

Carlos Alberto Burgoa Toledo

La tributación y su constitucionalidad en México



THOMSON REUTERS

La tributación y su constitucionalidad en México

Carlos Alberto Burgoa Toledo

DOFISCAL



THOMSON REUTERS

LA TRIBUTACIÓN Y SU CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO

Primera Edición

CARLOS ALBERTO BURGOA TOLEDO

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada LA TRIBUTACIÓN Y SU CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO ©, por cualquier medio, sin autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Derechos reservados © conforme a la ley por:

Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

Dofiscal Editores S.A. de C.V.

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle,
Deleg. Benito Juárez

03100, México, D.F.

Teléfono: 5351-9500

Fax: 5351-9501

atencionmexico@thomsonreuters.com

www.thomsonreutersmexico.com

www.dofiscal.com

/

PRIMERAS PAGINAS

LA TRIBUTACIÓN Y SU CONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO

1a. Edición

CARLOS ALBERTO BURGOA TOLEDO



THOMSON REUTERS

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle

Deleg. Benito Juárez, 03100, México, D.F.

Conmutador: 5351-9500

Larga distancia sin costo: 01-800-200-39-47

Página Web: www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com

E-Mail: atencionmexico@thomsonreuters.com

ANTECEDENTES DEL AUTOR

Licenciado en Derecho por la Universidad Tecnológica de México.

Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad del Valle de México.

Doctor en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México.

Posdoctorado por la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM.

Actualmente cursa un segundo doctorado en Derecho en la Universidad de Camerino, Italia.

Socio de la firma Burgoa, Toledo y Asociados, S.C.

Profesor en la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán (UNAM) y en la Universidad La Salle.

Ha escrito diversos artículos para la revista Consultorio Fiscal de la UNAM y es autor de los libros *La interpretación de las disposiciones fiscales, principios tributarios; Entre la legalidad y el conocimiento, estrategias para la impugnación fiscal* y *Los agravios para la defensa jurídica*.

Miembro de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo con sede en Bogotá, Colombia y de la Asociación Mexicana de Derecho Administrativo.

Expositor en diversas universidades e instituciones sobre temas fiscales (Anáhuac, ITAM, ITESM y UNIVER, Simón Bolívar-Ecuador, URSE, UNACH y la Universidad Autónoma de Tlaxcala, entre otras) y socio de Actualización Profesional con Excelencia Académica, S.C. (APEA).

La tributación es un punto esencial en toda política pública y en todo país, pues a través de ésta el Estado obtiene los recursos necesarios y suficientes para sufragar sus deberes constitucionales en pro de la sociedad; ya sea en servicios, en bienes, en infraestructura y demás obligaciones a cargo de los poderes de la unión. Y dado que el Estado no cuenta con una actividad lucrativa, pues su función no es preponderantemente económica, es claro que la forma en que puede allegarse de los recursos públicos es a través del pago de contribuciones que lo legitiman a recibir cantidades de dinero.

No obstante, la dinámica de obtención de ingresos no siempre resulta acertada o bienvenida por los particulares, pues como contribuyentes, siempre resentirán la imposición de pagos que se recaudan de la riqueza privada y el fruto de su trabajo. Lo cual, indudablemente, tarde o temprano se siente como invasivo y más aún cuestionable su utilidad si no se refleja posteriormente en buenas condiciones de vida y la apreciación clara de una debida administración, pues por herencia europea, hoy en día se habla del derecho a una correcta y buena administración. Por lo que si los contribuyentes no advierten buenos servicios, oportuna solución a sus problemas, seguridad en las calles y demás condiciones favorables, es obvio que sociológicamente el ánimo para el pago de las contribuciones decae y con ello la recaudación se vuelve un problema que requiere reforzarse con nuevas medidas y nuevos rechazos en un círculo vicioso difícil de detener.

Desde luego, ningún fisco a nivel mundial es popular, por tanto no es una situación que afecte o sea propia de un solo país. Por el contrario, es un punto común que arriba a cualquier sociedad. En consecuencia se deben crear mecanismos jurídicos a la par de políticas públicas que procuren una recaudación más efectiva y una relación más cercana y eficaz con los contribuyentes. Todo esto al margen de la ley escrita, que es el instrumento jurídico que lo permite y legitima cualquier acto de autoridad.

Sin embargo, cuando se habla de ley escrita, es claro que no siempre refleja el deseo de sus creadores, así como éstos tampoco pueden prever todas las variables que eventualmente pueden surgir en la dinámica social. De tal suerte que si la norma escrita no es lo suficientemente clara, o bien, no tiene un contenido adecuado acorde con los derechos humanos, a las necesidades de las personas y a la posición

internacional que guarda cada país, es claro que se verá de nuevo defraudado el objetivo, pues será una ley difícil de aceptar, y por tanto, susceptible a evitarse mediante mecanismos que nuevamente producen un círculo vicioso interminable.

Es aquí precisamente, en la ley escrita, en donde los contribuyentes encuentran todas las dudas y a la vez, cuestionan el verdadero objetivo, finalidad y medios con las cuales se pretende tributar, incluyendo la defensa de sus derechos.

En efecto, la defensa de los derechos frente a los actos de autoridades y leyes resulta en lo eventual ineficaz, no sólo por los ordenamientos adjetivos, también por la falta de referencia concreta constitucional y textos de leyes secundarias que, aún existentes, señalan a los derechos sólo como concepto, sin desarrollo posterior, sin articulación debida (lagunas), sin el soporte económico que permite ejercer de forma correcta los derechos, obstaculizando su defensa con elementos tales como "actos ilegales no invalidantes", "facultades discrecionales", "presunciones habilitadas" y "negativa ficta".

Uno de los problemas de la ley escrita es en cuanto a lo que dice y lo que no dice, dando lugar a un desequilibrio entre el poder y los derechos, lo cual se da a partir de lagunas primarias y lagunas secundarias de los derechos individuales y sociales frente a un Estado de Poder robustecido desde la Constitución. Se habla de ineficacia de la defensa particular frente al Estado a través de Recursos Administrativos, Juicio Contencioso Administrativo y Juicio de Amparo en donde la confianza para acudir a dichos medios de defensa cada vez es menor; por lo que en esta obra se realizará una comparación de los medios de defensa existentes en México respecto de aquellos existentes en Estados Unidos de América y España, su desenvolvimiento y efectos en sentencias favorables. A la par de esto, se aportarán algunos ejemplos de las reformas actuales para analizar su debida inclusión en el contexto tributario.

Desde luego, en la comparación de ambos textos, como suele suceder, surge un déficit y ante esto, se erige la evidente pregunta: ¿puede darse una solución al círculo vicioso que la misma ley construye? Desde luego no es una pregunta fácil de responder ni sencilla de aplicar en la realidad y práctica diaria. Por tanto, esta obra se divide en cuatro capítulos, los cuales parten de una base teórica, con base en ideas de doctrinarios actuales, para después pasar por elementos dogmáticos propios de las leyes

y no debe hacerse, así como de lo que puede y no puede hacerse con herramientas ciertas para la creación de las normas tributarias.

En el primer Capítulo se aborda el estudio de la Constitución: los Derechos y el Poder del Estado, siendo elemental las ideas de Jürgen Habermas (acto del habla), Luigi Ferrajoli (derechos fundamentales) y Víctor Abramovich (derechos sociales). Para esto, es importante entender que la Constitución es un cúmulo de expectativas contrafácticas que se anticipan a todo hecho que aún no ha sucedido, que sugieren la idea de comportarse enteramente conforme a lo dicho por ley, sin tomar en consideración si dichas conductas son acordes con la libertad previamente dada a los contribuyentes, cuyo sentido de dominación o colaboración se denota por la intención –y no sólo por la voluntad– de quienes la crean y modifican constantemente, con lo cual los derechos fundamentales aparentemente obtienen valor. Sin embargo, lejos de darles eficacia, textualmente se desvirtúan a través de la locución, la ilocución y la perlocución (lo dicho, la intención escrita de lo dicho y la intención escondida de lo dicho), como formas de distorsionar el texto. Por esta razón se ensancha el poder del Estado y, tácitamente, al hablar de garantías se incluyen nuevos deberes a los particulares. Ante esto, su defensa es casi nula, de lo cual se advierte que los derechos individuales y sociales son sólo una precisión del concepto mas no del valor dado a ellos a través de las leyes.

En el segundo Capítulo se habla de los medios de defensa: el recurso administrativo, el juicio contencioso-administrativo y el juicio de amparo, los cuales menoscaban la justiciabilidad de los derechos fundamentales pues, aunado a la forma en que las leyes son escritas, los derechos no se incluyen por completo en el texto constitucional. Por este motivo, tampoco se establecen normas adjetivas que articulen su defensa, por tanto, resulta importante la noción de conceptos básicos que brinda Eduardo García de Enterría. En este apartado se verá que el "recurso administrativo", aun cuando proviene del principio de autotutela, que en teoría implica una oportunidad más a la autoridad que emitió el acto que para el particular, en nada favorece la defensa de éste pues la ley posterga el momento de su interposición, en tanto que el Estado adelanta acciones en desventaja de aquél. Al igual que éste, el "juicio contencioso-administrativo" prevé diversas antinomias que van desde admoniciones al pago de costas –si se inicia un juicio con fines dilatorios– hasta reconocer que ciertos actos, aun siendo ilegales,

crasamente exige al particular que demuestre la existencia de un Derecho Subjetivo para que sólo así proceda su instancia, lo que equivale a demostrar tener derecho –de ir a juicio– para que se reconozca otro derecho, amén que el principio de relatividad de la sentencia contra leyes sólo beneficia al accionante ganador y así, la autoridad puede seguir aplicando la norma inconstitucional sin responsabilidad alguna, sin que la reforma que prevé la “declaratoria general de inconstitucionalidad” sea apta para las normas tributarias, pues expresamente la reforma constitucional del 6 de junio de 2011 las ha desdeñado.

El tercer Capítulo es un estudio comparado de las acciones de inconstitucionalidad en otros países para conocer la eficacia de la defensa. En primer lugar se estudia a Estados Unidos de América, que a pesar de contar con una tradición jurídica distinta a la mexicana (*common law*), tienen alta afinidad con México por asunción de su Constitución, en donde la inconstitucionalidad puede pronunciarla cualquier juez y cualquier particular la puede pedir aún en primera instancia y cuyos efectos sí son generales. Por otro lado, en España se prevén dos vías de combate contra leyes, el país comparte la tradición jurídica de México (romano-canónica), y por tanto, el estudio comparativo es más sencillo. La sentencia de inconstitucionalidad también tiene efectos generales: además de la rapidez con que los juicios se resuelven en virtud de que la ley establece plazos precisos para ello, sin desdeñar la copia que México hace de leyes secundarias españolas, con lo que quedará en duda si la tradición romano-canónica sigue siendo favorable y eficaz en México.

En el cuarto Capítulo queda resuelta la anterior duda, para lo que fue necesario recurrir a los postulados de Manuel Atienza (racionalidad legislativa, ética descriptiva, ética prescriptiva y metaética), Juan Antonio Cruz Parceró (moral crítica, moral positiva), Ronald Dworkin (concepto y concepción), Jürgen Habermas (pretensión de validez de los actos del habla) y Luigi Ferrajoli (deber interno, externo y jurídico) así como la interpretación escéptica (Hart), y así resolver los problemas futuros de contingencia a partir de la elaboración de leyes y no mediante reformas a leyes ya hechas, pues ésta es sin duda la guía o estandarte férreo que rige la vida jurídica de los países con tradición jurídica romano-canónica como el nuestro, por lo que es importante abordarla de inicio para obtener una solución más sencilla a lo complicado que puede llegar a pensarse.

CAPITULO 1

1.1. LA CONSTITUCIÓN COMO CONTROL CONTRAFÁCTICO

De forma permanente, el hombre ha hecho del control una de sus actividades recurrentes. La necesidad de saber en su totalidad y tener control de todas las cosas se ha considerado básico, desde los fenómenos naturales (lluvias torrenciales, huracanes, temblores, etc.), hasta los negocios (caída de la bolsa, valor de las acciones y de las divisas, etc.). Incluso existen en los Estados Unidos personas dedicadas a prever los resultados de los partidos de *football* como negocio. De esta manera, es connotado desde la perspectiva de necesidad hasta la de dominio y poder, entre otras; ya sea el control de emociones, impulsos y sentimientos de su parte interna o *psique* para el desarrollo humano; el control de la naturaleza, del clima, la predicción del futuro o de lo venidero —en obviedad desconocido o no previsible— o el control de sus semejantes, con lo que se arriba al planteamiento del Derecho.

Dicho control no exenta el patrimonio de los particulares, pues derivado de éste se establece una carga para contribuir a los gastos comunes arribando a los impuestos. Pero previo a iniciar el estudio sobre la materia antes mencionada, es importante abordar el tema del control que se antepone y, en ocasiones, desvirtúa el elemento fáctico que en verdad determina la realidad en la que vivimos, la cual es tarea constante pues la dinámica del hombre lo lleva a no ser siempre el mismo y dado su continuo desarrollo, varía dependiendo las etapas y necesidades de la humanidad. Incluso Jorge Bucay es uno de los pensadores actuales que toman en consideración, como una contingencia constante, que el cambio es igualmente algo constante que crea incertidumbre. Por lo que si un psiquiatra puede prever dichas contingencias, es difícil entender por qué un cuerpo legislativo no lo puede comprender también, y en lugar de dotar a toda la población con admoniciones escritas, permitir que sean las propias personas, debidamente preparadas, quienes coadyuven a determinar lo conducente en cada caso atendiendo a elementos evidentes de justicia y solidaridad.

El control que importa a la presente investigación es el establecido por el hombre en aras de organizarlo en sociedad. Esto es, el Derecho como elemento encaminado a brindar, mediante el control a la misma, el logro de un objetivo común en concurrencia a los objetivos individuales, para evitar el choque entre ambos y propiciar armonía que, sin dejar de atender al individuo, satisfaga el desarrollo del grupo.

En efecto, el Derecho es una selección de la realidad a través de normas que inicia con la Constitución. Es evidente, no toda realidad puede ser subsumida en el Derecho y, por ende,

se toman sólo las realidades y dinámicas más claras que, en opinión de los legisladores, deben ser reguladas por la importancia que tienen para la sociedad, ya sea alentándolas o inhibiéndolas. Esta selección de realidades es presumiblemente adecuada al medio en que actúa, restando sólo decidir en manos de quién se encuentra su creación y ejecución. Depende de quién tenga la función selectiva, arrojará la tendencia del control, ya sea colaboración (*sub lege*) o dominación (*per leges*).

a) En el poder-colaboración que se daría en las sociedades horizontales, los sujetos se reconocen mutuamente y conforman una unidad, en la que todos participan solidariamente tanto en la construcción de la realidad, que podemos llamar “social”, como en la división de tareas. En esta hipótesis, las autoconciencias permanecen en un nivel de equilibrio: ninguna vence a la otra y se reconocen recíprocamente. Por tanto, ambas trabajan el mundo y obtienen sus frutos en proporciones similares.

b) Por lo contrario, la mayoría de las sociedades europeas de los últimos treinta siglos y las americanas de los últimos cinco, se han constituido verticalmente y sus sistemas productivos se han movido entre un sujeto particular o colectivo dominante, la esclavitud y la servidumbre de los dominados.

En este orden de ideas, el poder-dominación de las sociedades verticales no reconoce al otro, sino que se le domina y explota, por tanto, una construcción particular, unilateral, de la realidad, ya que la conciencia de la realidad subjetiva del dominante se impone como única verdad al conglomerado social y éste la acepta y la reproduce. ¹

Según una distinción sugerida por Norberto Bobbio, puede querer decir dos cosas: gobierno *sub lege* o sometido a las leyes, o gobierno *per leges* o mediante leyes generales y abstractas. ²

De la cita anterior, se advierte que la intención del selector inicial determinará la inercia de la dinámica social cuyo desarrollo debe satisfacer tal selección, por tanto es un riesgo natural y normal; no obstante, permitido o legítimo si se basa en el respeto de los derechos y sus garantías y, evidentemente, no permitido e ilegítimo si no se apeg a los mismos, o bien los proscrib con el contenido de las normas que se crean. Es por esto que Niklas Luhmann argumentó en diversas ocasiones que el Derecho constituye un control de expectativas contrafácticas pues éstas son siempre diversas a la realidad acaecida en la sociedad, en virtud de que el Derecho se escribe con miras al futuro sin saber si en verdad dicho futuro acaecerá debidamente conforme lo que se escribe previamente por el legislador.

En tales circunstancias resulta claro que H.L.A. Hart haya escrito que existen dos riesgos

empíricos del Derecho: el primero encaminado a una relativa ignorancia de los hechos que sucederán a futura y el segundo, por cuanto a una relativa indeterminación de los objetivos, lo que implica en cierta forma dos elementos contingentes y constantes: uno por cuanto a los hechos que puedan suceder, en donde no siempre se conoce el futuro, y otro por cuanto al Derecho en tanto que lo escrito siempre deja un sesgo de incertidumbre por lógica indeterminación, dado que en el presente no se pueden escribir todos los posibles casos que sucederán a futuro.³ Es por esta razón que existen riesgos empíricos que sin duda alguna harán del Derecho un elemento contingente o control contrafáctico perenne.

1.1.1. RIESGOS EMPÍRICOS DE LA SELECCIÓN DE LA REALIDAD

El Derecho es una serie de realidades seleccionadas de observaciones y experiencias individuales denominadas por Niklas Luhmann como complejidad. Lo anterior implica, desde luego, una selección subjetiva –y no objetiva– ya que parte de las ideas de cada una de las personas, lo que convierte al Derecho en un sistema complejo.

Complejidad significa que siempre hay más posibilidades de experiencia y de acción de cuantas en realidad se pueden volver actuales; contingencia significa que “las posibilidades de ulterior experiencia y acción indicadas en el horizonte de la experiencia actual son solamente posibilidades, y por tanto pueden realizarse de una manera distinta como se esperaba”. Complejidad, dice Luhmann, significa entonces, prácticamente, constricción para operar una selección,...⁴

Así, dicha selección es sustraída del selector inicial a través de la particular comprensión de los eventos que pretende regular, porque resulta imposible regular lo desconocido, arrojando dos elementos iniciales de riesgo para el Derecho:

- a) El selector inicial sustraerá sólo las realidades que conozca o considere necesarias de regulación; y
- b) La regulación de las realidades se hará conforme a la visión subjetiva que de ellas tenga el selector inicial, interviniendo su intención en donde el poder inicia su presencia o concluye su imposición.⁵

Desde ahora se puede entender que la subjetividad es algo que permea no sólo las normas con las que una sociedad se desarrolla, sino igualmente los actos administrativos de las autoridades respectivas, así como las sentencias de los juzgadores correspondientes. Si bien es imposible no ser subjetivo, dado que todas las personas traen consigo una carga emotiva e ideológica, lo cierto es que dicha subjetividad puede disminuirse; sin embargo,

jamás podrá erradicarse de raíz.

