar el acta de visita debidamente circunstanciada”

Respecto a los dos testigos que deben firmar el acta circunstanciada, el Tribunal Fiscal de la Federación ha determinado que “en las actas de visita domiciliarias, debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer este requisito a base de inferencias, toda vez que no se trata de meras formalidades sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica conforme al texto del artículo 16 constitucional.”⁴⁹

3.f.2) Constitucionalidad de las multas en materia tributaria

Las multas, fungen como un acto coercitivo que el Estado impone a los contribuyentes que cometieron un ilícito administrativo tributario; son indispensables e inherentes a la propia naturaleza del derecho tributario; ya que por ser las relaciones que regula de derecho público, impera la necesidad de que el Estado pueda hacer cumplir las obligaciones generadas institucionalmente, es decir por medio de la coacción. De otra manera resultaría ineficiente la actividad recaudadora que realiza el Estado, provocando que no pueda adquirir recursos para el desarrollo de sus actividades, e igual forma afectaría la misma impartición de justicia tributaria que es de carácter distributivo.

⁴⁹ Tribunal Fiscal de la Federación, jurisprudencia 1978-1983 México, p. 40

El artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina que:

“Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.”

Por su parte la doctora Margarita Lomelí Cerezo, expone que “si bien inicialmente se comprendió en la competencia de la autoridad administrativa sólo el castigo de las faltas de policía de carácter municipal, la posterior adición de los “reglamentos gubernativos” propuesta por el voto particular del Diputado Colunga y la aclaración hecha a éste por el Lic. José N, Macías acerca de que la autoridad administrativa no es solamente municipal, observación que no fue refutada por la asamblea, demuestra que no se pretendió restringir la potestad sancionadora de la administración a la órbita de los reglamentos municipales, debiéndose atribuir únicamente a un defecto de técnica legislativa el empleo del término “reglamento gubernativos” en lugar de leyes o disposiciones administrativas o gubernativas, que hubieran sido los correctos y congruentes con nuestra tradición jurídica, la que el propio constituyente, según hemos hecho notar antes quería respetar.”⁵⁰

Por su parte el maestro Emilio Margáin Manautou defendió que “al referirse al artículo 21 Constitucional que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía olvidó el constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar las leyes u ordenamientos de carácter tributario, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer multas pecuniarias, ya que, repito, la ley y el reglamento

⁵⁰ Margarita Lomelí Cerezo, *Derecho Fiscal Represivo*. p. 40

de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía.”⁵¹

Finalmente Sergio de la Garza expone que “cuando habla de sanciones a los reglamentos gubernativos y de policía se está refiriendo a los reglamentos que expiden los Ayuntamientos, que son los únicos que pueden expedir facultades propias, pues todos los demás deben ser expedidos por los congresos de los respectivos Estados. Dichos reglamentos no pueden expedir más sanciones que las de la multa y el arresto, pero del artículo 21 constitucional no se deriva el poder de la Administración para establecer las infracciones, ni sanciones, sino por el contrario de los artículos 65, fracción II y 73 fracciones VII, XXIX y XXX de la Ley Fundamental.

Por tanto, consideramos que no existe ningún vicio de inconstitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales y no sólo el arresto y la multa, sino todas las demás sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión tienen apoyo constitucional, como además resulta de la interpretación pacífica de la Constitución y de la interpretación uniforme de la Suprema Corte de Justicia, con excepción de algunas ejecutorias aisladas que no expresan la verdadera doctrina del alto Tribunal.”⁵²

La Corte ha determinado que “si bien conforme al artículo 21 constitucional, tienen las autoridades administrativas facultades para castigar las faltas, también lo es que deben fundar debidamente sus determinaciones, citando la disposición municipal, gubernativa o de la policía, cuya infracción se atribuya al interesado, y si no cumplen con tales requisitos, violan las garantías consignadas en el artículo 16 de la Constitución.”⁵³

⁵¹ Margáin Manautou, E. *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*. pp. 69 y 70

⁵² de la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*

⁵³ Apéndice al tomo L, tesis 382, p. 480

3.f.3) Prohibición de la multa excesiva, penas inusitadas y trascendentales

Como se ha menciona en párrafos anteriores, las multas resultan inherentes a la naturaleza de la relación jurídico tributaria; empero dichas multas fungen como actos de cohesión y función es de provocar el de provocar el cumplimiento de dichas obligaciones por parte de los contribuyentes y el de la represión de la conducta cometida. Es por ello que siguiendo los mismos principios que Adam Smith le atribuye a las relaciones tributarias, al ser las multas accesorios de las obligaciones tributarias principales, y siguiendo el principio de “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, resulta lógico que las multas deben ser proporcionales a la capacidad contributiva y no ser tan exorbitantes que destruyen la fuente económica y por lo tanto afecte en un futuro la recaudación que pueda realizar el Estado.

El artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina que:

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.”

Margarita Lomelí Cerezo determina la finalidad de las multas como “la represión de la violación cometida de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.”⁵⁴

La misma autora, considera que las causas que pueden provocar o determinar a una multa como excesiva es el no tomar en cuenta la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor. La prohibición del ya citado artículo,

⁵⁴ Lomelí Cerezo, M. *Derecho Fiscal Represivo*. pp. 197 y 198

abarca a la autoridad administrativa cuando se en la ley se determina un máximo y mínimo dejando a la autoridad su individualización; pero también abarca al legislador, ya que como se ha mencionado anteriormente no puede existir una desproporción entre la multa cometida, el acto reprimido, las capacidad tributaria y por lo tanto económica del infractor.

De la misma manera el numeral 22 del ordenamiento jurídico a tratar, establece la prohibición de las penas inusitadas o trascendentales, entendiendo la Corte como inusitadas a aquellas tienden a ser inhumanas, crueles, infamantes o excesivas y por trascendentales, aquellas que tienden a afectar el patrimonio de un tercero que no cometió la conducta que la multa pretende reprimir.

3.f.4) La Aplicación de Bienes para el Pago de Multas

La naturaleza de las relaciones jurídicas tributarias, traen como consecuencia que la finalidad, es decir la distribución por medio de la justicia tributaria; establezca ciertas modificaciones o excepciones dentro de los denominados derechos fundamentales; así, sucede con el artículo 22, que permite la aplicación de bienes para el pago de multas e impuestos. Entendiéndose por aplicación de bienes aquella transmisión de dominio que surge en los mismos; es un acto jurídico por medio del cual el Estado adquiere aún en contra de la voluntad del contribuyente bienes suficientes para el pago de las obligaciones tributarias debidas.

El segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene del artículo 109, la

aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia.”

Flores Zavala define confiscación como “la adjudicación que hace el fisco de los bienes de un reo, es un castigo que recae sobre los herederos del delincuente. En el párrafo segundo se declara, con razón que la aplicación total de los bienes de una persona al pago de impuestos no es confiscación, porque no se trata de una sanción, luego no queda comprendida en la prohibición del primer párrafo, lo que el constituyente quiso precisar fue que, tratándose de impuestos si es posible afectar a su pago los bienes de una persona. Acontece, con frecuencia, que el importe de una contribución o de una multa igual al capital de la persona que deba pagarla, cuando aquel es muy reducido, el efecto del cobro en tal exacción resulta semejante a una confiscación pero no lo es realmente, y si la exacción fuere justa, no debe dejarse al interesado la ocasión que eluda el pago a pretexto de que sufre una verdadera confiscación; éste es el propósito de la imposición constitucional de que se trata.”⁵⁵

Sobre el procedimiento administrativo de ejecución, Rodríguez Lobato menciona que “también están permitidas la aplicación o adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad económica coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia.”⁵⁶

Por su parte la Corte, refiriéndose a la facultad económico coactiva institucionalizada en el procedimiento administrativo de ejecución ha determinado que “la violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su

⁵⁵ Flores Zavala, E. *Finanzas Públicas*. pp. 190 y 130

⁵⁶ Rodríguez Lobato, R. *Derecho Fiscal*, p. 239

competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca límites de su competencia legal y apegándose a las normas jurídico aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo acabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los tribunales.”⁵⁷

3.f.5) Exención de Impuestos y su Prohibición

El artículo 28 de nuestra Carta Magna determina que:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (las, sic DOF03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a ls (las, sic DOF 03-02-1983)prohibiciones a título de protección a la industria.”

Resulta imperativo dentro de la materia tributaria, ya que como se ha observado a lo largo del presente trabajo, y siguiendo la doctrina de Adam Smith, la equidad que apareja la igualdad para todos aquellos que se encuentren debajo de la misma hipótesis contributiva y por lo tanto demuestren la misma capacidad contributiva, deberán estar obligados al pago de dichas contribuciones.

Establecer lo contrario provocaría una clara y manifiesta falta de justicia tributaria, ya que al ser ésta de carácter distributiva, provoca aparejada la Uniformidad de que haba Flores Zavala, al determinar que si se quieren distribuir los ingresos, es

⁵⁷ Registro No. 253, 7726, Jurisprudencia Séptima Época. Semanario Judicial de la Federación p. 147

necesario que todos aquellos que se encuentren en igualdad de circunstancias, contribuyan en la misma medida.