1.1.1.1. Selección exclusiva de realidades conocidas

El selector inicial sustraerá del mundo fáctico sólo las realidades que conozca o sólo aquellas –dentro de las conocidas por él– que considere “necesarias” de regulación, llevando a una primera anotación:

Las necesidades pueden ser relativas o absolutas, es decir, no es lo mismo considerar algo como necesario o como indispensable pues en tanto la necesidad (relativa) refiere la satisfacción de un deseo o intención –principalmente–, la indispensabilidad (necesidad absoluta) envuelve la satisfacción de algo inmanente a la persona ⁶.

Necesidades públicas. Son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado. Una observación de las necesidades humanas en general, demuestra que ellas son múltiples y aumentan en razón directa a la civilización. Algunas son de satisfacción indispensable para la vida normal del hombre, individualmente considerado, y que pueden ser, a su vez inmateriales (intelectuales, religiosas, morales, etc.) o materiales (alimentación, vestido, habitación, etc.). Las necesidades descritas reúnen, por tanto, estas características: **a)** son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se concibe la comunidad organizada; **b)** son de imposible satisfacción por los individuales aisladamente considerados; **c)** son, en consecuencia, las que dan nacimiento al organismo superior llamado Estado y las que justifican su nacimiento. Ellas reciben el nombre de *necesidades públicas absolutas* y constituyen la razón de ser del Estado mismo (dentro de lo que se considera Estado de Derecho), por lo que éste desaparecería como tal si dejara de cumplir esos cometidos esenciales (defensa exterior, orden interno, administración de justicia). Pero en la actualidad, se estima que ésas no son las únicas necesidades que nacen de la comunidad organizada, y por ello se habla de las *necesidades públicas relativas*. Dentro de esta última categoría tenemos necesidades cuya satisfacción se considera, cada vez en mayor medida, que es a su vez de incumbencia estatal, por cuanto atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, trasportes, comunicaciones, etc.). ⁷

Las *necesidades relativas* corresponden a un segundo plano en donde puede o no existir y aún dentro de su existencia lo puede en uno u otro sentido. Verbigracia, el trabajo, puede surgir en uno u otro momento y aún dentro de ese momento, en una profesión u oficio, y aún

dentro de una profesión, en una u otra, pudiendo, incluso, ser modificada sin afectación de su detentor, lo que no ocurre con los indispensables, por no ser optativo tenerlos. “Podría decirse que, dado que el hombre tiene un derecho fundamental, constitucional, a dedicarse al trabajo que mejor le acomode, con toda lógica podría concluirse que si ninguno le acomoda –y nadie podría discutirle su decisión interna–, tiene un derecho al no trabajo.”⁸

En este sentido se habla de necesidad, pues es lo que jurídicamente justifica la existencia de la tributación y fiscalidad en cualquier país. Es claro así, que ningún Estado tiene como finalidad actividades preponderantemente económicas, pues no se trata de eso la Administración Pública. Todo Estado, en toda época y en todo momento, se encuentra obligado, para con su sociedad, a administrar debidamente los recursos y fondos públicos con la finalidad de sufragar y dar cumplimiento a las necesidades de su población, las cuales pueden consistir en bienes, en servicios, infraestructura, etcétera. Lo anterior determina la debida actuación del Estado en pro y beneficio de su sociedad. De hecho, es aquí en donde los derechos tienen presencia más que nunca, pues la satisfacción de necesidades no es otra cosa más que la satisfacción de los derechos subjetivos de las personas, quienes esperan del Estado la prestación de servicios y/o la entrega de bienes atinentes a satisfacer sus derechos. Por ejemplo, el derecho a la salud es una necesidad absoluta y como tal, implica tanto el servicio médico que en forma gratuita –o generalmente gratuita– se brinda a las personas, como la entrega de medicina constituye un bien social (en términos de Luigi Ferrajoli), que satisface el derecho a la salud aludido. Es por esto que el derecho a la salud es un derecho complejo, pues no se satisface sólo con el servicio médico sino que requiere de los bienes correspondientes, en este caso, de los medicamentos adecuados que debe a su vez, brindar el Estado. Lo que sucede de igual forma con el derecho a la vivienda, el cual se satisface con el servicio de financiamiento que dan los institutos encargados de ello, a la par que con la entrega del bien que implica el inmueble. En relación con lo anterior, desde luego el financiamiento es la manera de obtención del bien; no obstante, ambos –servicios y bienes– son motivo de la obligación estatal, y a fin de que se pueda colmar en su totalidad el derecho aludido, se requiere del cumplimiento de las obligaciones del Estado que conllevan a esto, lo que, dado que implica un coste público, requiere por igual inercia de ingresos públicos para satisfacer los derechos aludidos.

En tal consideración, la tributación y fiscalidad descansan inicialmente sobre la idea de que el Estado requiere de ingresos de las personas –mínimos desde luego– a fin de sufragar los servicios y bienes que les brindará y entregará, lo que implica la satisfacción de los derechos. Sin embargo, el punto esencial de estudio en este espacio no es la inercia tributaria o fiscal para la satisfacción de los derechos. Eso ya se sabe. Sino la inercia legislativa que suele ser sesgada dado que el legislador no contempla todas las necesidades

o todas las posibilidades para allegarse a dichos ingresos públicos –determinación del tipo impositivo en materia fiscal–, así como el desarrollo integral de las normas que deben existir para toda la dinámica tributaria, tanto para las facultades de las autoridades, como para los derechos de las personas y contribuyentes, incluyendo los medios de defensa. Por lo que el sesgo en dicha selección de realidades se da desde la carga ideológica del selector inicial, que es independiente de las políticas públicas.

Dicho de otro modo, las políticas públicas determinan el sentido de las leyes, por ejemplo, mientras en México se considera altamente importante que el Estado brinde y satisfaga todas las necesidades de las personas, en los Estados Unidos de América no se tiene igual ideología, pues se premia más el esfuerzo individual y sólo excepcionalmente se brinda ayuda directamente por parte del Estado con los llamados *bail out*. Por tanto, si la política tributaria de un país a otro ya determina un sesgo en la actuación de las autoridades, lo será aún más cuando –incluso con las políticas públicas– el legislador sólo ve o quiere ver algunos puntos de la realidad total y por ende, la norma hecha tendrá tales sesgos, lo que eventualmente puede ser considerado como un desdén de los derechos, un descuido o incluso motivo de inconstitucionalidad.

Hecha la referencia anterior, se puede decir que el mundo fáctico es tan pleno que resulta imposible abarcarse con la mente de un solo individuo.

El mundo es extremadamente complejo allí donde el margen de atención de nuestra experiencia intencional y de nuestro actuar es extremadamente reducido: la sobreabundancia de lo posible siempre supera nuestra capacidad de elaborar a través de la acción o experiencia. El mismo contenido de la experiencia actual alude siempre a otras posibilidades infinitas e implicaciones que no podemos percibir en nuestra conciencia. Nuestra experiencia, entonces, se sobrecarga de pretensiones excesivas que la vuelven incierta, que amenazan su capacidad de orientarse en el mundo con éxito.⁹

Se concluye hasta este punto, que la selección no aborda toda la facticidad de la dinámica social sino sólo aquélla conocida y considerada importante de normar a través de permisiones, prohibiciones u obligaciones (deóntica jurídica) con que el selector crea y reconoce. Esto es, los derechos –por ejemplo– son meros reconocimientos sin dejar de ser selecciones de realidad, y los deberes son creaciones que, como inventiva, connotan las razones de poder o de colaboración.

A partir de la idea de división de poderes, se prevé la existencia de un grupo selector cuya concurrencia de ideas arroje una selección objetiva, pues un selector (legislador) debe

tener una altura que le permita observar plenamente las realidades para su inclusión en la norma.

Para descubrir las mejores reglas sociales que convienen a las naciones, sería preciso una inteligencia superior capaz de penetrar todas las pasiones humanas sin experimentar ninguna; que conociera a fondo nuestra naturaleza sin tener relación alguna con ella; cuya felicidad fuera independiente de nosotros y que por tanto deseara ocuparse de la nuestra; ...Es una función particular y superior que nada tiene de común con el imperio humano porque, si el que ordena y manda a los hombres no puede ejercer dominio sobre las leyes, el que lo tiene sobre éstas no debe tenerlo sobre aquéllos. De otro modo esas leyes, hijas de sus pasiones, no servirían a menudo sino para perpetuar sus injusticias, sin que pudiera jamás evitar el que miras particulares perturbaran la santidad de su obra. ¹⁰

Sin que se piense que sólo existe una única selección correcta y por tanto las demás son incorrectas, ya que lo que es bueno para uno no lo es forzosamente para los demás, y aún así lo que es bueno en un sentido no lo es sólo dentro de un solo camino pues puede ser acotado por diversas vías o criterios, todos ellos igualmente adecuados.

Los sistemas de valores, especialmente el moral y su idea central de la justicia, son fenómenos colectivos, productos sociales y, por consiguiente, difieren en cada caso de acuerdo con la naturaleza de la sociedad en cuyo seno surgen. El hecho de que en una determinada sociedad haya ciertos valores generalmente aceptados, en modo alguno contradice el carácter subjetivo y relativo de esos juicios de valor. ¹¹

La concurrencia de sujetos selectores debe garantizar que se abarcará el mayor/mejor número de realidades para evitar espacios en blanco que eventualmente propicien violencia en la sociedad a la cual se aplicará.

La función de comprender y reducir la complejidad del mundo se libra por medio de sistemas sociales: éstos son “fragmentos de mundo” (*Weltausschnitte*) y por tanto tienen una complejidad más reducida que el mundo: “median entre la extrema, indeterminada complejidad del mundo y el potencial escaso de sentido que tiene la experiencia y el actuar respectivamente actual. Por esta función de mediación entre experiencia y mundo, por su capacidad de presentar el mundo en fragmentos en los que la complejidad del mundo ya está reducida, los sistemas sociales son el médium de la ilustración. ¹²

Se puede decir así que en tanto la realidad es vasta y amplia, la selección es reducida y compleja, por ello, concluida la función de selecciones se advierten ya tres sub-riesgos:

i) La normatividad plasmada en una Constitución es estática o *nomoestática*, y por tanto, eventualmente incongruente con la dinámica social, produciendo igual desajuste por las leyes secundarias que constituyen la normatividad dinámica o *nomodinámica*. Esto es, aun y cuando las normas secundarias cambian constantemente dado que son el elemento dinámico del Derecho y la Constitución con menos frecuencia por ser el elemento estático del derecho, lo cierto es que las primeras tienen sus límites en las segundas, y por mucha dinámica que pueda darse y muchas modificaciones y reformas que puedan suscitarse sobre los ordenamientos secundarios, es claro que dichas normas secundarias sólo se encargan de las modalidades deónticas que determinan el “cómo” de las normas constitutivas que implican el “qué” y el “quién”, por lo que mientras las normas constitucionales hablan del *fondo*, las normas secundarias se abocan a la *forma*, y por esto es que las normas secundarias siempre encuentran su límite sustancial en las normas primarias o, dicho de otra forma, en la Constitución.

Dicho de otro modo, el mundo se mueve y a la vez pretende ser sujetado ¹³ con un papel. El control del futuro a través del presente constituye un riesgo empírico. “De forma análoga, es muy posible que de hecho no exista la obligación o la prohibición correlativa a un Derecho Subjetivo y, más todavía, que no exista la obligación de aplicar la sanción en caso de violación de los unos y del otro. Pero tampoco en tales casos es posible negar la existencia del Derecho Subjetivo estipulado por una norma jurídica; se podrá sólo lamentar la laguna que hace de él un <<derecho de papel>> y afirmar la obligación del legislador de colmarla.” ¹⁴

El Derecho como realidad seleccionada, produce una paradoja pues al constituir un *deber ser* es un *no ser hoy* y distante del *ser*.

Más precisamente, la cuestión es que siempre, entre la realidad –cualquier cosa sea lo que entendemos por esto– y el discurso, hay una distancia, una cesura, una diferencia infranqueable, por el simple hecho de que una cosa es el mundo objetivo y otra las ideas. Esto último quiere decir que ambas realidades, mundo y pensamiento, son irreparablemente distintos. Se comprende fácilmente que un vidrio se rompe a causa de un golpe, o que un argumento produce un convencimiento en la conciencia de alguien. Pero no se comprende de forma fácil, que un golpe produzca un pensamiento, o que una idea pueda influir en una piedra. Si en lugar de piedra o golpe ponemos “relaciones sociales” que, también

se supone, son fenómenos del mundo empírico, se comprende el problema: cómo comprobar que el mundo empírico influye –es “causa”– en el mundo ideológico y viceversa. ¹⁵

El *deber ser* pretende regular a futuro un acto que inmediatamente será pasado porque el tiempo, acciones y actos son únicos e irrepetibles y acaecen en un solo instante, de modo que deja en duda en primer lugar su eficacia (a nivel de texto) y en segundo término su eficiencia (respecto a su aplicación y contexto).

Sobre este espacio se hace notar que en tanto el *ser* arroja la posibilidad de emitir *juicios de hechos*, ya sea por parte de las autoridades o de los juzgadores encargados, como poder público, de aplicar la ley; el *deber ser* arroja la posibilidad de emitir juicios de valor por parte de esas mismas autoridades, ¹⁶ pues sólo la ley determina qué es justo o no, qué es ilícito y qué no lo es, qué es legal y qué no, etc.:

Ser	→	juicios de hecho
Deber ser	→	juicios de valor

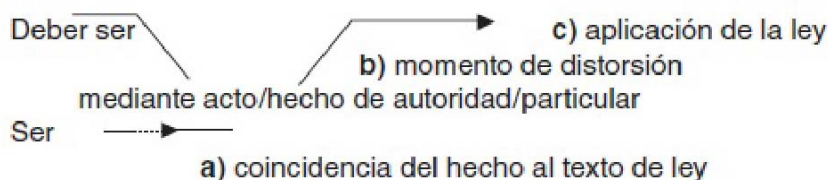
Esto es, considerando la división de poderes altamente conocida: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, el primero es un poder de producción, porque crea las leyes, mientras que los dos restantes son poderes de aplicación, ya que precisamente aplican las normas previamente escritas por el legislador. Sin embargo, la tarea de los últimos se ciñe a fundar y motivar debidamente los actos que individualizan la norma. Esto es, apreciar los hechos y aplicar el Derecho; no obstante, es claro que los hechos solamente se aprecian y nunca se interpretan pues dicha función corresponde sólo a un psicólogo o a un sociólogo, pero no a una autoridad del Estado. Es por esto que cuando se lleva a cabo la motivación de un acto es porque los hechos simplemente se apreciaron, lo que implica realizar juicios de hechos (si sucedió o no, con las circunstancias de tiempo, modo y lugar), en tanto que la aplicación del Derecho, previa su debida interpretación, conlleva a realizar juicios de valor (si es legal o no, si es lícito o no, si es deducible o no, si es acreditable o no, etc.), todo lo cual deriva del poder inicial, esto es, del Poder Legislativo, motivo por el cual, los sesgos que se comentan como riesgos empíricos son imputables a éste, pues el Poder Legislativo no aplica la ley ni puede ordenar; el producto de su trabajo –la ley– sí, pero el Congreso de la Unión como poder público no puede emitir órdenes o actos individualizadores de la ley, mientras que el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial no pueden cambiar la ley, que, aunque en inicio sirvió como idea adecuada para equilibrar el poder

público, lo cierto es que conlleva a un riesgo continuado, pues si el legislador llevó a cabo su tarea con sesgos iniciales, es lógico concluir que tales sesgos los heredarán tarde o temprano el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial, dado que lo único que pueden aplicar es la ley y no pueden salir nunca de ésta. ¹⁷

El texto por sí mismo es insuficiente para resolver una situación futura que realizada será inmediatamente pasado, por consiguiente su ulterior aplicación es fuera de tiempo y virtual.

Las causas del discurso deben buscarse en la relaciones sociales..., y por otro lado, existe la posibilidad de que el Derecho “hable” de esas relaciones sociales, pero “mentirosamente”, es decir, ocultándolas más que revelándolas..., si por otra parte comprendemos de manera fácil que los productores del Derecho no son sociólogos, sino políticos entre los cuales hay muy pocos científicos, entonces resulta muy comprensible que el discurso del Derecho no hable “científicamente” de las relaciones sociales, “mienta” sobre ellas, y las *oculte*... La distancia entre el pensamiento y la realidad, es necesario advertirlo, es lo que hace posible el “error”, la “mentira”, el *ocultamiento*. Si el pensamiento estuviera inmediatamente en contacto con la realidad no habría temor al error; la mentira sería inmediatamente evidente. ¹⁸

El *deber ser* y el *ser* son líneas paralelas en donde el primero es continuo y el segundo discontinuo y cuya coincidencia depende sólo de la realización del segundo. En tanto las leyes son vigentes aunque los hechos pueden incluso jamás ocurrir. ¹⁹ En consecuencia, el *deber ser* es constante y espera coincidir a futuro con el *ser* para ceñirse al ser y fija su esencia a fin de obtener legitimidad y seguir al fin para el cual fue creado, que puede esquematizarse de la siguiente forma:



Nótese que la línea del *ser* es más pequeña y prácticamente instantánea (como en realidad los hechos acontecen) y la línea del *deber ser* es anterior al *ser* y sólo se relaciona tardíamente con éste, mediante el acto/hecho de autoridad o del particular.

Con el breve roce al *ser*, el *deber ser* retoma la inercia del primero hacia el sentido en que

la norma ha sido creada. La línea de reencauce es nombrada *momento de distorsión* pues al relacionarse tardíamente con el ser los hechos se difuminan por la diversidad de versiones y formas de apreciación, ocasionando que la ulterior *aplicación de la ley* sea de igual suerte: distorsionada y ajena al hecho que pretende aplicarse. Sin desdeñar los diversos deber ser existentes en un mismo marco normativo. “Estas tres divergencias, se llamarán *deónticas* por estar todas ellas vinculadas al carácter deóntico o normativo de los discursos formulados en términos de <<deber ser>> –en sentido ético-político (o *del Derecho*), constitucional (o *en el Derecho*) y genéricamente jurídico (o *de Derecho*)– con respecto al <<ser>> de la experiencia jurídica concreta, dan lugar a otros tantos tipos de juicios normativos y de valoraciones críticas acerca del Derecho y de la práctica jurídica.”²⁰ Lo cual puede esquematizarse de la siguiente manera:

Tipo de “deber ser”	Sentido	Desarrollo	Separación entre
Deber ser externo	Ético-político	Del Derecho	Justicia y validez (Derecho y moral)
Deber ser interno	Constitucional	En el Derecho	Validez y vigencia (Derecho y normas)
Deber ser jurídico	Normativo-efectivo	De Derecho	Derecho y realidad (normas y hechos)

Si el *deber ser* no discurre constante aun dentro de su propia deóntica, evidente será su desfaseamiento con el *ser*, que en términos de Ferrajoli, es medianamente justificable:

Un Estado constitucional de derecho es por su naturaleza un ordenamiento imperfecto, resultando impensable, a causa del fundamento *nomodinámico* de la vigencia de las normas, una perfecta coherencia y plenitud del sistema en sus diversos niveles. Es más, la posible imperfección, es, paradójicamente, su mayor mérito. Una perfecta coherencia y plenitud y una total ausencia de antinomias y de lagunas sólo sería posible si no se hubiera incorporado a las normas sobre la producción algún vínculo sustancial: que es lo que sucede en el Estado absoluto –poco importa si políticamente democrático–, donde cualquier norma existente, en cuanto producida en las formas establecidas por el ordenamiento, es por eso sólo válida.²¹

Pero previo a tomar por cierto el argumento citado (amén que el Estado absoluto no debe ser consuelo), con el mismo retoma mayor importancia la debida selección de realidad para evitar su inminente riesgo, es decir, ser su propio riesgo cuya debida aplicación determinará su vigencia, permanencia y eficacia. “Si la norma se justifica en función de unas

circunstancias concretas es claro que no puede ser legítimamente aplicada más allá de esas circunstancias; es claro también que si las circunstancias cambian se pierde su justificación; es evidente, en fin, que su propia vigencia está igualmente condicionada al mantenimiento de la situación en base a la cual fue dictada.”²²

El desfase entre *ser* y *deber ser* es inevitable pero sí previsible, pues el control inicial expresa sólo la sujeción a la realidad seleccionada y por tanto, su ulterior ajuste/desajuste se da con las normas que de éste discurren. De manera que, si la selección inicial connota sólo las observaciones del selector inicial, a la par deben abrirse espacios de solución a un futuro contingente, pues debe existir un equilibrio entre lo dicho/lo no dicho pues no todo puede abarcarse desde una sola perspectiva. Contingencia significa que: “Las posibilidades de ulterior experiencia y acción indicadas en el horizonte de la experiencia actual son solamente posibilidades y, por tanto, pueden realizarse de una manera distinta de cómo se esperaba”. También significa peligro de decepción, necesidad de ir a encontrar riesgos una vez que la selección haya sido efectuada.”²³

La selección realizada niega oportunidades a lo no seleccionado y evita prontas respuestas a estas últimas por sujeción a lo ya dicho como obstáculo al crecimiento de una sociedad. “Cada sistema debe mantener su identidad, pero identidad no debe entenderse en el sentido de la lógica clásica del ser: identidad no es sustancia, no es exclusión de otras posibilidades del ser, sino inclusión, orden de estas posibilidades, es una síntesis coordinadora que ordena y remite a otras posibilidades de la experiencia.”²⁴

Como conclusión, la selección inicial debe brindar la posibilidad de crear oportunidades a la selección excluida y a la conciencia de lo posible, es decir: “Un cúmulo de posibilidades de la existencia, de otras razones y de otras cualidades diferentes.”²⁵

ii) El segundo sub-riesgo consiste en que si la selección no fue adecuada a la dinámica que pretende regular o aun cuando se considere presumiblemente adecuada, con el tiempo los hechos surgidos fuera de la selección de realidad serán tratados como transgresiones al Derecho creado y, por tanto, ignorados o sancionados para arribar a un estado de sujeción total sin posibilidad de solución a la universal exclusión.

Ese derecho-ideología constituye un sistema de “universal inclusión” cerrado, que sólo se ve a sí mismo en sus reglas y dogmas de construcción. Por tanto, es cierto hacia afuera, porque no ve otra realidad diversa a la construida por sí mismo. El derecho-ideología quisiera prever jurídicamente todo, pero como esto no es posible, porque el Derecho no puede abarcar todo, ni todas las actividades humanas, entonces ese mismo Derecho genera, a la vez, un mundo de “universal

exclusión”, es decir, genera violencia sobre el mundo de lo concreto o el mundo del lenguaje que no está previsto o sujetado por la norma jurídica. Ésta es la violencia legitimada por sí misma, que requiere ser y expresarse para defenderse y permanecer, porque no es legítima. Lo otro, lo que queda afuera de la “universal inclusión”, se convierte como consecuencia, en “universal exclusión”, esto es, en lo que no es posible y no existe, para la inclusión aunque esté ahí. El sistema ideológico de universal inclusión se construye con base en la creación de diferencias y de distinciones, a partir de considerarse a sí misma como la única realidad, como la racionalidad del sistema, y esto implica que se excluya la racionalidad de cada uno de los individuos que integran el sistema. Es por esto que la “razón del sistema” sobre lo que se considera “realidad”, construye a todo lo demás ajeno, como “no realidad”; la razón de su “moral” construye a todo lo demás como inmoral”; la razón de lo que considera “Derecho”, construye a todo lo demás, como “ilícito”.²⁶

En efecto, la norma se constituye como un todo legal con apercebimiento *a priori* de que los casos ajenos a ella deben valorarse sólo en estricto apego a la universal inclusión. Esto lleva a un círculo vicioso pues la norma es fuente interpretativa y reproductiva de sí misma tal y como acontece en México (inciso f artículo 72 constitucional) que asume al principio americano *in harmony with the Constitution* y al principio alemán *Verfassungskonforme Auslegung der Gesetze* (ambos en armonía con la Constitución).

De igual modo, la validez de la norma cae en riesgo pues eventualmente la realidad interna se sofocará en sus propios límites al repetirse por la colectividad, que encontrará vías de desatención o evasión produciendo nuevas dinámicas que exigirán crear nuevas normas que se adecuen a la nueva dinámica social, ante esto, si las nuevas disposiciones no resuelven el problema que las crea, formarán parte del mismo en indefinida continuidad contingente.

Dada la dinámica y contingencia referida, los derechos pueden encontrarse violentados de inicio por la textualidad de la norma, lo que se abordará *infra* al hablar de locución, ilocución y perlocución.

No obstante, es justo decir que el esquema existente en México hasta 2011, era de un sistema cerrado (*closed texture*), en donde los problemas del país se resolvían sólo con las normas del propio país sin oportunidad de mirar a los esquemas de otras naciones; sin embargo, a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 el paradigma cambió, y ahora, a colación del segundo párrafo del artículo 1 constitucional, se prevé –por lo menos

en discurso— que la interpretación de las normas de derechos humanos se debe dar conforme a la Constitución y conforme a los tratados internacionales en los que México sea parte. Lo anterior constituye un elemento de cambio, pues ya no se trata de un sistema autopoietico de textura cerrada, sino que se convierte en un sistema heteropoietico de textura abierta (*open texture*), en donde todas las autoridades del Estado, ya sea legislativas, administrativas o jurisdiccionales, deben “proteger”, “respetar”, “garantizar” y “promover” los derechos humanos, siempre con base en el principio pro persona, lo cual se debe lograr no sólo con el contenido propio de las normas del país, también con el contenido de los tratados internacionales en los que México es parte.

Desde luego, dicha tarea no es fácil ni se considera inmediatamente acotada, pues falta un recorrido amplio para dar lugar a un verdadero Estado constitucional de Derecho, en donde lo importante no son sólo las formas de las leyes (esto es, producidas por quien tiene la facultad para ello y con la competencia adecuada), sino conforme aún más a los contenidos, en donde se cumplan los brocardos constitucionales que prevén —o suponen prever— un contenido armónico con la comunidad internacional, de tal forma que los derechos de las personas sean respetados por igual en cualquier parte de la comunidad internacional, incluyendo desde luego el patrimonio de las personas, evitando caer en evidentes extremos de arbitrariedad y confiscatoriedad en detrimento de las personas.

iii) Como tercer sub-riesgo de este primer inciso, se advierte que del control inicial se crearán subcontroles o leyes secundarias con arreglo al inicial a lo que Hans Kelsen denominó ordenamientos *nomoestáticos* y *nomodinámicos*.

De acuerdo con la naturaleza de la norma fundamental, podemos distinguir dos diferentes tipos de órdenes o sistemas normativos: los estáticos y los dinámicos. De esta manera se habrá descubierto una norma sobre la que podría fundarse todo un sistema de moralidad. Sin embargo, lo único esencial está en que las diversas normas de cualquiera de esos sistemas se encuentran implicadas en la norma fundamental del mismo modo que lo particular hállese implicado en lo general, y en que, por ende, todas las normas particulares de ese sistema pueden obtenerse mediante una operación intelectual, es decir, gracias a una inferencia de lo general a lo particular. Este último sería un sistema de naturaleza estática. ²⁷

Los ordenamientos secundarios o *nomodinámicos* se encuentran supeditados formal y sustancialmente al primario o *nomoestático* y éste a su vez es mundo cegado a lo exterior; sin embargo, el riesgo que aquí se menciona radica dentro de lo interior, pues la falta de

definiciones y acotamiento del uso de las palabras producirá vaguedad y ambigüedad en el uso de facultades y asignación de competencias, comúnmente conocido como *conceptos jurídicos indeterminados e indeterminaciones*.

Los *conceptos jurídicos indeterminados*, a diferencia de los conceptos determinados que delimitan el ámbito de realidad a que se refieren de manera precisa, constituyen:

Una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante, es claro que intenta delimitar un supuesto concreto... Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es evidente que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución: o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o el precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado. Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una <<unidad de solución justa>> en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto y no de volición. Lo que quiere decir exactamente es que en dado caso, la concreta conducta objeto de enjuiciamiento o es de buena fe o no lo es, lo que remite a una <<apreciación por juicios disyuntivos>>, en la expresión de la fórmula alemana, ya que no puede ser las dos cosas al mismo tiempo, como es evidente. ²⁸

Así que no basta con ser ciegos a lo exterior para incurrir en riesgos de aplicación del control inicial, pues basta la falta de precisión de conceptos fundamentales para corromper su ulterior aplicación con base en una laxa interpretación, lo que crasamente ha pretendido corregir la doctrina como: *“La Constitución no se contradice, sólo establece casos de excepción”*. Por tanto, de excepción en excepción, el particular paulatinamente pierde sus derechos y fortalece el poder de quien aplica el control, dando lugar al segundo riesgo:

1.1.1.2. Selección conforme a una visión particular

Además de los riesgos producidos por la selección corta o amplia –ambas desproporcionales– de las necesidades de la colectividad, usos y costumbres, cultura y otros similares de identidad, tenemos la visión particular de experiencias del selector inicial.

Cada selector cuenta con imágenes, emociones y sensaciones particulares, ajenas y distintas a las de cada individuo de la colectividad, por lo que la visión particular del selector es impuesta a los demás forzando que sea la única que existe y correcta para olvidar la

objetividad exigida en la función selectiva.

Porque no es cierto eso de que vivimos en el mismo mundo y que vemos las mismas cosas y las mismas personas, ya que si esto fuera verdad, coincidiríamos en las afirmaciones sobre el bien y el mal y no perderíamos inútilmente el tiempo discutiendo diversos puntos de vista. No puede ser. No vemos las mismas realidades, ni existimos en el mismo círculo, no nos vemos en la misma tierra, porque cada quien vive en su propio mundo, y va constituyendo con lo que ve, lo que oye, lo que entiende, y lo que siente, su propia realidad. Y en esfuerzo de todo lo dicho, vamos a ver el mundo de fuera, lo que nos han enseñado a mirar y nuestros ojos no son tan puros como quisiéramos ni tan virginales como deseáramos, porque la educación les ha puesto escamas opacas que difícilmente dejan pasar a la luz tal cual es, ya que del espectro de los colores, unos ojos captan los rojos, y otros se conforman exclusivamente con los ocreos. ²⁹

Como resultado al punto anterior, se advierte que la observación subjetiva de la realidad constituye un segundo riesgo de su esencia; se insiste, no evitable pero sí previsible, por lo que la connotación no debe ser cerrada sino abierta. “Se puede sintetizar que el poder en el sistema social impone su particular visión de la ‘realidad’ y de su sistema productivo, al conglomerado humano que actúa como un mero reproductor de esa racionalidad. Una vez impuesta, esa construcción particular de la realidad se vuelve norma, verdad y totalidad para los sujetos que la adoptan. De esta manera, los diferentes y disidentes serán señalados como pecadores, enfermos, desviados, desadaptados, peligrosos sociales y delincuentes.” ³⁰

Dado esto, el riesgo inicial de selección subjetiva lleva implícita la cesión paulatina o instantánea de derechos de los habitantes en relación con el poder creado y detentado sobre ellos, robustecido con la creación anticipada de controles alternos para supervivencia (mediante normas secundarias) en ventaja de sus destinatarios en tanto éstos alcanzan a hacerse conscientes y reaccionar a tiempo sobre la imposición ya efectuada.

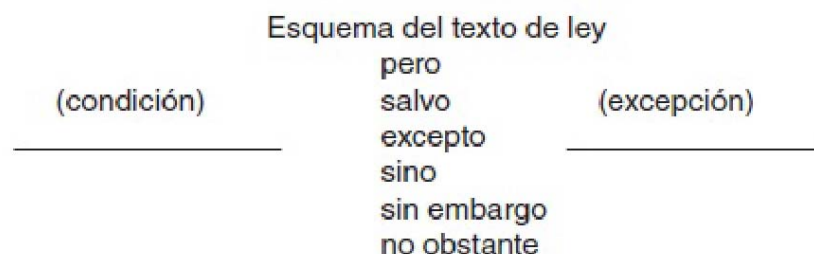
Lo anterior se plasma en el texto de la norma primaria y secundaria de nuestro país, en donde dice algo (nivel locucionario), finge hacer lo que aparentemente dijo (nivel ilocucionario), y finalmente deja de hacer lo dicho para causar un efecto distinto de lo expresado (nivel perlocucionario).

Austin distingue entre *acto locucionario*, *acto ilocucionario* y *acto perlocucionario*. Llama *locucionario* al contenido de las oraciones enunciativas (‘*p*’) o de las oraciones enunciativas nominalizadas (‘*que p*’). Con los *actos locucionarios* el hablante expresa estados de cosas; dice algo. Con los *actos*

ilocucionarios el agente realiza una acción diciendo algo. Por último, con los actos perlocucionarios el hablante busca causar un efecto sobre su oyente, mediante la ejecución de un acto de habla causa algo en el mundo. Los tres actos que distingue Austin pueden, por tanto, caracterizarse de la siguiente forma: decir algo; hacer *diciendo* algo; causar *algo mediante lo que se hace* diciendo algo. ³¹

Para que exista este mínimo sentido determinado del lenguaje, el acto de habla se compone de un elemento proposicional y un elemento ilocucionario. En otras palabras, el elemento proposicional es lo que se dice o se escribe y el elemento ilocucionario es la intención con que se dice o se escribe algo... Cuando el elemento ilocucionario se oculta para sustraer el acto de habla a la problematización comunicativa, se le llama perlocucionario... ³²

En efecto, la norma expresa diversos niveles de lenguaje cuyo uso disloca la realidad que pretende regular con ayuda de palabras de disociación comúnmente utilizadas por el legislador como “pero”, “sin embargo”, “excepto”, “salvo”, “sino”, u otro similar:



En donde el texto normativo (expresado con líneas rectas) se interrumpe por la palabra de disociación, para dar pauta a excepciones que bajo uso constante dejan atrás la condición. Esto se refiere a que las excepciones invalidan las hipótesis anteriores del texto, ante lo que surge expresa o tácitamente un *pero*. “La palabra *pero* es una de las trampas del lenguaje. Cuando digo *pero*... intento invalidar total o parcialmente lo que dije antes.” ³³ Allende dice que su uso constante hace de la excepción la condición y de la condición la excepción, aunado al inescindible uso de perlocución abordados *infra*, ³⁴ deletéreos de derechos, sin dejar de lado los textos abstrusos como costumbre legislativa ablatoria.

Ejemplo de esto se encuentra en todos los niveles normativos de México, como lo es el artículo 16 constitucional:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad

competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.

Cuya condición es la no molestia al particular y la excepción surge con el mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa, lo que llevado a la práctica repetidamente torna a la excepción en condición y viceversa, debilitando la fuerza de los derechos para suprimirlos en simple ideología.

Para dejar en claro la afectación anterior, se remite al esquema de correlativos jurídicos de Wesley Newcomb Hohfeld, el cual es expuesto por Juan Antonio Cruz Parceros de la siguiente manera:

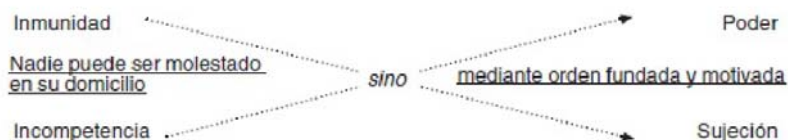
CORRELATIVOS JURÍDICOS			
Pretensión	Privilegio o libertad	Poder o competencia	Inmunidad
Deber	No-derecho	Sujeción	Incompetencia ³⁵

³⁵ Cruz Parceros Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, p. 34

De los cuales nos interesan los dos últimos pues bajo dicho contexto, la condición expuesta por el artículo 16 constitucional es que el particular tiene inmunidad –en su domicilio– y por tanto la autoridad es incompetente para entrar en él.

Inmunidades e incompetencias. Tal como se señaló ya, una inmunidad es el correlativo de una incompetencia (“no potestad”), y el opuesto (o la negación) de una sujeción. ³⁵

No obstante, la excepción perlocutiva transforma ambas situaciones jurídicas y ahora la autoridad cuenta con poder y el particular con sujeción dando lugar al siguiente esquema:



Con el pretexto de que el acto se encuentra fundado y motivado, las autoridades hacen que las excepciones se vuelvan condiciones y las condiciones excepciones, o dicho de otro modo, las inmunidades se vuelven sujeción y las incompetencias se vuelven poder sólo

porque así lo permite la Constitución, que demuestra que los derechos escritos y garantías sean sólo texto.

La Carta Magna produce un nuevo ejemplo en su artículo 8o.:

Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste 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.

De donde se advierte una excepción que excluye totalmente la petición en materia política para los extranjeros, robusteciendo la diferencia entre individuos y ciudadanos. A su vez, la fracción III del artículo 43 del Código Fiscal de la Federación indica:

Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar:

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el Artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado **excepto** cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

En donde la revisión fiscal pretende uniformidad en la exigencia del nombre impreso del visitado a fin de evitar arbitrariedades; no obstante, la excepción se forja en revisiones de comercio exterior quebrantando la uniformidad discursiva para enderezar la fuerza del Estado sobre los tópicos preferentes seleccionados por éste.

Con los ejemplos dados, es evidente que las palabras son el medio de comunicación menos fiable, pues la realidad de la Constitución (*deber ser interno*) es sólo control inicial que da pauta a formar subcontroles (leyes secundarias) aplicables a la población y sólo por excepción al Estado (estatutarias), las cuales serán más blandas en obviada al destinatario.

Todo lo anterior deja ver que el lenguaje escrito de la ley es determinado por la intención de su creador, pues señala algo (ilocución) pero con una intención oculta (perlocución), por lo que se puede decir que las leyes discurren en dos sentidos:

a) Acto del habla (según Habermas) o argumentos de principios (según Dworkin); y

b) Acto teleológico (según Habermas) o argumentos de política (según Dworkin).