Por su parte, la Corte ha determinado que “El establecimiento de exenciones fiscales es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de los reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, sin que valga en contrade tales disposiciones ningún precepto legal”.⁵⁸

3.f.6) Libertad del Trabajo y Tributación

El artículo 5º constitucional establece que:

“Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial...Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo

dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123. En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y los jurados, así como el desempeño de los cargos

⁵⁸Gaceta Semanario Judicial de la Federación, núm. 42, junio de 1991, p. 29

concejiles y los de elección popular, directa o indirecta. Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito, pero serán retribuidas aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de esta Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale.”

Del anterior precepto que determina la libertad de trabajo y la prohibición de su gratuidad, con excepción de las funciones electorales y censales, se entienden en interpretación conjunta con el artículo 31 fracción IV de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, que se trata en realidad de contribuciones que realizan los contribuyentes, y que como se observó en párrafos anteriores, constituye una excepción a las relaciones jurídico tributarias sustantivas, ya que su objeto materia de la obligación en el caso concreto es una conducta de hacer.

3.f.7) Derecho de Petición

El artículo 8º de la Constitución, establece que:

“Artículo 8o. 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. 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.”

Del anterior precepto tal como menciona Sergio Francisco de la Garza se desprenden cuatro derechos tributarios, que son la petición de devolución de impuestos, la petición de compensación, la petición de declaratoria de prescripción y la petición de la declaratoria de caducidad⁵⁹ Simplemente aclarando que en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, se establece la negativa ficta por el

⁵⁹De la Garza, S. *Derecho Financiero Mexicano*. p. 789

lapso de tres meses sin obtener una contestación por parte de la autoridad administrativa.

3.f.8) Retroactividad en los Tributos

El artículo 14 de la Constitución establece que:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Por su parte la Corte ha determinado que “Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia, y sólo por excepción debe seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento del artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente los problemas más complejos al respecto presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley en cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para la cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta de la situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal lógicamente y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentran vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias de esas últimas se sigan produciendo en los casos que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho,

puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias a no producidas facta pendentia cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumadora de su derecho.”⁶⁰

Por lo que de acuerdo al criterio de la Corte, dependiendo si la situación jurídica se ha generado o no, es que podrá decretarse como la continuidad en la aplicación de una ley derogada o abrogada en perjuicio del contribuyente; puesto que esto sigue la naturaleza jurídica del presupuesto en su principio de anualidad y la finalidad de los tributos, la contribución al gasto público.

⁶⁰Guerrero Lara, E. *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia*. pp. 1808 y 1809.

4. Conclusiones

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es un sistema jurídico, que goza de los principios de unidad y coherencia; es por ello que cada artículo constitucional, se autolimita a su vez por la propia Constitución, siendo necesario para la comprensión de algún precepto constitucional, el entendimiento entero de todo el ordenamiento jurídico constitucional.

A través de las reformas en derechos humanos realizadas a la constitución, la protección, particularmente las realizadas al artículo 1º constitucional, se ha extendido y mutado una nueva protección a los derechos humanos que permean el derecho tributario, sobre todo, ha tenido un énfasis particular en la materia de convencionalidad que permite una interpretación constitucional, ahora también medida por las convenciones y tratados internacionales de los cuales el estado mexicano sea parte.

Hasta hoy el juicio de amparo tiene la particularidad de ser el único medio del que gozan los particulares para legitimar su pretensión de que la autoridad cumpla con el mandato constitucional a través de un proceso jurisdiccional heterocompositivo, que tiene como eje regulador al Poder Judicial del estado mexicano. Sin duda, un recurso de revisión constitucional a manos de cualquier persona resulta una figura de estudio de la ciencia jurídica.

Atendiendo únicamente al Juicio de Amparo, debemos determinar la naturaleza del mismo, como un proceso jurisdiccional, entendido este como el conjunto de actos encaminados a dirimir una controversia por medio de la autoridad jurisdiccional con base esta última en el derecho aplicable. Lo anterior tiene como fundamento que en principio, el amparo en sus dos modalidades, directo e indirecto, tienen por objeto buscar la insubsistencia de actos y normas realizados por una autoridad que puedan contravenir en su parcialidad o totalidad a los ejes rectores de la constitución. Por ello, las instituciones jurídicas procesales como la acción y la excepción, en conjunto con los extremos procesales tales como competencia, personalidad y pretensiones son fundamentales en su concienzudo

estudio. Si pensamos que el amparo se trata de un Juicio, en el cual una persona denominada juez o magistrado, resuelve una controversia creada por las pretensiones y excepciones de las partes; estas acuden al mismo, ya que poseen algún interés en la solución de aquél por medio de un acto jurídico procesal e individualizado denominado sentencia.