Conforme a la concepción de Habermas, se dice lo siguiente:

Se consideran dos casos paradigmáticos: una afirmación con que **a)** manifiesta con intención comunicativa una determinada opinión y una intervención teleológica en el mundo con la que **b)** trata de lograr un determinado fin. Lo mismo que **a)** pretende que su enunciado es verdadero, **b)** pretende que su plan de acción tiene perspectivas de éxito o que las reglas de acción conforme a las que ejecuta ese plan son eficaces. Entonces, **a)** se refiere a algo que como cuestión de hecho tiene lugar en el mundo objetivo. Con su actividad teleológica, **b)** se refiere a algo que ha de tener lugar en el mundo objetivo. ³⁶

Conforme a la concepción de Dworkin se dice lo siguiente:

Los argumentos políticos justifican una decisión política demostrando que favorece o protege alguna meta colectiva de la comunidad en cuanto todo. Los argumentos de principio justifican una decisión política demostrando que tal decisión respeta o asegura algún derecho, individual o del grupo. Los argumentos de principio se proponen establecer un derecho individual; los derechos políticos se proponen establecer un objetivo colectivo. Los principios son proposiciones que describen derechos; las políticas son proporciones que describen objetivos, un objetivo es una finalidad política no individualizada. ³⁷

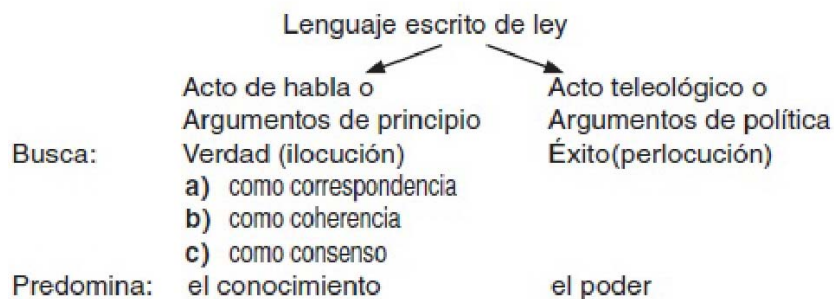
Lo anterior se complementa con los postulados de Luigi Ferrajoli en conclusión a las dos posturas expuestas al hablar de la verdad jurídica:

Con una fórmula sintética, se puede decir que el juicio penal –como por lo demás toda actividad judicial– es un <<saber-poder>>, es decir, una combinación de conocimiento (*veritas*) y de decisión (*auctoritas*). En semejante entrelazamiento, cuanto mayor es el poder tanto menor es el saber, y viceversa. ³⁸

Para Ferrajoli, la verdad judicial es una verdad probable,... Podemos distinguir tres significados de la palabra verdad... la verdad como correspondencia, que es a la que, explícitamente, adhiere Ferrajoli,... correspondencia entre la idea y la realidad,... El segundo tipo de verdad es la verdad como coherencia... la coherencia entre enunciados... Por último, la verdad como consenso se refiere ya sea a la verdad como correspondencia o a la verdad como coherencia. Es decir, la verdad como correspondencia y la verdad como coherencia no existen sin que

alguien las afirme o las niegue ante otro. ³⁹

Lo cual se puede esquematizar de la siguiente manera:



Pues si la ley es ampliamente inculcada –como ideología– entre la población y autoridades encargadas de dirimirla, entonces predomina el éxito del poder, pero si se entiende debidamente –como principio–, entonces predomina la verdad del conocimiento jurídico. Sin embargo, toda ley obedece al control inicial, por lo que podemos decir que lo que dictan la mayoría de las leyes es lo que conviene a los intereses creados por los más poderosos. Porque las leyes no reflejan lo que la sociedad piensa de sí misma y desea ser sino donde está el poder.

1.1.2. DEBILITAMIENTO DE LOS DERECHOS Y ROBUSTECIMIENTO DEL PODER

1.1.2.1. Debilitamiento de los derechos

La libertad (como derecho) se limita a adecuarse a las normas en donde los hechos son los que se ajustan a éstas y no al revés, por lo que el postulado de aplicación de la ley pierde sentido frente al texto normativo pues lo imperante es el ajuste de la realidad a la ley. “Es así que los hechos se motivan y ocurren de una forma, las informaciones otorgadas por las partes los presentan con sus naturales intenciones, los escribientes los registran de manera deformada por su analfabetismo funcional y el intérprete los construye, no los reconstruye, como subjetivamente los conozca o los comprenda, seleccionando los datos y los sujetos que le sirvan para integrar los elementos que la norma exige.” ⁴⁰

En efecto, las normas confinan al forzoso ajuste de los hechos a la norma y no la aplicación de ésta a los hechos en virtud de lo dicho por la Constitución en el cuarto párrafo de su artículo 14, en donde la prelación para juzgar atiende primeramente al texto de la ley y, en su defecto, a su interpretación jurídica para finalmente arribar a los principios generales de Derecho, ⁴¹ cuando éstos deben ser un elemento común en la elaboración de sentencias

y no sólo subsidiario, toda vez que:

a) La aplicación del texto de ley (como primera opción) es *per se* y *a priori* un riesgo a la función jurisdiccional en virtud de que la semántica de la norma conlleva a una diversidad de interpretaciones que dificultan su ulterior aplicación.

Si la norma es clara, –cuando todas las interpretaciones razonables que pueda recibir conduzcan a la misma solución– se deberá verificar, esto implica postular:

Que de toda norma y *a fortiori* de la norma clara, hay múltiples interpretaciones razonables, entendiendo por razonable un enuncado equivalente a la norma de origen y que conduce a la misma norma de salida;

Que las múltiples interpretaciones razonables son finitas y enumerables, y

Que el conjunto de todas las interpretaciones conducen a una norma única como solución, sea porque lógicamente la impliquen, o porque el juez no tenga, frente a ese conjunto, otra alternativa de procedimiento.

La definición de las normas claras, como se observa de forma inmediata, revela dificultades de las cuales lo menos que puede afirmarse es que nada tienen de claras. Ante esto se presentan problemas de la semántica de las normas, de la relación que un enunciado normativo, por claro y evidente que sea, tenga con alguna otra entidad que corresponderá entrever: hechos sociales, sentidos o valores. ⁴²

b) La interpretación jurídica (como segunda opción) dependerá de la óptica y tendencias particulares del juzgador (artículo 94 constitucional) que incurre en interpretaciones extensivas o integrativas no autorizadas.

Si la interpretación más seria y metódica de la norma clara se encuentra con esa problemática, es aún más confusa e inaccesible la situación cuando se trata de normas oscuras que nos llevan a un callejón sin salida o a normas en blanco en las que cabe todo tipo de interpretación. ⁴³

Si bien algunos autores hablan de la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia civil, lo cual es correcto cuando se contempla un negocio de esa naturaleza sobre el cual existe norma jurídica que lo regula o que puede ser interpretada, pero que consideramos es una denominación incorrecta cuando no

existe norma exactamente aplicable al caso, y se requiere un reenvío a los principios generales de Derecho, en cuyo caso malamente se podría afirmar que existe una violación por inexacta aplicación de la ley, cuando ésta no existe. ⁴⁴

Se robustece la indebida ubicación última de los principios generales de Derecho pues teóricamente son el sustento inicial de todo sistema legal y dado que el particular actúa con libertad bajo el principio que implica poder hacer todo aquello que no le es prohibido (lo que no acontece para la autoridad quien forzosamente debe actuar conforme a ley), es evidente que la norma sea la aplicable a los hechos mas no éstos ajustados al texto de ley.

A partir de este presupuesto, los actos deben desarrollarse al margen de la voluntad de sus emisores y jamás en torno a las leyes. ⁴⁵ Por su parte, los actos de autoridad no pueden nacer con libertad sino siempre conforme a la ley en donde se obliga a fundarlos y motivarlos.

En efecto, existen dos ejemplos que –como texto– parecen cumplir lo antes dicho:

a) El primer ejemplo es el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece tres momentos:

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

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

Los tres momentos se ubican por orden de la siguiente manera:

i) Aplicación (primer párrafo), supone que la ley entiende que las normas sólo se aplican a los hechos mas no al revés, por lo que los hechos no deben ajustarse a la ley, y sólo cuando ésta es oscura nos lleva al segundo momento:

ii) Interpretación (segundo párrafo *ab initio*), esto implica desentrañar el verdadero significado de la norma, y sólo cuando ésta se encuentra oscura, confusa, vaga, ambigua, nos dirigimos al tercer momento:

iii) *Integración* (segundo párrafo *in fine*), burdamente conocido como “supletoriedad” –pues en diversos países, verbigracia España, se le conoce como “subsidiariedad”–, implica complementar la ley con otros ordenamientos a fin de arrojar un sentido integral. Es decir, se lleva a cabo la tarea de integración cuando la ley es “lagunosa”. Cuando ésta se produce con las leyes de un mismo país se llama *autointegración*, y cuando se permite la aplicación de legislaciones externas se llama *heterointegración*.

b) El segundo ejemplo ilocutorio es con los textos de los artículos 68 del CFF y el 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, cuyo texto comparado es:

Artículo 68 del Código Fiscal de la Federación	Artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales...	Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe...

¿Por qué los actos de la autoridad se presumen legales y por qué los actos del particular se presumen *de buena fe*? Porque la autoridad es quien tiene que obrar siempre sólo con arreglo a la ley, en tanto que el particular tiene siempre libertad para actuar. No obstante, en la práctica se exige al particular que actúe siempre pensando en la norma aunque no la conozca pues de no ser así será sancionado. Verbigracia, el artículo 6 del CFF dispone: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho”. Sin embargo, aclara que serán aquellas situaciones jurídicas o de hecho “previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.⁴⁶

Tal aclaración produce perlocutivamente, mediante el uso de la palabra de disociación, que el acto de que el particular se someta a modalidades de tiempo y forma que, además de sujetar la libertad individual, arroja una constante incertidumbre en virtud de la recurrente modificación de las leyes,⁴⁷ creando en la autoridad hacendaria la idea de sometimiento forzoso de los actos de los particulares a las leyes.

Pero aquí parece haber una contradicción monstruosa. Si un hombre tiene derecho a hacer lo que su conciencia le dice que debe hacer, entonces ¿cómo se puede justificar que el Estado lo disuada de hacerlo? ¿No está mal que un Estado prohíba y castigue aquello que reconoce que los hombres tienen derecho a hacer?⁴⁸

Así, el particular actúa permanentemente sin conocer las verdaderas consecuencias jurídicas de su voluntad por efecto de temporalidad caprichosa de la ley, en donde sus actos

serán siempre supeditados a normas restrictivas de su patrimonio (tributarias) por efecto siempre cambiante o por desconocimiento.

Esa indebida óptica desarrolla un sinnúmero de leyes que contienen desde meras “presunciones” hasta “facultades discrecionales” a fin de encuadrar a como dé lugar los hechos a la norma, en donde el poder se erige con imperio desarmando la libertad.

Reformulando así el problema, el particular se convierte en mero reproductor de lo seleccionado por quien detenta el poder –en analogía burda a los concursos de televisión en donde las reglas ya están impuestas– y por tanto, el particular obra sólo conforme al control inicial, el cual, lejos de establecer con claridad el concepto y valor de los derechos, se aboca a normar a favor del Estado con base en anotaciones enfáticas de sus atribuciones en donde los derechos se reducen a términos y no a conceptos.

La confusión surge al separar el sustantivo como término y no como concepto; surge tal confusión porque no lo aprecian como una idea concebida ya formada por el entendimiento (el concepto), sino como una partícula (nombre o término) en la oración. Así, el concepto circunscribe –o si se quiere, define– la substancia y la esencia de la idea, la revela, el concepto no se limita a describir y clasificar los datos empíricos, también posibilita la derivación deductiva de ellos. La función lógica del concepto es la suposición por la cual el concepto mismo, en todas las combinaciones que entra, está en vez de las cosas significadas. Citado por Abagnano, Frege manifestaba que: “El concepto es algo objetivo, que no es construido por obra nuestra y que por tanto una proposición como ‘el número 3 es un número primo’ es algo completamente independiente de la circunstancia de hallarnos despiertos o dormidos, vivos o no; una cosas que vale y que valdrá objetivamente y por siempre, independientemente de la existencia o no existencia de seres que reconozcan o no esta verdad”. ⁴⁹

Se puede concluir que si el *valor* es allende al concepto –pues se le asigna mediante referentes– ⁵⁰ y el *término* inferior a éste –por ser sólo una idea aislada, no adminiculada con el entorno al cual pertenece– es de suponer que los derechos carecen de desarrollo jurídico y fáctico (*deber ser jurídico*) en virtud del texto *nomoestático*, pues un derecho sin desarrollo normativo que produzca su justiciabilidad implica la nada jurídica.

Así, es de enfatizar desde este momento –para confirmar lo dicho– qué se debe entender por norma, pues para Riccardo Guastini existe una diferencia entre *disposición* y *norma*:

En fin, es necesario distinguir entre los enunciados y su significado por la

simple razón de que no se da una correspondencia biunívoca entre unos y otros. Por un lado, la noción de enunciado normativo, entendido como una expresión lingüística de forma completa, idónea para ser interpretada en sentido normativo. Por otro, la noción de norma, entendida como el contenido significativo normativo que, según una determinada interpretación es atribuible a un enunciado. Por otra parte, el significado no es algo preconstituido respecto a la actividad interpretativa, ya que es una variable de las valoraciones y decisiones del intérprete. La elección de atribuir un cierto significado a un enunciado y no otro es fruto de la voluntad y no del conocimiento. ⁵¹

Aunque la expresión <<norma>> se usa con muchos sentidos en la literatura jurídica, es importante distinguir el texto de los documentos legislativos, que son el objeto de la actividad interpretativa y que Guastini denomina disposición, del contenido de significado de dichos textos, que Guastini denomina norma; la norma no es más que el resultado de la actividad interpretativa. En cuanto a contenidos significativos, no son previos a la interpretación, sino el resultado de la actividad interpretativa; la interpretación jurídica no ha de ser comprendida como una actividad consistente en descubrir el contenido de los textos o documentos normativos, sino como una actividad consistente en la propuesta o estipulación de determinados significados a determinados textos. Con arreglo a esta concepción, los enunciados interpretativos... son producto no del conocimiento sino de la voluntad... cualquier enunciado interpretativo es, según Guastini, el resultado de una volición y no de una actividad de carácter cognoscitivo. ⁵²

Al hacer de nuevo referencia a Ferrajoli: “el juicio penal –como por lo demás toda actividad judicial– es un <<saber-poder>>, es decir, una combinación de conocimiento (*veritas*) y de decisión (*auctoritas*). En semejante entrelazamiento, cuanto mayor es el poder tanto menor es el saber, y viceversa.” ⁵³ Por tanto, se resume la diferencia entre disposición y norma de la siguiente manera:

Disposición	=	texto
Norma	=	significado (de voluntad)

En donde la disposición es *a priori* y la norma –interpretación– es *a posteriori*, por esta razón el presente trabajo habla en su título de *normas impositivas*, pues son el resultado de lo que el Estado piensa de las leyes que ha emitido, por lo que su ideología es perenne y sólo resta aplicarla a la dinámica social pese a ser escrita en un pasado que evidentemente se desfasa del presente y el futuro; Guastini continúa acerca de esto:

Interpretación y definición, en efecto, son especies de un único género (en realidad, quizás son la misma cosa). Existen fundamentalmente dos tipos de definiciones: **1) Definiciones lexicográficas...** describen el modo, como el vocablo o el sintagma definidos son efectivamente usados por alguien; **2) Definiciones estipulativas...** proponen usar un determinado vocablo sintagma de una forma determinada, con preferencia sobre otras; *Estipulaciones*, todas las *decisiones* relativas al significado de un vocablo o de un sintagma; *Redefiniciones*, consiste en *precisar* el significado de un vocablo o sintagma, eliminando (al menos en parte) la ambigüedad y la vaguedad que son propias del uso común. Ahora, la misma distinción que hemos usado para las definiciones puede ser también aplicada (si bien no es habitual hacerlo) a las interpretaciones. **1) Interpretaciones-conocimiento:** consiste en *conocer* o en *conjeturar* el significado o los significados de una expresión determinada... **2) Interpretación-decisión:** consiste en proponer o en *decidir* atribuir a una determinada expresión un determinado significado con preferencia sobre otros. ⁵⁴

Se puede esquematizar de la siguiente manera:

Definiciones		Interpretaciones	
Lexicográfica	→ describe	Interpretación-conocimiento	→ conjetura
Estipulativa	→ propone	Interpretación-decisión	{ propone
Estipulación	→ decide		{ decide
Redefinición	→ precisa (disposición)		

Mientras que el legislador redefine (pasa de un referente empírico a un referente normativo –aunque a veces se quede en el primero por función incompleta–), la autoridad al aplicar la ley, y los tribunales al resolver un juicio, *deciden* el significado de la ley (la interpretan) y la convierten en norma. Así, el Estado de Poder se robustece con facultades estipuladas (*decisión*) y redefinidas en ley (*precisión*) en la que –además– se incluyen fracciones residuales con la frase “todas las demás que determinen las leyes”, sin fracción igual para los derechos fundamentales.

1.1.2.2. Robustecimiento del poder

El texto constitucional no debe circunscribirse exclusivamente a mencionar *términos* sino de igual forma dejar en claro su *concepto* y *valor*.

En realidad a quien detenta el poder le interesa continuar detentándolo, y los medios generalmente no son determinantes. Sin embargo, por razones de “eficiencia”, todo poder prefiere inducir conductas, y sólo forzarlas en caso de no seguir lo primero. ⁵⁵

En efecto, no hay que discutir ahora que, en definitiva, la coacción es la forma última de poder. Pero de ninguna manera se encuentra de forma constante en la última instancia. La autoridad (el poder que se justifica por las creencias de los que obedecen voluntariamente) y la manipulación (el poder que es ejercido sin su consentimiento sobre los que carecen de poder) deben ser consideradas también, además de la coacción. En realidad, hay que establecer tres tipos cuando pensamos en el poder. ⁵⁶

Ante esto surge la moral disfrazada en donde se sugiere, mediante la persuasión, la sujeción a la ley para evitar distorsionar las instituciones hasta ahora existentes, es decir, a diferencia del convencimiento que apela a la razón, la persuasión apela a la moral y produce el apartamiento de la función social del Derecho. “Justamente, cuando la ley intenta transformarse en una moral es cuando distorsiona su función social, cuando encapsula al individuo, cuando masifica y anula a los habitantes de un país. Sin embargo, la sociedad en que vivimos cree con firmeza en esta moral enlatada.” ⁵⁷

Este efecto es común y lo vemos en los actos de autoridad que se basan más en la moral crítica que en la moral positiva que el legislador plasma en las leyes ⁵⁸ y se denota así que la Constitución es un elemento de control inicial.

La Constitución Política de México, establece que el supremo poder de la federación se divide para su ejercicio en: Legislativo, Ejecutivo y Judicial (artículo 49). Y aclara también, que no podrá reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo en el caso de facultades extraordinarias del Ejecutivo de la Unión. Sin embargo, de acuerdo a la misma Constitución Política, es el Presidente del Poder Ejecutivo el que nombra a los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la aprobación de la Cámara de Senadores (artículos 89, XVIII; 96, 98 y 99); y en el Distrito Federal, es el Presidente de la República el que nombra a los Magistrados del Tribunal Superior de Justicia con la aprobación de la Cámara de Diputados (artículos 89, XVII; 73, VI, 4a. de la Constitución Política Mexicana vigente en 1917 a 1994). Por lo que toca al equipamiento y a la satisfacción de las necesidades del órgano judicial, corresponde también al Presidente del Ejecutivo

hacerlos efectivos de acuerdo a la fracción XII del artículo 89 de la Constitución Política Federal. Pero además, el Presidente de la República debe someter las licencias y las renunciaciones de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia a la aprobación de la Cámara de Senadores y puede pedir ante la Cámara de Diputados la destitución, por mala conducta, de cualquiera de los ministros de la Suprema Corte, de los Magistrados de Circuito, de los Jueces de Distrito, de los Magistrados del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal y de los Jueces del Orden Común del Distrito Federal, mediando una plática privada con el servidor público (artículos 89; XVIII, XIX y 111 parte final constitucionales). Esto implica que la misma Carta Magna reúne dos poderes en una sola persona. Por ello, queda claro que el órgano judicial, su organización fundamental, su funcionamiento y el nombramiento y control de las cúpulas, están supraordenadas por el Poder Ejecutivo, por lo que en consecuencia son dependientes de éste. ⁵⁹

Se arroja así a un Poder Judicial supeditado al Presidente de la República, quien inicia el control sobre éste desde la propuesta de ministros, misma que deriva de asunción al artículo II, sección 2 de la Constitución de los Estados Unidos de América (EUA).

La Constitución original de 1917 señalaba que los ministros de la Suprema Corte serían designados por el Congreso de la Unión en funciones de colegio electoral, siendo los candidatos propuestos, uno por cada legislatura local, en la forma que ordenara la propia ley local. Empero, este sistema se modificó y su reforma se publicó en el Diario Oficial el 20 de agosto de 1928 para configurar el sistema que tenemos actualmente y que está inspirado en el norteamericano; éste ha dado buen resultado, porque el Senado vigila realmente los nombramientos, los que reciben la atención de la opinión pública, pero en México esas designaciones quedan en las manos exclusivas del presidente. ⁶⁰

Sin desdeñar al Poder Legislativo, que también tiene influencia normativa del Ejecutivo pues aunque su tarea se encomienda al Congreso de la Unión (artículo 50 constitucional) la realidad es que dicha tarea puede ser iniciada por diversos funcionarios, a saber (artículo 71):

Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República;

II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y

III. A las Legislaturas de los Estados.

IV. ...

Lo que connota y denota dos cuestiones importantes:

a) La primera, en sentido de *enunciado* pues el artículo nombra al Presidente de la República y no al Ejecutivo Federal como facultado con iniciativa legislativa. “La facultad de iniciativa corresponde en forma exclusiva al Presidente de la República; esta regla es general y constante; no pueden ejercerla los secretarios, los jefes de departamento ni algún otro funcionario que dependa de él.” ⁶¹

b) La segunda, en sentido de *enunciado* y de *hechos* pues en la habilitación a determinados funcionarios para iniciar leyes, el Poder Legislativo se convierte en *sujeto pasivo* de tal función respecto de las iniciativas del presidente, en tanto éste es *sujeto activo* pues el Legislativo trabajará con base en una idea no propia. “Sin iniciativa no hay proceso legislativo; ésta lo inicia y finalmente también justifica la existencia de ese cuerpo colegiado que se denomina *Congreso de la Unión*.” ⁶²

Esto se robustece si se considera que, verbigracia, el presupuesto anual de egresos siempre nace en el seno del Ejecutivo Federal, quien tiene exclusividad de iniciativa (artículo 74):

Artículo 74. ...

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

No obstante, las demás leyes no confieren exclusividad al Presidente pero la práctica da una realidad distinta al texto constitucional, principalmente con leyes impositivas como las que año con año suceden y producen una costumbre legislativa-sustancial a favor del Presidente (pues el texto de la Constitución es sólo formal), quien aparentemente pierde el control de su propuesta al enviarla para discusión y aprobación al Congreso. “La esencia del positivismo legislativo, es que sólo los estatutos promulgados por el Poder Legislativo podrían ser leyes. Sin embargo, en las naciones de Derecho Civil era común que el príncipe tuviera Poder Legislativo dentro de ciertos límites. Por la misma razón, la legislatura podía

delegar el poder para promulgar regulaciones que tenían la fuerza de leyes a los órganos administrativos del gobierno.”⁶³

Sin embargo, el control lo retoma posteriormente, con el plazo de diez días, para realizar observaciones después de la discusión de las cámaras, acorde con los incisos A y B *ibidem*:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

A. Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

B. Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de diez días útiles; a no ser que, corriendo este término hubiere el Congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

Por consiguiente, es una inercia en nuestro país por asunción de la Constitución Española, pues en tanto que allá se establece la sanción regia del Rey como simple requisito formal, nuestra Carta Magna lo adopta como requisito sustancial: “El Rey, como el Presidente del Gobierno que le refrenda, no podrá negar la sanción, que el artículo 91 de la Constitución impone otorgar (<<sancionará>>, imperativamente) en un plazo tasado de quince días; el acto es de pura comprobación de la voluntad de las Cámaras. De este modo, la sanción regia se ha convertido en un simple requisito formal de la promulgación.”⁶⁴

La participación del Presidente se da en todas las fases de creación de leyes: prelegislativa (con la iniciativa de ley), legislativa (con los diez días para observaciones) y poslegislativa (con la interpretación administrativa y la ejecución de las leyes).

Se concentran así dos poderes en uno solo, la tarea legislativa y ejecutiva se reúnen en el Presidente, quien inicia y concluye el proceso legislativo y en obviada a sus funciones buscará la pronta ejecución de la ley para mejorar el desarrollo de sus actividades desdeñando objetividad a sus propuestas. Así, dos poderes distintos, Ejecutivo y Legislativo –pese a los diversos niveles de este último, Federal y Estatal– concurren a la iniciativa legislativa omitiendo al Poder Judicial de la misma en evidente desequilibrio estatal. “El

Ejecutivo asume de manera transitoria los papeles de iniciador, aprobador y promulgador. La ley que lo faculta es la medida tanto del derecho de iniciativa como de las limitaciones y de su actividad sustitutiva del órgano legislativo.”⁶⁵

En sustancia, ¿cómo es posible la defensa de los derechos cuando éstos normativamente son desdeñados por el texto constitucional? y por ende, deja en claro quién es el Estado y sus instituciones, mas no lo hace respecto al particular, cuya repetición constante orilla a un convencimiento no sólo normativo sino, de igual forma, psicológico de lo que entiende de su posición en el país.

Con lo anterior se deduce que toda interpretación de la norma será apegada sólo a la ley (nunca siquiera a principios generales de derecho), confinada a una repetición de poder del Estado simplemente porque así lo dice la Constitución pues todo criterio ajeno será visto como desadaptación. Esto confirma que si la propia Constitución coloca al particular en un campo cercado de Poder Estatal, lo destina a vivir así jurídicamente ante lo que difícilmente surgirán criterios que guíen a la elevación normativa del individuo.

1.2. DERECHOS INDIVIDUALES Y SOCIALES

1.2.1. DERECHOS INDIVIDUALES

Los derechos son el punto elemental del desarrollo de las personas en la sociedad, cuya defensa es constante aun sin la plena conciencia de su titularidad o existencia normativa. Los derechos han sido tratados doctrinariamente por “generaciones” e internacionalmente —en lo jurídico— por las Naciones Unidas a través de “pactos”, esto es:

a) La primera generación es la de los derechos civiles y políticos, con lo que surge el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado y abierto a firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en su Resolución 2200 A (XXI) del 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 23 de marzo de 1976, de conformidad con su artículo 49 y vinculación de México el 23 de marzo de 1981 por publicación en el Diario Oficial de la Federación de 22 de junio de 1981.⁶⁶

En dicho Pacto se reconoce el derecho a la vida, a la libertad, a la libertad de circulación, a la libre elección de residencia, a la igualdad ante los tribunales y cortes de justicia, al reconocimiento de su personalidad, a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión, libertad de expresión, derecho de reunión pacífica y asociación, derecho a contraer matrimonio, de participación en los asuntos públicos a votar y ser

elegidos, conminando a todos los países partes del Pacto para que en sus legislaciones respeten y garanticen tales derechos (artículo 2).

b) La segunda generación es la de los derechos económicos, sociales y culturales, y por este motivo también surge el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966, con entrada en vigor el 3 de enero de 1976, de conformidad con su artículo 27 y vinculación de México el 23 de marzo de 1981 por publicación en el Diario Oficial el 12 de mayo de 1981.⁶⁷

En el pacto antes mencionado, se reconoce el derecho a trabajar, a la seguridad social, a un nivel de vida adecuado, a mejorar los métodos de producción, conservación y distribución de alimentos, al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental, a la educación, y participar en la vida cultural y gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones, conminando a todos los países partes del Pacto para que en sus legislaciones progresivamente⁶⁸ adopten medidas legislativas para su plena efectividad (artículo 2).

c) La tercera generación es la de los derechos del desarrollo y derecho a la paz, los cuales, sin plena identificación como en los dos puntos anteriores, se encuentran comprendidos –no tanto como derechos sino como prohibición de guerra– dentro de la Carta de la Organización de las Naciones Unidas y –como derecho– con el Protocolo Facultativo de la Convención sobre los derechos del niño aprobado por la Asamblea General de la ONU el 25 de mayo de 2000, con entrada en vigor el 12 de febrero de 2002 y vinculación de México el 15 de marzo de 2002, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de mayo de 2002. “La historia del constitucionalismo es la historia de libertad en las primeras declaraciones y constituciones del siglo XVIII: desde el derecho a la huelga a los derechos sociales en las constituciones del siglo XX hasta los nuevos derechos a la paz, al ambiente, a la información y similares, y hoy reivindicados y todavía no todos constitucionalizados.”⁶⁹

Sobre los últimos, Luigi Ferrajoli ha expuesto:

La Carta de la ONU ha desterrado la guerra en su solemne preámbulo y después en su artículo 11, porque la guerra ha llegado a ser inaceptable, y el Derecho Internacional ha cambiado de naturaleza porque ha cambiado de naturaleza la guerra. Al incorporar como principio fundamental la prohibición de la guerra, la Carta de la ONU ha transformado la injustificabilidad oral de la guerra

—cualquier guerra— en su ilegalidad o ilicitud. De este modo, la cuestión de la injusticia de la guerra ha sido en gran parte superada por la afirmación de su ilegalidad. Tal es, por lo demás, el valor garantista del Derecho Positivo. ⁷⁹

De lo que se advierte una alta atención a evitar la guerra. No obstante, no es nuestra intención realizar un estudio sobre las generaciones de los derechos ni su trato internacional (pues las líneas anteriores se vierten sólo como referencia inicial) sino su defensa, por lo que con el ánimo de evitar hacer amplio el presente apartado, es de señalar que —respecto a los dos primeros puntos— los pactos no brindan un estudio de los derechos, ya que no es ésa su intención sino alentar su regulación, por este motivo se considera adecuado abordar el estudio de los derechos conforme la concepción de Luigi Ferrajoli quien —de entre los diversos tratadistas— nos habla de derechos fundamentales:

La ciudadanía y la capacidad de obrar han quedado hoy como las únicas diferencias de status que aún delimitan la igualdad de las personas humanas. Y pueden, pues, ser asumidas como los dos parámetros —el primero superable, el segundo insuperable— sobre los que fundar dos grandes divisiones dentro de los derechos fundamentales: la que se da entre derechos de la personalidad y derechos de ciudadanía, que corresponden, respectivamente, a todos o sólo a los ciudadanos y la existente entre derechos primarios (o sustanciales) y derechos secundarios (instrumentales o de autonomía), que corresponden, a su vez, a todos o sólo a las personas con capacidad de obrar. Luego de cruzar las dos distinciones se obtienen cuatro clases de derechos: los derechos humanos, que son los derechos primarios de las personas y conciernen indistintamente a todos los seres humanos, por ejemplo (conforme a la Constitución italiana), el derecho a la vida y a la integridad de la persona, la libertad de la persona, la libertad de conciencia y de manifestación del pensamiento, el derecho a la salud y a la educación y las garantías penales y procesales; los derechos públicos, que son los derechos primarios reconocidos sólo a los ciudadanos, como (siempre conforme a la Constitución italiana) el derecho de residencia y circulación en el territorio nacional, los de reunión y asociación, el derecho al trabajo, el derecho a la subsistencia y a la asistencia de quien es inhábil para el trabajo; los *derechos civiles*, que son los derechos secundarios adscritos a todas las personas humanas capaces de obrar, como la potestad negocial, la libertad contractual, la libertad de elegir y cambiar de trabajo, la libertad de empresa, el derecho de accionar en juicio, en general, todos los derechos potestativos en los que se manifiesta la autonomía privada y sobre los que se funda el mercado; los *derechos políticos*, que son, en fin, los derechos secundarios reservados

únicamente a los ciudadanos con capacidad de obrar, como el derecho al voto, el de sufragio pasivo, el derecho de acceder a los cargos públicos y, en general, todos los derechos potestativos en los que se manifiesta la autonomía política y sobre los que se fundan la representación y la democracia política.⁷¹

Ferrajoli esquematiza lo anterior de la siguiente forma:

Derechos fundamentales	Derechos de la persona	Derechos del ciudadano
Derechos primarios	Derechos humanos	Derechos públicos
Derechos secundarios	Derechos civiles	Derechos políticos ⁷³

⁷³ Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 294

Al mismo tiempo, habla de otra división entre derechos fundamentales y patrimoniales, surgida de libertad y propiedad, cuya diferencia discurre en cuatro puntos:

La primera diferencia consiste en el hecho de que los derechos fundamentales –tanto los derechos de libertad como el derecho a la vida, y los derechos civiles, incluidos los de adquirir y disponer de los bienes objeto de propiedad, del mismo modo que los derechos políticos y los sociales– son derechos <<universales>> (*omnium*), en el sentido lógico de la cuantificación universal de la clase de los sujetos que son sus titulares; mientras que los derechos patrimoniales –del derecho de propiedad a los demás reales y también los derechos de crédito– son derechos singulares (*singuli*), en el sentido lógico de que para cada uno de ellos existe un titular determinado (o varios cotitulares, como en la copropiedad) con exclusión de todos los demás. Por consiguiente, los primeros están reconocidos a todos sus titulares en igual forma y medida; los segundos pertenecen a cada uno de manera diversa, tanto por la cantidad como por la calidad. La segunda diferencia; los derechos fundamentales son indisponibles, inalienables, inviolables, intransigibles, personalísimos. En cambio, los derechos patrimoniales –de la propiedad privada a los derechos de crédito– son derechos disponibles por su naturaleza, negociables y alienables. Éstos se acumulan, aquéllos permanecen invariables. No cabe llegar a ser jurídicamente más libres, mientras que sí es posible hacerse jurídicamente más ricos. Los derechos patrimoniales, al tener un objeto consistente en un bien patrimonial, se adquieren, se cambian, se venden. Las libertades, por el contrario, no se cambian ni se acumulan. La tercera diferencia tiene que ver con la estructura jurídica de los derechos; mientras que

los derechos fundamentales son normas, los derechos patrimoniales son predispuestos por normas. Los primeros se identifican con las mismas normas o reglas generales que los atribuyen. En cambio, los segundos son siempre actuaciones singulares dispuestas por actos a su vez singulares y pre-dispuestas por las normas que los prevén como sus efectos. Existe una cuarta diferencia, la cual dice que mientras los derechos patrimoniales son horizontales, los derechos fundamentales son verticales en el sentido de que las relaciones jurídicas mantenidas por los titulares de derechos patrimoniales son relaciones intersubjetivas de tipo civilista –contractual, sucesorio y similares–, mientras las que se producen entre los titulares de los derechos fundamentales son relaciones de tipo publicista, o sea, del individuo (solo o también frente al Estado).⁷²

Estos derechos son los que más importan para el presente estudio pues sobre ellos se enfoca la tributación. Por eso, en tanto los derechos fundamentales son un primer peldaño, los derechos patrimoniales son el segundo bajo el entendido de la *indisponibilidad activa y pasiva* de aquéllos por imposibilidad de su cesión contractual de la vida, la igualdad o la libertad. Por esta razón, todo acto contractual que pretenda su disponibilidad producirá inexistencia o nulidad (garantizada en el artículo 5 constitucional).

Tratándose de derechos humanos, la reforma más importante en México sin duda ha sido la acaecida el 10 de junio de 2011, en donde se realizaron diversos cambios formales y sustanciales al contexto de derechos humanos, y que, en cuanto a materia fiscal respecta, entendemos que los mismos son ajenos de tributación pues ésta es la manera en que el Estado “garantiza” y “promueve” los mismos, conforme al tercer párrafo del artículo 1, por el cual se “descarga” al contribuyente de la obligación de pago público en aras de un beneficio futuro y claro de acceso y libre goce de los mismos.

Así se entiende al Derecho Fiscal como una serie de normas encaminadas a regular las consecuencias de las libertades de los particulares. Esto es, dado **A** (causa) entonces se produce **B** (consecuencia), pues es aquí –precisamente– en donde la norma fiscal ejerce su función, ya que grava las consecuencias de las decisiones de los particulares.

Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) grava la obtención de ingresos (y no sólo los ingresos, pues el momento de su obtención es importante, ya que ésta se define igualmente por el artículo 17 de su ley):

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

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

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

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

Es importante hacer notar, como ya se mencionó en el párrafo anterior, que el impuesto no grava simplemente los ingresos, ya que esto implica una simple locución (decir), sin embargo, el Derecho Fiscal se denota por la ilocución (decir y hacer) así como por la perlocución (hacer sin decir), por lo que “ingresos” es un burdo abstracto, cuando en realidad la acción que se grava es la “obtención de ingresos”, pues esto connota el aspecto material del hecho imponible.

Podría decirse que es el núcleo del hecho imponible. Es tanta su importancia que no faltan quienes erróneamente confunden este aspecto con el propio hecho imponible como hipótesis legal condicionante *total*, lo cual no es así.

Es el elemento descriptivo que, *para completar* el hecho imponible como hipótesis, se le adiciona los restantes elementos del hecho imponible hipotético. Este elemento siempre presupone un verbo (es un “hacer”, “dar”, “transferir”, “entregar”, “recibir”, ..., etc.). ⁷³

Por eso es que el artículo 17 de la misma ley señala con total precisión cuando, en el caso de personas morales, se considera obtenido el ingreso, al señalar:

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

...

IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27 de esta Ley.

Bajo dicha temática, un trabajador que ingresa a laborar en una empresa no paga contribuciones por la sola firma de su contrato, sino que las pagará –a través de la retención patronal– por la obtención de los ingresos que quincenal, semanal o mensualmente haya acordado.

Al igual, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) grava cuatro elementos:

Artículo 1o. Están obligadas al pago del IVA establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

Por lo que la simple firma de un contrato de compra-venta –incluso con reserva de dominio– no es suficiente para la causación del impuesto pues de hecho la propia ley que lo regula establece que la causación será al momento de que se obtengan los ingresos:

Artículo 10.B Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

De lo anterior se pueden concluir dos puntos:

a) El primero de ellos consistente en que la norma fiscal, en diversas ocasiones, utiliza la ficción jurídica para llegar a sus fines. Por ejemplo, la obtención de ingresos con la simple emisión de los comprobantes fiscales:

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

Pues aun cuando el ingreso no se ha obtenido de forma real, el legislador finge a través de la ley que así es, para arribar a su fin: que los particulares paguen contribuciones para el gasto público.

Sucede lo mismo con la deducción estándar del artículo 115 del mismo ordenamiento legal respecto a las personas que tributan por arrendamiento pues aun cuando no se

efectúen erogaciones deducibles en un 35%, la ley referida lo permite.

Artículo 115. ..

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

Aun cuando no se haya erogado de forma real un 35% de los ingresos, se establece como ficción para hacer asequible el *quantum* del impuesto.

b) El segundo punto de conclusión del porqué la tributación sólo grava consecuencias pero no causas es muy sencillo, pues si se gravaran las causas sería tributar los derechos, tales como la libertad contractual, económica o cualquier otra garantizada por la Constitución.

No obstante, existen diversos ejemplos ajenos a la idea comentada que contradicen nuestra postura, tal y como lo es el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, con el que se grava la tenencia de automóviles, sin embargo, la tenencia de un automóvil no constituye una consecuencia sino una causa pues se trata de un derecho patrimonial.

A su vez, la reciente Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) establece –como motivo de creación– en su exposición del Ejecutivo Federal lo siguiente:

Este nuevo gravamen mantiene una característica importante del impuesto al activo, que consiste en inhibir la toma de riesgos excesivos a través de un fuerte apalancamiento de las empresas, lo cual se justifica como una razón de Estado, con objeto de evitar que las pérdidas por la toma excesiva de riesgos privados de crédito, pudiera afectar negativamente las finanzas públicas en caso de un rescate al sistema de pagos.

Esto es, con la parte transcrita se advierte que la nueva contribución se crea para evitar que los particulares se apalanquen en créditos (lo cual genera el no pago de contribuciones). Lo anterior atenta contra la libertad contractual pues todo particular es libre de hacer las contrataciones que desee, ya que las libertades igualmente conferidas a todos son un límite a las prohibiciones introducidas por el legítimo ejercicio de cualquier poder, lo que es

necesario para que operen como límites frente al Poder Legislativo.

1.2.2. DERECHOS SOCIALES

Como consecuencia del reconocimiento en ley de los derechos, se abordan las conductas que se esperan del Estado. México toma en primer lugar mundial los derechos sociales, en la Constitución de 1917.

Con raíces en la línea de pensamiento socialista, aparecen por primera vez en la Constitución mexicana de 1917 y se extienden al constitucionalismo europeo a raíz de la primera postguerra, para hacerse ya generales en la segunda. Este tipo de derechos no suponen ya una abstención del Estado como contenido fundamental, sino, por el contrario, una prestación positiva del Estado a favor de los ciudadanos, a los que se trata de asegurar un nivel mínimo de <<libertades reales>> que les asegure las posibilidades de existir y de desarrollarse libremente en la sociedad. Mientras que los derechos individuales en el sentido tradicional, son poderes de prohibir, los derechos sociales son poderes de exigir.⁷⁴

Acostumbra afirmarse que en la Constitución actual de 1917, se crearon las garantías sociales, en contraposición –como complemento– de las tradicionales *garantías individuales*.⁷⁵

En efecto, se trata de derechos en los cuales se entroniza al ser humano no como individuo aislado, sino formando parte –y parte activa– de una colectividad que tiene una tarea, una finalística, igualmente colectivas.⁷⁶

Pero no sólo debe entenderse por los derechos sociales a los que existen en una sociedad o satisfacen las necesidades de ésta, sino –principalmente– por la conducta que corresponde al Estado frente a éstos. Es decir, los derechos sociales se caracterizan por la expectativa positiva de *hacer* de parte del Estado en contra del *no hacer* que los derechos individuales exigen, y que implica un esfuerzo económico del Estado para sufragarlos.

Uno de los puntos que se repiten para sostener la pretendida distinción de los derechos civiles y políticos con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales, radica en que el primer género de derechos generaría exclusivamente obligaciones negativas o de abstención, mientras que los derechos económicos, sociales y culturales implicarían el nacimiento de obligaciones positivas que en la mayoría de los casos deberían solventarse con recursos del erario público. De acuerdo con esta posición, las obligaciones negativas se agotarían en un *no*

hacer por parte del Estado. Por el contrario, la estructura de los derechos económicos, sociales culturales se caracterizaría por obligar al Estado a *hacer*.. El Estado debería necesariamente erogar recursos para llevar a cabo las prestaciones positivas que se le exigen. Evidentemente, el cumplimiento de estas funciones reclama obligaciones positivas, caracterizadas por la erogación de recursos, y no la mera abstención del Estado. Vale la pena repasar mentalmente la gran cantidad de recursos destinados a hacer efectivo, por ejemplo, el derecho de propiedad, a través de la organización de distintos servicios públicos: a ello se destina gran parte de la actividad de la justicia civil y penal, gran parte de la tarea policial, los registros de la propiedad inmueble, automotor y otros registros especiales, los servicios de catastro, la fijación y control de zonificación y uso del suelo, etcétera... Puede reconocerse que la faceta más visible de los derechos económicos, sociales y culturales son las obligaciones de hacer, y es por esta razón a veces se los denomina <<derechos-prestación>>. ⁷⁷

De donde surge la necesidad para el Estado de realizar un gasto público, el cual es solamente sufragado con las contribuciones de los particulares, o sea, los impuestos. Por tanto, los derechos civiles y políticos son *derechos-poderes* o derechos de autonomía, (derecho-participación) tanto en el plano privado como en el público, mientras que los derechos humanos y sociales son *derechos-expectativa* (derechos-prestación), tanto en el sentido negativo (prohibición de lesión) como en el positivo (obligación de colaboración).

La primera pareja de esta clasificación cuatripartita –los *derechos civiles* y los *derechos políticos* – forma la clase de los *derechos-poderes* o derechos de autonomía, respectivamente en la esfera privada y en la esfera pública. La segunda pareja –los *derechos de libertad* (derechos humanos) y los *derechos sociales*– forman la clase de los derechos-expectativa, que consisten respectivamente en expectativas negativas y en expectativas positivas e implican, por parte de los poderes públicos, prohibiciones de interferencia en un caso, y obligaciones de prestación en el otro. Las dos clases de derechos corresponden a dos diversas fuentes de legitimación del sistema político y a dos diversas dimensiones, una formal y otra sustancial, de la democracia: los derechos-poder o de autonomía, tanto civiles como políticos, son derechos formales o instrumentales, en cuanto permiten fundar y legitimar las *formas* (el *quién* y el *cómo*) de las decisiones, respectivamente en la esfera privada del mercado y en la esfera pública de la democracia política (o <<formal>>); los derechos-expectativa, tanto libertad como sociales, son en cambio *derechos sustanciales* o *finales*, ya que permiten vincular y legitimar el contenido o la *sustancia* (el *qué*) de

las decisiones, y por tanto fundan una dimensión de la democracia que bien podemos llamar <<sustancial>>. ⁷⁸

Así, los derechos sociales han constituido a lo largo de los años el mejor parámetro para la calificación de efectiva soberanía de un país. “En todos los Estados democráticos los derechos se han convertido en una escala de evaluación de la legitimidad de los poderes públicos. El ejercicio de los poderes democráticamente conquistados debe corresponderse con una política de respeto y de compromiso con los derechos; de otra forma, los poderes públicos enfrentarán, cuando menos, un déficit en su *legitimidad de ejercicio*.” ⁷⁹

En tanto los *derechos-poder* requieren un acto jurídico para su exteriorización y titularidad, los *derechos-expectativa* discurren de simples hechos o manifestaciones sociales, razón por la cual –eventualmente– pasan desapercibidos en su efectivo desarrollo.

Esto es así pues aunque nuestra Constitución realiza una referencia de ellos, su desarrollo y exigibilidad es nula. Verbigracia, en el plano económico (artículo 25) no existe continuidad pues la SCJN ha determinado que tal artículo no contiene garantía alguna, ⁸⁰ lo que ocasiona que su efectividad sea nula y sometida sólo discursivamente a la obediencia de directrices económicas para que los tres sectores (público, privado y social) participen en el desarrollo económico del país, mas no existe exigibilidad de *hacer* al Estado para propiciar el justo reparto de los ingresos y riqueza. Así, el criterio del máximo intérprete jurídico ha limitado drásticamente –en aras de proteger la universal inclusión– la concurrencia económica como garantía; ⁸¹ y robustece con ello que es la propia Constitución la que refuerza el poder del Estado despojando de fuerza a los derechos (en este caso, derechos sociales). ⁸²

a) En tanto los derechos individuales y sus garantías implican del Estado una conducta de *no hacer*, los derechos sociales y sus garantías exigen del Estado una conducta de *hacer*. ⁸³ Sin embargo, el juego del Estado surge cuando en cumplimiento a los derechos sociales transgrede los derechos individuales, pues ambos son de alta importancia “Los ciudadanos tienen tanto derechos personales a la protección del Estado como derechos personales a estar libres de la interferencia estatal.” ⁸⁴

Esta diferencia es esencial pues por costumbre se ha designado a los derechos individuales como los pertenecientes a una sola persona, mientras que los derechos sociales pertenecientes a un grupo, lo cual es plenamente cierto bajo la concepción o noción política de los derechos; no obstante, los derechos en su concepción o noción jurídica –partiendo de las modalidades deónticas– se denominan, como ya se dijo, individuales si para el Estado corresponde una conducta negativa de “no hacer”, y sociales, si para el Estado corresponde

una conducta positiva de “hacer”. De tal forma que los derechos se clasifican como individuales o sociales dependiendo de la conducta que corresponde al Estado, por cuanto –se insiste– a su noción o concepción jurídica.

Por ejemplo, para 2008 el Ejecutivo Federal propuso una nueva contribución denominada IETU cuya justificación de desobediencia al *no hacer* de los derechos individuales (patrimonio) es la necesidad de cumplir con la obligación de *hacer* de los derechos sociales (educación, salud, entre otros), a lo cual la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión favoreció diciendo:

Las contribuciones son instrumentos necesarios dentro de cualquier Estado para el sufragio de las necesidades de la población, tales como salud, seguridad, educación, infraestructura, etc., de ahí que el artículo 31, fracción IV establezca que las contribuciones deben tener como finalidad cubrir el gasto público.

Sin embargo, las contribuciones no siempre se establecen con dicha finalidad recaudadora, pues el Estado, de acuerdo con su mandato constitucional establecido en el artículo 25 constitucional, tiene la obligación de procurar “una más justa distribución del ingreso y la riqueza”; entonces, bajo esta facultad se pueden establecer contribuciones con fines extrafiscales tendientes a lograr la redistribución del ingreso y la riqueza.

Por su parte, la LIETU es una contribución que si bien tiene una finalidad recaudatoria, también se puede encuadrar dentro de esta clasificación, puesto que su finalidad se deriva de la necesidad de ir substituyendo los ingresos petroleros, pues los mismos tienden a la baja y esto puede colapsar las finanzas del país si no se atiende inmediatamente.

Además, con esta contribución se pretende fortalecer el actual sistema tributario, mediante la nulificación de las distorsiones legales que actualmente se dan en la LISR, es decir, el IETU se da como una solución para eliminar los regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales que busquen eludir el pago del dicho tributo.

Dicho de otra manera, hoy en día existe una necesidad impostergable de disminuir la dependencia que se tiene de los ingresos petroleros, lo cual se logrará en gran medida mediante el fortalecimiento del sistema tributario, por lo que esta Dictaminadora coincide con lo señalado, sobre el particular, en la exposición de motivos de la Iniciativa que se dictamina.

En donde en apariencia entran en colisión dos garantías, pues por un extremo se tiene la afectación de los derechos patrimoniales de los contribuyentes, en tanto se les pide un *quantum* adicional al acostumbrado en aquel año, y por otro extremo se tiene la facultad del Estado de imponer contribuciones a fin de sufragar el gasto público. Evidentemente se trata de dos derechos en pugna, pues uno es de índole privada –patrimonio particular o privado– y otro es de índole pública –patrimonio público o erario federal–. Por tanto, ante la colisión de dos derechos, es claro que corresponde una respuesta no bajo una interpretación estricta o formalista (como es la costumbre), sino a través de una interpretación escéptica en donde se toman los elementos subyacentes y axiológicos de la situación específica, dando lugar así a la ponderación, misma que, como herramienta de solución y ejercicio actual, se da con una consideración de los valores de cada derecho a fin de encontrar la mejor solución, ya no en sede del Derecho Escrito sino en sede de la naturaleza de los derechos que entra en colisión. Según Robert Alexy: “Cuando dos principios entran en colisión... uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Sin embargo, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien lo que sucede es que, bajo ciertas circunstancias, uno de los dos principios precede al otro. Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso.”⁸⁵

Desde luego la ponderación implica un estudio muy amplio que no es motivo de estudio en este momento; no obstante, se comenta como base para entender la importancia de los derechos que, cuando existe un choque entre ellos, se debe realizar una ponderación, lo que no ocurre en un choque entre derechos y obligaciones, pues evidentemente se entiende que el Derecho debe subsistir en tanto la obligación no sea garantía de otro Derecho.

Hasta aquí se puede decir que el impuesto es correcto si lo vemos como acto del habla o argumentos de principios. Pero la perlocución da la verdadera visión teleológica del nuevo gravamen –expresamente contenida en el dictamen de la Cámara de Diputados– y que es el ISR rebasado por la dinámica social, confirma que no es una colisión de garantías sino la ineficacia de las autoridades en su tarea fiscalizadora la que sacrifica los derechos individuales. Se devela así un argumento de política que busca –como éxito– la legitimidad del impuesto en el marco impositivo nacional.

Lo anterior confirma que las garantías individuales y las garantías sociales no se refieren sólo al individuo y al grupo, sino también –y principalmente– a las conductas que correlativamente corresponden al Estado, quien indebidamente las utiliza para el logro de sus fines mediante actos teleológicos, para lo que a continuación se brindan más ejemplos.

1.2.3. DISFUNCIONALIDAD DE LAS GARANTÍAS

Las garantías, como bien se sabe, no son el tema central del discurso político o normativo del sistema jurídico de cualquier país, sino los derechos mismos, de tal forma que, lo que eventualmente se interpreta son las normas de derechos mas no los derechos mismos, pues es evidente que un juzgador o una autoridad no interpreta qué es la vida, sino las normas que hablan de la protección de la vida. A su vez, no se puede interpretar qué es la libertad, sino las normas de Derecho que se refieren a la misma y los límites, además de las sanciones en caso de violación de otros derechos. Por tal motivo, las garantías son la encarnación escrita de los derechos en tanto son encaminadas a protegerlos, pero no son el Derecho mismo, por eso es que son motivo de interpretación acorde con la Constitución Federal o con los tratados internacionales en los que México forma parte, tal cual lo establece el segundo párrafo del artículo 1 constitucional:

Artículo 1o. ...

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.

De esta manera, las garantías son el estandarte normativo con el cual se pretende “asegurar” y, como su propio nombre lo dice, “garantizar” el respeto y la satisfacción de los derechos. De forma doctrinaria, las garantías son definidas por Luigi Ferrajoli –respecto a los derechos– como “las técnicas idóneas para asegurar (el máximo grado de) efectividad a las normas que los reconocen”,⁸⁶ como es el caso de las garantías constitucionales:

... su ubicación en el vértice del sistema de fuentes y la consiguiente *rigidez* asegurada a las normas constitucionales por dos instituciones conectadas entre sí: por un lado, su sustracción a las *formas* de producción establecidas para la legislación ordinaria y la creación, mediante normas de nivel superior, de procedimientos de revisión agravados...; y, por otro, el sometimiento de las leyes ordinarias al control jurisdiccional de legitimidad constitucional en virtud del cual, en caso de incoherencia de sus *contenidos* o significados con los de las normas constitucionales, no prevalecen las primeras sobre las segundas, merced al principio *lex posterior derogat priori*, sino que son inválidas y por tanto pueden ser anuladas según el principio *lex superior derogat inferiori*... La garantía constitucional de los derechos reconocidos en la Constitución reside, por consiguiente, en su inviolabilidad por parte de las leyes y, al mismo tiempo, en el sometimiento a ellos del legislador.⁸⁷

Del comentario anterior, adminiculado con el punto antes referido, se puede señalar que a partir de las garantías se busca perpetuar *a priori* el orden jurídico que genera equilibrio, tanto entre particulares como entre éstos y el Estado. Tema abordado por Aristóteles al hablar de justicia distributiva y correctiva, entendiendo a la primera como aquella de primer orden u ordinaria y la otra como el segundo nivel de ésta o extraordinaria.

Tal división igualmente opera en los derechos fundamentales (derechos primarios –humanos y públicos– y derechos secundarios –civiles y políticos–) que retoma el garantismo para dar lugar a las garantías primarias y garantías secundarias. “Los derechos fundamentales, de la misma manera que los demás derechos, consisten en expectativas negativas o positivas, las que corresponden a obligaciones (de prestación) o prohibiciones (de lesión). Convengo en llamar *garantías primarias* a estas obligaciones y a estas prohibiciones, y *garantías secundarias* a las obligaciones de reparar o sancionar judicialmente las lesiones de los derechos, es decir, las violaciones de sus garantías primarias.”⁸⁸ Sin embargo surge la duda de cómo operan tales garantías en México, esto es, si introducen elementos de justicia, constituyen verdaderos límites para el Estado para efectividad de los derechos o por el contrario, son sugerencias de comportamiento ocultas por perlocución.

La respuesta se obtiene si observamos que las garantías establecen límites al Estado para evitar transgresión de derechos; no obstante, con cada límite va implícito un toque de sujeción al particular y uno de libertad al Estado aun cuando éste no es titular de derechos. Aseveración que se confirma de la lectura de cada uno de los artículos que presuponen el cuidado de los derechos bajo “garantías”, de los cuales se analizan dos ejemplos:

I. El artículo 8o. constitucional señala:

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.