Dicho medio de defensa, que en realidad tienen características y naturaleza de un juicio y por lo tanto es un proceso jurisdiccional, al cual se le atribuyen todos los principios que permean a la teoría general del proceso; se encuentra regulado en los artículos 103 y 107 de nuestra Carta Magna; a su vez por la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al ser un procedimiento fundamental para la protección de los derechos humanos, es imprescindible que las situaciones jurídicas permanezcan en el estado en que se encontraban, para evitar la improcedencia del mismo debido a que no sea posible la restitución de dichas situaciones al estado que se encontraban, por ello la suspensión del acto reclamado resulta fundamental e intrínseco a la propia naturaleza que representa el amparo.

La ley de amparo prevé un capítulo entero para la suspensión de actos objeto del juicio de amparo y que sin embargo, nuestra propia constitución en materia tributaria prohíbe. Preguntarse por qué o de qué modo existiría una protección adecuada contra este tipo de normas resulta curioso dado que esta excepción a juicio del presente trabajo desnuda al amparo de una de sus principales herramientas que a manera de habeas corpus protegía al contribuyente de una irregularidad en una materia que puede resultar la segunda más gravosa después de la penal. Cabría pensar y replantear si los contenidos de las leyes deben cambiar o debemos mantener el sentido actual del texto constitucional que prácticamente institucionaliza las irregularidades en materia tributaria.

Consideramos que si bien en el juicio de amparo directo la prohibición de la suspensión es expresa por la Constitución en el artículo 107, por lo cual el medio

de defensa más adecuado será el juicio de nulidad en el cual se permite que exista la suspensión como medida cautelar, siempre y cuando medie la garantía del crédito fiscal y sus accesorios. Sin embargo en el juicio de amparo directo, que en el caso concreto se promovería contra la sentencia del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, creemos que si es posible suspender la ejecución de la misma, ya que resulta intrínseco a la naturaleza del amparo y cambia la misma respecto que se trata de un amparo contra una sentencia y no sólo de la suspensión en materia tributaria prohibida por el ya mencionado precepto.

En materia tributaria, la constitución, limita principalmente a la misma a través de los cuatro principios entendidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, entendidos como el de proporcionalidad, equidad, destino a los gastos públicos y legalidad. Resulta imprescindible su comprensión para entender en su plenitud al amparo tributario, debido a que dicho medio de impugnación o de defensa requiere un planteamiento preciso de los conceptos de violación, es decir los derechos humanos violados por los actos que realice la autoridad.

Resulta evidente que el Constituyente, se inspiró en la doctrina de Adam Smith al redactar el artículo 31 fracción IV de la Constitución, por lo que la proporcionalidad y la equidad, no tienen otra función que la de perseguir la distribución de los recursos a través de las actividades que realiza el Estado, en lo que se denomina justicia tributaria que es de carácter y naturaleza distributiva.

La justicia tributaria, encuentra su medida (extensión y limitación) en la capacidad contributiva del contribuyente, entendida la misma, como la posibilidad en potencia que poseen los contribuyentes de la realización de actividades económicas que son objeto material de hechos contributivos. Por lo que en la medida en que ésta sea mayor o menor, es que las contribuciones serán al igual mayores o menores.

Respecto al principio de legalidad, entendemos que al igual que se sigue la doctrina de Smith, la certeza de las relaciones jurídico tributarias, resulta fundamental para la eficiencia de las mismas; hablando de la finalidad a cubrir el

gasto público que poseen dichas contribuciones, debemos determinar que debido a su importancia y trascendencia, existen la excepción en las aportaciones de seguridad social, ya que como se ha mencionado su finalidad fue la de la sustitución de las obligaciones del patrón en una importantísima materia para el Estado Mexicano, conquistas expresadas en la Constitución de 1917 y que no resulta ser otra que la propia seguridad social.

Finalmente, no podemos concluir sin hacer una breve mención de que los preceptos constitucionales que envuelven la materia tributaria, no pueden interpretarse aisladamente, sino deben hacerlo en conjunto por tratarse de un ordenamiento jurídico con principios de unidad y coherencia.

4. Referencias

- a. Fernández Fernández, V. (2008) *El Juicio de Amparo en la Jurisprudencia*. Porrúa. México D.F.
- b. De la Garza, S. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa México D.F.
- c. Ortega Carreón, C (2009). *Derecho Fiscal*. Porrúa. México D. F.
- d. Flores Zavala, E. (1959). *Finanzas Públicas*. Porrúa. México D.F.
- e. Margáin Manautou, E. (1978). *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Porrúa. México D.F.
- f. Lomelí Cerezo, M. (1986). *Estudios Fiscales*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. México.
- g. Carrasco Iriarte, H. (2010). *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford. México D.F.
- h. Carrasco Iriarte, H. (2009). *Amparo en Materia Fiscal*. Oxford. México D.F.