Esto es, el Derecho de petición debe cumplir los siguientes “requisitos de procedibilidad”:

i) Constar por escrito

ii) Hacerse de forma pacífica y

iii) Respetuosa

De forma taxativa, queda claro qué se espera del particular al conducirse a la autoridad, pues de no formular su petición en tal manera no trascenderá, es decir, si no se formula en la manera en que se exige –y no sugerida–, la petición se ubicará en la universal exclusión, no existirá en el marco legal interno y no habrá obligación de respuesta. Pero el constar por escrito, de manera pacífica y respetuosa ¿son verdaderos requisitos?

Dicho numeral no contiene un claro contrasentido para el Estado pues sólo menciona que la respuesta se realizará “en breve término”, lo que deja un espacio abierto o indeterminado para que la autoridad dilate su respuesta o más aún, jamás darla con base en una “negativa ficta” en perjuicio de los particulares por tutela de la normas en blanco. El derecho de petición se debilita y la indeterminación “breve término” confirma la universal inclusión. Deja en claro que la garantía contiene un “deber tácito” para el particular de cómo obrar frente a la autoridad, mas no de ésta con él.

Las preguntas entonces serán: ¿por qué existe sujeción al escrito cuando esto dilata la respuesta? ¿Acaso la oralidad no es suficiente? ¿Será una comodidad más para el control del Estado que para constancia del particular? ¿Cuál es el plusvalor que exige elevar toda petición al escrito? ¿Qué sucede con aquella persona que no sabe leer y escribir? ¿Su falta de instrucción hará nulo su derecho? ¿Deberá recurrir a un escribiente? ¿Y si no puede pagarlo? No se advierte razón alguna de dicho rigorismo, pese a ser llamado requisito, lo que constituye un obstáculo al Derecho de petición pues al no formularse en la manera exigida no tendrá validez, e incurre en universal exclusión.

II. Igualmente, la Constitución establece la inviolabilidad del domicilio en el artículo 16:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.

Sin embargo, su párrafo décimo quinto establece visitas domiciliarias de las autoridades para corroborar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, ante esto, la garantía se torna en deber tácito de permitir el acceso a las autoridades a su domicilio, en cuyo caso la visita deberá apegarse a las formalidades del cateo, las cuales son:

a) Orden de autoridad judicial

b) Existencia de acta circunstanciada

c) En presencia de testigos

No obstante, la ley secundaria permite que quien emita la orden de visita sea una autoridad administrativa y no judicial, con lo cual encontramos dos antinomias:

i) Aun cuando el artículo 16 contiene una supuesta garantía, realmente establece –por perlocución– una obligación (tácita) de permitir el acceso a las autoridades;

ii) Ese caso de excepción de acceso al domicilio (que en realidad se convierte en condición cuando en la práctica dichas visitas se realizan una y otra vez) autoriza a la autoridad administrativa a ordenarla aun cuando ésta no es de carácter jurisdiccional.

Por lo que toda revisión además de proscribir las formalidades del cateo, confirma vez a vez que la garantía sirve al Estado y no así al particular.

Con los ejemplos se observa que cada artículo constitucional contiene deberes en lugar de garantías.⁸⁹ El particular pierde fuerza en sus derechos dando entrada al Estado de Poder en donde los derechos fundamentales, aun cuando teóricamente son perennes, están supeditados temporalmente con base en el texto de ley que robustece el Estado de Poder que discurre a través de los siguientes niveles de lenguaje escrito:

i) locución (las palabras usadas, nivel semántico)

ii) ilocución (la intención/sentido textual, nivel sintáctico)

iii) interlocución o intertextual (el sentido relacionado con otras normas, es decir, contextual) y

iv) perlocución (el sentido/efecto que se causa/arroja/obtiene del texto pues es la intención oculta).

Por ejemplo, si digo *hace frío*, no necesito decir *no hace calor* pues se advierte por perlocución.

Pero existen lineamientos para que el Estado elabore sus leyes y son los principios, los cuales, atendiendo a los diversos *deber ser* antes expuestos, pueden ser:

i) Principios del *Derecho* o ético-políticos;

ii) Principios de *Derecho* o genéricamente jurídicos (*principia iuris*); y

iii) Principios *en el Derecho* o constitucionales (*principia in iure*)

De los anteriores la Carta Magna arroga los segundos y los terceros.

1.2.4. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1.2.4.1. Principios generales de Derecho, *principia iuris*

Un sistema legal no descansa en leyes, pues éstas sólo son continuidad del control inicial, por ello, todo sistema jurídico debe descansar en principios.

Las instituciones y no las normas, son las verdaderas unidades elementales de la vida jurídica. Así como la materia adopta una estructura molecular, que es un pequeño sistema organizado, o la vida se ordena sobre células, así el derecho se presenta bajo una estructura institucional. Una institución es un régimen orgánico de un tipo de relación social determinada: el contrato (o un contrato determinado), el matrimonio, la sucesión testada; el dominio público (o alguna de sus clases), entre otras muchas son instituciones; hagamos la reserva de que no hay en absoluto un catálogo cerrado de instituciones. Pues bien, cada institución está construida sobre uno o varios principios generales del Derecho propios y específicos, sin perjuicio de que puedan afectarla otros de radio más amplio... son *iustitia normans másque ius normatum*. ⁹⁰

Estos criterios no son más que los principios generales del ordenamiento, es decir, principios políticos expresamente enunciados en las constituciones y en las leyes o implícitos en ellas y extraíbles mediante elaboración doctrinal. Algunos de ellos son los mismos que presiden el ejercicio del poder de verificación, es decir, las decisiones sobre la verdad procesal con las que se resuelven las incertidumbres creadas por los defectos de denotación de los supuestos típicos legales. ⁹¹

La realidad seleccionada debe ceder frente a los principios generales de Derecho cuando la *nomoeástica* es ajena a la *realidad presente*. Esto es, existe una *realidad ideal* y una realidad real (valga la redundancia). La primera son sólo selecciones de un sujeto y la segunda, la facticidad de la dinámica social, por lo que al comparar ambas realidades obtenemos un déficit difícil de resolver, lo cual –teóricamente– se logra con estos principios:

Principios, atendiendo a su sentido ontológico –no lógico– son “soportes primarios estructurales del sistema entero del ordenamiento, y por esta razón presenta todo su

sentido.”⁹²

Generales, “porque trascienden de un precepto concreto y organizan y dan sentido a muchos, y a la vez porque no deben confundirse con apreciaciones singulares y particulares, que pudieran expresar la exigencia de una supuesta <<justicia del caso concreto>> y mucho menos con opiniones subjetivas del intérprete.”⁹³

Del Derecho, porque se trata de “fórmulas técnicas del mundo jurídico y no simples criterios morales o, menos aún, las famosas buenas intenciones o vagas imprecisas directivas.”⁹⁴

Se puede pensar –por analogía– en un seno familiar, mismo que no descansa en las horas que los padres establecen a los hijos para llegar a la casa, tampoco en la hora acordada para la comida o las tareas asignadas a cada miembro, pues si bien su funcionamiento y orden parte de éstos, lo cierto es que un seno familiar descansa en la confianza, ayuda mutua, apoyo, cuidado recíproco y otros elementos tácitos pero evidentes, cuya ausencia conlleva a la desintegración familiar.

Por ejemplo, si se imagina una hoja de papel que debe ser colocada en la pared. Para esto se requiere de cuatro soportes como tachuelas, tela adhesiva u otro similar que sujete sus cuatro extremos. El contenido de la hoja es intrascendente pues sólo es tinta y su peso será inadvertido si los soportes son suficientes para aguantar la carga. Así, las cuatro tachuelas son los principios generales de Derecho, en los que descansa la legislación y la tinta representa las leyes escritas al margen de la Constitución, que es la hoja de papel. Por tanto, el número de leyes secundarias puede ser inadvertido si los principios son fuertes. Sin embargo, si son endeble, lógica es la recurrente inclusión de leyes que desdeñan tácita o perlocutivamente los derechos ocasionando el derrumbe de la hoja (sistema jurídico) en exigencia de una nueva forma eficaz a la realidad en que es vigente. Sin embargo, dicha aseveración es defraudada en México pues la fracción IV del artículo 31 constitucional habla de una obligación contributiva para el gasto público sin que dicho término sea definido;⁹⁵ no obstante, el particular, pese a tal indeterminación, la obedece partiendo de la buena fe.

De forma contraria, el Estado no actúa con buena fe hacia el particular pues la norma le permite acciones ajenas a ésta, verbigracia, presumir la existencia de ingresos omitidos o considerar enajenación al faltante de inventarios,⁹⁶ así como la novedosa presunción de operaciones inexistentes a que se refiere el artículo 69-B del CFF, rompiendo la buena fe que *ex ante* se concede, para pasar a una presunción negativa apriorística. De tal modo que la contingencia en el cumplimiento de las normas fiscales se produce de origen pues “no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen

altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella.”⁹⁷

De igual manera se habilita a las autoridades el uso de la negativa ficta –pese a la obligación de respuesta expresa del artículo 8 constitucional– y facultades discrecionales, propiciando que estos principios pierdan fuerza y sean remplazados por facultades y atribuciones de autoridades, quienes al aplicar la ley robustecen el Estado de Poder.

De nuevo se advierte el riesgo de contingencia, ya que aun cuando la Constitución prevé la utilidad de dichos principios (artículo 14), lo cierto es que su aplicación es nula y corrobora la *indeterminación* simple proveniente de la selección inicial de la realidad.

En consecuencia, los derechos se ahogan en texto de ley sin posibilidad de ser recuperados por los principios generales de Derecho pues el sistema jamás permitirá su aplicación por dar pauta a la universal exclusión.

1.2.4.2. Principios en el Derecho o constitucionales, *principia in iure*

Los principios expresamente referidos por la Constitución se desarrollan en su propio texto y se trata de principios en el derecho. No se trata de principios del derecho o ético-políticos (*principia iuris*) ni de principios de derecho o genéricamente jurídicos, sino principios en el Derecho o constitucionales (*principia in iure*), lo que nuestro legislador constitucional consideró desde un inicio como estandarte a seguir por el legislador común al crear/modificar normas atendiendo a que la tributación es restrictiva del patrimonio, el cual constituye uno de los derechos de las personas que discurre del ejercicio de los derechos fundamentales.

Bajo dicho contexto, en tanto los derechos fundamentales son normas *téticas* de *indisponibilidad activa y pasiva* (respecto de particulares así como del Estado), los derechos patrimoniales constituyen normas *hipotéticas* de *disponibilidad activa* (mediante actos entre particulares) y sólo por excepción –respecto al Estado– de *disponibilidad pasiva* (a través de la voluntad legislativa, previa elección popular de sus integrantes) siempre que la contribución creada sea proporcional y equitativa, entendiendo como tal la posibilidad de pago público de los particulares dentro de un mismo estamento factual y económico, es decir, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que se exterioriza por circunstancias o situaciones objetivantes que determinan las valoraciones legislativas con las que se genera el deber tributario, de tal suerte que el excedente de riqueza de los particulares sea real y adecuado a la alícuota establecida por ley para su contribución al gasto público.

Los principios obtienen fuerza a partir de su inclusión en la Constitución cuya ubicación se puede esquematizar de la siguiente manera:



Los principios junto a las garantías determinan la función legislativa. Ambos son guía para la creación de leyes/tratados –como límite a tal función–. Los principios son inmanentes al Estado y las garantías –individuales o sociales– inmanentes al particular.

Un principio establece valorativamente una determinada situación que el orden jurídico debe alcanzar, impone a éste un *ethos* que debe satisfacer, lo que vuelve relevante en prácticamente cualquier situación y no sólo puede prescribir una determinada acción al sujeto cuya conducta regule, sino podría indicarle una amplia gama dentro de la cual pueda actuar para satisfacerlo. ⁹⁸

Los principios que importan en materia fiscal, sin duda, son aquellos que derivan del artículo 31, fracción IV constitucional:

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.

Esto es, el principio de proporcionalidad, de equidad, de legalidad destino de las contribuciones, mismos que indebidamente son entendidos por la mayoría de legisladores y jueces, por lo que a continuación se habla de cada uno de ellos y se expone en forma breve la posición de lo que implican. ⁹⁹

1.2.4.2.1. Principio de proporcionalidad

Este principio se obtiene de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla –toda vez que sin la existencia de estos últimos, la primera es imposible de producirse–, lo que en conjunto da como resultado a la capacidad contributiva, que se representa como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos indispensables/necesarios para obtenerla, por lo que es posible concluir hasta

este punto que la capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad.

La tributación exige dos elementos: elección del objeto imponible (puesto que las contribuciones no se abocan a la persona sino al atributo de la persona llamado patrimonio y que se particulariza con uno u otro elemento de éste) y establecimiento del tipo impositivo (es decir, la letra de la ley que le da vida), por consiguiente, la proporcionalidad se desarrolla en dos dimensiones: elección e imposición.

1.2.4.2.1.1. La proporcionalidad en la elección

Basada principalmente en el ejercicio de la Ponderación de Robert Alexy y Riccardo Guastini, se refiere a que para establecer una contribución, el legislador previamente debe elegir el objeto que será gravado (objeto imponible), esto puede ser denotativo de derechos patrimoniales o de bienes patrimonial, lo cual es potestad del Congreso de la Unión (artículo 73 fracción VII constitucional).¹⁰⁰ Pero la elección no es algo libre, pues evidentemente no puede gravar derechos humanos o derechos fundamentales, lo que es llamado por Ferrajoli “esfera de lo indecible” o “coto vetado”, así como tampoco la ponderación es un ejercicio sencillo pues aun dentro de los derechos y bienes patrimoniales de los contribuyentes, deben respetarse tres criterios o subprincipios:

- *Idoneidad o adecuación*: “Este subprincipio se desarrolla en dos vertientes para determinar la licitud de una intervención en un derecho fundamental: **1)** aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo; y **2)** debe ser objetivamente idóneo o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella su consecuencia natural.”¹⁰¹
- *Necesidad o indispensabilidad*: “Este subprincipio dispone que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental, sea *estrictamente indispensable* para satisfacer el fin que a aquéllos intenta oponer, porque: **1)** es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado; o **2)** no existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disponibles afecten el derecho intervenido en una medida mayor.”¹⁰²
- *Proporcionalidad en sentido estricto*: se refiere a la colisión de principios y ponderación de Robert Alexy, previamente comentada al hablar de derechos sociales. “Este subprincipio supone una valoración entre un derecho fundamental o un principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de los

gravámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo, justifica la intensidad en que se menoscaban aquéllos.” ¹⁰³

Estos tres subprincipios son inmanentes a la ponderación, un ejercicio que produce una jerarquía axiológica móvil, y que para el caso de la tributación, es un ejercicio apriorístico o *ex ante*, que corresponde exclusivamente al legislador, que debe realizarse sobre bases reales para que con ello se produzca la legalidad. Esto es, la verdad es condición necesaria –y nunca suficiente– de la función legislativa, por lo que es un principio *epistémico* que incide directamente sobre el discurso en el cual se elige el objeto imponible.

1.2.4.2.1.2. La proporcionalidad en la imposición

Una vez elegido el objeto imponible, corresponde al legislador elaborar el tipo impositivo, es decir, el texto de ley, en donde la proporcionalidad, como principio en el Derecho mexicano, exige del legislador el establecimiento normativo de dos elementos:

i) *Elementos impositivos*: que por tenor expreso del propio artículo 5 del Código Fiscal de la Federación son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; y

ii) *Elementos neutralizadores*: llamados “excepciones” de las cargas, por el artículo 5 del ordenamiento referido, los cuales pueden ser:

- Totales, cuando eliminan completamente el efecto impositivo de la contribución y por tanto, la obligación sustancial es nula; o
- Parciales, cuando neutralizan parcialmente la carga tributaria, haciéndola proporcional con los esfuerzos para obtener la riqueza gravable.

Entonces, se puede concluir lo siguiente: Existe una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola. *Está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria.*

La consecuencia de la realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la ley ordena.

La consecuencia de la segunda es impedir (total o parcialmente) que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto.

En otras palabras y utilizando didácticamente un idioma metafórico: la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su

misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.¹⁰⁴

A su vez, los elementos neutralizadores parciales se dividen en:

- *Indispensables*: aquellas erogaciones que logran el objeto social –para persona moral– o actividad preponderante –para personas físicas–; y
- *Necesarias*: aquellas erogaciones que mantienen el objeto social o actividad preponderante.

Por mencionar con nombre exacto los elementos neutralizadores tributarios, tenemos a las exenciones, las no incidencias normativas –no sujeto, no objeto–, la inmunidad tributaria, las deducciones, el acreditamiento, la simple resta (como sucede con la PTU y el MOI en la enajenación de inmuebles), entre otros. De tal forma que la suma de los ingresos (elemento impositivo), menos la resta de las deducciones (elemento neutralizador), da como resultado aritmético y deóntico una base neutralizada sobre la cual se aplica la tasa o la tarifa que corresponda al gravamen determinado.

Por ejemplo, se piensa que la LISR, contiene deducciones estrictamente *indispensables* (e.g. el pago de nómina pues sin éste no se logra el objeto social o actividad preponderante) o *necesarias* (e.g. la previsión social).

Con el pago de nómina se *logra* el objeto social o actividad preponderante que bien puede ser la fabricación de productos para su venta y con la previsión social se *mantiene* en nómina a los empleados –si se les considera especializados, de alta confianza, de antigüedad, entre otros– pues representan un beneficio para ellos. Por este motivo, determinadas contribuciones hacen alusión siempre a la LISR para la procedibilidad de los elementos neutralizadores (e.g. el IVA acreditable lo es sólo si a su vez el concepto es deducible para el ISR, independientemente del momento en que uno y otro se aplique pues cada tipo impositivo es distinto). Lo anterior puede representarse con el siguiente axioma:

$$P = (EI - EN) CC$$

En donde:

P = Proporcionalidad

EI = Elementos impositivos que demuestran riqueza

EN = Elementos neutralizadores

CC = Capacidad contributiva

Se obtiene así que los elementos neutralizadores son de igual forma indispensables a los impositivos dentro de una contribución a fin de evitar que se torne ruinosa. Esto es así, ya que la creación de un hecho imponible arroja sólo legalidad formal (es decir, la existencia de un texto normativo), mas no legalidad sustancial (en la que se encuentra el respeto a los principios tributarios), misma que se obtiene sólo si se establecen de forma adecuada los elementos impositivos y neutralizadores sin desdeñar alguno de ellos en virtud de que todos son parte del mismo objeto factual retomado por la norma para su regulación tributaria. Dicho en otras palabras, debe existir igual número de sanciones positivas y sanciones negativas que equilibren la fuerza de la tributación en el haber patrimonial.

Robustece el reconocimiento de ambos elementos (impositivos y neutralizadores) el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, al decir:

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

Esto es, la norma se aplica de forma estricta en tres casos:

- i) Cargas (sujeto objeto, base, tasa –fija– o tarifa –progresiva–);
- ii) excepciones; y
- iii) sanciones e infracciones

No obstante, el Código Fiscal de la Federación sólo define cuando se considera que existen cargas mas no cuando existen excepciones, quizá por conveniencia, quizá porque supone que ya se saben. De lo que se concluye que los elementos impositivos son las obligaciones (cargas: sujeto objeto, base, tasa o tarifa) y los elementos neutralizadores son los derechos (excepciones) en virtud de que el Estado y el particular se unen en una relación (llamada jurídico-tributaria) que, a diferencia de las relaciones entre particulares, nace sin la voluntad individual del particular (como una de las partes inmersa en ella) por lo que es deber exclusivo del Estado establecer los elementos impositivos (obligaciones) y neutralizadores (derechos) inherentes a toda relación jurídica.

Si bien el legislador cuenta con potestad tributaria –que implica gravar cualquier elemento que considere adecuado para obtener recursos que cubran el gasto público–, no menos cierto es que al hacerlo debe arregar en la norma creada todos los elementos inmanentes al

objeto gravado, es decir, todo aquello que le rodea pues su existencia no se da sino con la adminiculación de aquéllos pues así se presenta en el mundo fáctico del cual se extrae para su normación, lo que en cierta forma Robert Alexy dice de la siguiente forma:

... el legislador goza verdaderamente de un extenso margen de decisión por lo que se refiere a la selección del objeto imponible y la determinación de los tipos impositivos, pero una vez determinados el objeto imponible y el tipo impositivo, la decisión tomada debería orientarse consecuente y lógicamente hacia la igualdad de la carga tributaria. ¹⁰⁵

Además, el elemento elegido no es creación legislativa pues ya existe por lo que sólo es subsumido a ley, por lo que debe pasar a la norma como es –sin más ni menos–, es decir, la LT no lo crea, sólo lo reconoce para su fin.

Efectivamente, una contribución descansa –esquemáticamente– en los siguientes elementos:

CONTRIBUCIÓN	
Elementos impositivos	Elementos neutralizadores
Sujeto	Exenciones
Objeto	No incidencias
Base	Deducciones
Tasa o tarifa	Acreditamientos

Por este motivo, la eliminación de uno de ellos conlleva a que el impuesto –inevitablemente– se torne en ruinoso, siendo esto ajeno al principio de proporcionalidad, ya que bajo dicho contexto, el contribuyente será titular solamente de obligaciones mas no de derechos.

1.2.4.2.2. Principio de equidad

Dicho principio se refiere a la igualdad (formal y sustancial) que debe existir en materia fiscal para los sujetos de tributación atinente a obtener equilibrio y uniformidad entre los diversos contribuyentes, lo que conlleva a una armonía impositiva.

Lo anterior es así pues no debe existir un trato preferente a unas personas en detrimento de otras. Para cumplir este principio debe atenderse a las diferencias reales de los contribuyentes, es decir, que aun cuando todos los mexicanos tienen la misma posición frente a la ley, esto sólo es *igualdad formal o política*; no obstante, la *equidad tributaria* busca

la igualdad sustancial o social, misma que, es el reconocimiento (y no creación) de diferencias reales advertidas dependiendo del fin buscado.

En efecto, dichas diferencias producen desigualdad (o igualdad social/sustancial) inmanente a deberes, en tanto la igualdad formal/política es inmanente a derechos.

Valor primario de la persona y consiguiente principio de tolerancia son, a mi juicio, los elementos constitutivos del moderno principio de igualdad jurídica: un principio complejo, que incluye las diferencias personales y excluye las diferencias sociales... En este sentido, igualdad y diferencias no sólo no son antinómicas sino que se implican recíprocamente. El valor de la igualdad, según esta primera acepción, consiste precisamente en el igual valor asignado a todas las diferentes identidades que hacen de cada persona un individuo diferente de los demás y de cada individuo una persona como todas las demás... En un segundo sentido, por el contrario, la igualdad radica en el desvalor asociado a otro género de diferencias: a todas aquellas <<de orden económico y social>> de las que provienen,... los <<obstáculos que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana>>. En este segundo sentido las diferencias, en lugar de ser rasgos de las diversas identidades de las personas, se convierten en privilegios o discriminaciones sociales que deforman la identidad y determinan la desigualdad de aquéllas, perjudicando al mismo tiempo su igual valor. Por eso, conforme al propio principio de igualdad, son intolerables más allá de ciertos límites... Llamaré igualdad formal o política a la primera forma de igualdad, e igualdad sustancial o social a la segunda. ¹⁰⁶

Así, la equidad surge por reconocimiento positivo de diferencias y produce desigualdad jurídica (o igualdad social/sustancial) basada en razones justificadas por la diversidad de derechos patrimoniales y posiciones de sujeción, lo que no acontece con las discriminaciones, las cuales se basan en distinciones o diferencias negativas –en obiedad ajurídicas– que obstaculizan el orden social pues en tanto la igualdad formal genera *identidad jurídica*, la desigualdad –permitida constitucionalmente por equidad tributaria– produce *esferas jurídicas* y la proscripción a ambas (igualdades y desigualdades) se da con la discriminación (crasa cognición de diferencias o diferencias negativas). Dicho en otras palabras, se presenta la siguiente conclusión:

a) La igualdad formal o política tutelada por la Constitución e inmanente a *derechos fundamentales*, en materia tributaria implica que todos los contribuyentes son

igualmente titulares de los derechos que dicha materia arroja, a saber: el derecho a la devolución, el derecho a la compensación, el derecho a realizar consultas, el derecho a ejercer los medios de defensa ordinarios y extraordinarios, entre muchos otros, mismos que aplican para todos los sujetos del gravamen del que se trate, independientemente del régimen fiscal en el que se ubiquen;

b) La desigualdad o igualdad sustancial/social es precisamente la equidad inmanente a derechos patrimoniales, y surge para efectos de imposición, tanto para los elementos impositivos –como son, por tenor del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa– así como para los elementos neutralizadores, como lo son las deducciones permitidas, las exenciones, y cualquier otro elemento neutralizador, éstos sí pueden ser distintos para un nivel de contribuyentes y para otro en virtud de ser desigualdades basadas en distinciones positivas (haciendo total hincapié en el término “positivo” como referente empírico –favorable– y no como referente normativo de “Derecho Positivo”).

c) La discriminación: es establecer diferencias negativas (u omitir diferencias reales) pues son sólo ideas que atañen el reconocimiento de la facticidad social en la regulación normativa.

Como resultado, el legislador debe cuidar y justificar plenamente la selección de diferencias (obvio, positivas) para evitar incurrir en diferencias negativas que arrojen una discriminación, pues lo único permitido son las primeras, ya que con éstas se genera una verdadera esfera jurídica, que se esquematiza de la siguiente manera:



¹⁰⁹ A propósito de lo antes expuesto, las diferencias discurren de representaciones y las desigualdades de elementos intrínsecos. Por ejemplo, una pintura original y una litografía arrojan diferencias, pese al esfuerzo de obtener su similitud; no obstante, la mujer y el hombre no son diferentes sino desiguales, aun físicamente, razón por la cual la idea de matrimonio descansa sobre el complemento pues en nada favorece la unión de dos iguales

El fin buscado por la norma determinará la legalidad/ilegalidad de dichas diferencias. Por ejemplo, la no concesión del voto a la gente de color en los EUA fue producto de diferencias irreales pues para el fin buscado (el voto) el color fue sólo una idea mas no una diferencia real; situación contraria que acontece en materia laboral, en donde los menores de edad

tienen capacidades físicas e intelectuales distintas a las de un adulto, razón por la que su jornada de trabajo es menor, atendiendo a diferencias reales y no ideales.

Las diferencias naturales, reales o positivas constituyen la desigualdad en tanto que las diferencias artificiosas, irreales o ideales conducen a la discriminación. Allende la equidad puede ser subjetiva (si versa sobre personas) u objetiva (si versa sobre bienes, objetos o conceptos).

1.2.4.2.3. Principio de legalidad

Se refiere al principio de legalidad (y no garantía) que debe prevalecer en toda norma tributaria que se emita en México, pues en tanto la garantía de legalidad se sustantiviza con el primer párrafo del artículo 16 constitucional:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.

Por su parte, el principio de legalidad, discurre en dos sentidos:

a) Legalidad formal: más allá de que la norma se encuentre escrita (pues sería totalmente inconcebible que se impusiera una contribución sin el instrumento idóneo para ello), ésta debe evitar incurrir en ambigüedades y vaguedades.

Así que se entiende a la legislación como un proceso de comunicación, debe ser suficientemente clara y evitar que existan palabras que puedan interpretarse en una o varias formas y que las palabras que la componen no generen incertidumbre por indeterminación del campo de aplicación de la ley (ya sea indeterminación jurídica o conceptos jurídicos indeterminados).

b) Legalidad sustancial: desde esta perspectiva, significa legislar respetando los criterios de forma y de contenido establecidos por el propio ordenamiento jurídico y procurando que la nueva ley se integre armónicamente en el mismo.

Dicha exigencia de sistematicidad se incardina tanto desde un punto de vista interno (considerando únicamente a la ley en cuestión) como externo (considerando también el resto de las leyes, es decir, el contexto en el cual se desenvuelve) a fin de evitar lagunas (a lo interno) o antinomias (a lo externo), es decir, contradicciones con las normas que interactúa.

En efecto, el postulado del positivismo jurídico es el *principio de legalidad formal*, o si se quiere, de *mera legalidad*, como metanorma de reconocimiento de las normas vigentes. Conforme a él, una norma jurídica, cualquiera que sea su contenido, existe y es válida en virtud, únicamente, de las formas de su producción. El constitucionalismo, tal como resulta de la positivización de los derechos fundamentales como límites y vínculos sustanciales a la legislación positiva, corresponde a una segunda revolución en la naturaleza del derecho que se traduce en una alteración interna de paradigma positivista clásico. Si la primera revolución se expresó mediante la afirmación de la omnipotencia del legislador, es decir, del principio de mera legalidad (o de legalidad formal) como norma de reconocimiento de la existencia de las normas, esta segunda revolución se ha realizado con la afirmación del que podemos llamar principio de estricta legalidad (o de legalidad sustancial). O sea, como el sometimiento también de la ley a vínculos ya no sólo formales sino sustanciales impuestos por los principios y los derechos fundamentales contenidos en las constituciones. ¹⁸⁷

Por tanto, más allá de que la contribución se encuentre en ley, el principio de legalidad implica un ámbito más amplio en donde no se satisface solamente con la existencia de un texto normativo escrito (forma), sino más aún, con que el Derecho Escrito sea conforme en su contenido con la nomoestática y nomodinámica restante con la cual interactúa (fondo).

1.2.4.2.4. Principio de destino al gasto público

Se refiere al fin de la norma, el cual descansa en razones formales y sustanciales. Pero previo a ingresar a la finalidad de la norma fiscal debemos entender qué tipos de leyes fiscales existen, qué tipos de normas surgen y qué tipos de fines hay.

En efecto, en el ámbito fiscal existen tres tipos de leyes, a saber:

- *Leyes Presupuestales*: aquellas que contiene una estimación de las cantidades que por contribuciones cobrará el Estado (ingresos) y la forma en que serán utilizados (egresos), *i.e.* Ley de Ingresos de la Federación y Presupuesto de Egresos, cuya periodicidad es anual;
- *Leyes Generales*: aquellas que contienen generalidades, derechos y obligaciones de los contribuyentes, facultades y obligaciones de las autoridades y los medios de defensa, *i.e.* Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y Ley Aduanera; y

- *Leyes Especiales*: aquellas que contienen los elementos –impositivos y neutralizadores– de cada contribución, *i.e.* LIVA, LISR, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), LIETU, Ley del Impuesto sobre Autos Nuevos, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. cuya vigencia es igualmente indeterminada. ¹⁰⁸

A su vez, existen normas de acción y normas de fines, como Cruz Parcerio lo hace notar: “La otra distinción importante es entre las acciones y los fines que son prescritos por las reglas o los principios. Siguiendo a González Lagier introduciré de manera breve algunas distinciones importantes respecto a la acción. Realizar una acción consistente muchas veces en realizar otras acciones que producen la primera. Podemos llamar a este tipo de acción una <<acción compleja>>” ¹⁰⁹

Finalmente, existen fines determinados e indeterminados en la concepción de dicho autor:

Llamo un fin determinado a aquel que establece una medida –un porcentaje de algo, por ejemplo–, o cuya meta es alcanzable, aunque sea difícil y se tenga que alcanzar de forma gradual... Llamo un fin indeterminado a aquel que sólo puede cumplirse de manera aproximada, que aparecerá siempre como un ideal regulativo... ¹¹⁰

Sobre este punto se discrepa con el autor citado pues el fin de una norma siempre será conocido sólo que éste puede realizarse o no después de su aplicación, por lo que se utiliza –ya que así se considera que es mejor dicho– *fines determinados y fines determinables*, ¹¹¹ cuya diferencia en la opinión aquí expuesta radica en que con los primeros, el fin a colmar ya existe (verbigracia, un impuesto para cubrir la deuda pública, en el entendido de que ésta ya existe), en tanto que para los segundos el fin está por existir (verbigracia, lograr el crecimiento de la economía, crear nuevos empleos). Aquí se coincide con el autor en cita, que en tanto los fines determinados (determinables para él) incardinan al legislador una discrecionalidad técnica, los fines determinables (indeterminables para él) incardinan al legislar una discrecionalidad política. ¹¹²

Las normas con fin determinado pueden lograrlo al cien por ciento o de forma gradual –como lo dice el autor citado– pues ésa es la esencia de los principios, considerados por Robert Alexy como *mandatos de optimización*. “El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por tanto, los principios son *mandatos de optimización* que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las

posibilidades reales sino también de las jurídicas.”¹¹³ Bajo dicha temática será decisión del legislador mantener la norma o elegir una nueva en donde la insatisfacción estatal debe surgir por porcentaje de efectividad y no por eficacia, lo que sí ocurrirá con los fines determinables pues éstos pueden llevar –incluso– al cero por ciento de satisfacción y eficacia y por tanto, a la ineficiencia de la ley.

Es de concluir hasta este punto, que las normas a que se refiere el artículo 31, fracción IV constitucional son leyes especiales y de fin-determinable, pues las normas de acción son las generales (ya que, por ejemplo, las facultades de comprobación contenidas en el CFF son sólo un medio para arribar al fin, esto es, a la recaudación, misma que se pretende lograr con cada contribución).

Al concluir la referencia anterior, se arriba al principio de destino de las contribuciones, el cual se divide en dos tipos de razones:

a) Razones formales: que en síntesis se refieren a que las contribuciones se encuentran destinadas a cubrir el gasto público, por tanto es plenamente superficial, pues debe complementarse con las:

b) Razones sustanciales: esto es, el gasto público con un fin determinable, definido con discrecionalidad política, que puede ser:

i) *Fiscal:* encaminado a la simple recaudación para el gasto público que va al erario federal y su ulterior distribución entre los diferentes órganos de gobierno;

ii) *Parafiscal:* encaminado a un órgano determinado que recaudará contribuciones para sí mismo y para satisfacer las actividades que realiza (verbigracia, el Instituto Mexicano del Seguro Social); o

iii) *Extrafiscal:* encaminados a alentar o desalentar alguna práctica de la dinámica social que se considera benéfica o dañina a la economía nacional (verbigracia, el IETU cuyo estudio se abordará en el cuarto Capítulo)

No obstante, los principios son indebidamente entendidos al igual que lo son los derechos con la nueva época inmanente a los derechos humanos, de modo que, por falta de difusión y conocimiento produce que los derechos hayan sido poco defendidos en tanto las obligaciones hayan sido altamente impuestas y hechas cumplir, y por esta razón, se robustece el Estado de Poder en detrimento del equilibrio perenne que supone debe subsistir en todo momento en la dinámica social de todo país.

1.3. ESTADO DE PODER

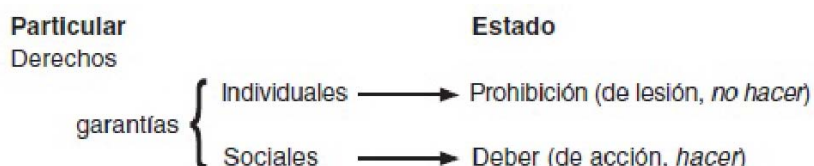
1.3.1. PROHIBICIÓN, DEBERES Y OBLIGACIONES

El poder del Estado recorre una larga trayectoria en la vida de los países, denominada de diversas formas dependiendo del ámbito en el que se desee hablar. “Según una lectura, el <<poder social>> se expresa en la capacidad que tienen de imponerse intereses superiores que pueden ser perseguidos de forma más o menos racional. El Poder Político puede concebirse entonces como una forma abstraída de poder social, articulada de forma estable, que permite intervenciones sobre el <<poder administrativo>>, es decir, sobre los cargos organizados en términos de una jerarquía de competencias.” ¹¹⁴

Es así como el poder que se aborda en este punto será el Poder Político. El Estado, como detentor de poder, no cuenta con derechos ya que no es gobernado y obra sólo en virtud de los deberes del particular, lo que denota que sólo le son inherentes atribuciones y facultades correlativas a los derechos: una en sentido negativo de prohibición o lesión de los derechos individuales (*no hacer*), y otra en sentido positivo de deber o acción con base en expectativas de los derechos sociales (*hacer*).

De acuerdo con esta posición, las obligaciones negativas se agotarían en un *no hacer* por parte del Estado: no detener arbitrariamente a las personas, no aplicar penas sin juicio previo, no restringir la libertad de expresión, no violar la correspondencia ni los papeles privados, no interferir con la propiedad privada, etc. Por el contrario, la estructura de los derechos económicos, sociales y culturales se caracterizaría por obligar al Estado a *hacer*, es decir, a brindar *prestaciones positivas*: proveer servicios de salud, asegurar la educación, sostener el patrimonio cultural y artístico de la comunidad. ¹¹⁵

Ante esto, obtenemos el siguiente esquema:



Bajo el entendido de que los derechos son tutelados por garantías, haciendo hincapié en que previamente se habló de principios al mismo nivel que éstas para la formación de leyes.

En tanto las atribuciones y facultades del Estado¹¹⁶ nacen a partir de un deber del individuo/ciudadano, los derechos de éstos no se encuentran supeditados a otro elemento previo pues éstos nacen independientemente de sus deberes.

El Estado, como uno de los polos de la dualidad *gobernados-gobernantes* tiene a su cargo deberes y obligaciones cuyos primeros, taxativamente, deben constar en la Constitución, pero ¿cuáles son esos deberes?

1.3.2. FUNCIONALIDAD DE DEBERES Y OBLIGACIONES EN LA CONSTITUCIÓN

1.3.2.1. Respetar y proteger

La Constitución mexicana mayormente advierte deberes a los particulares, pues es con su participación con la que se supone que la dinámica social debe avanzar en tanto sean solamente límites a las libertades. Esto es, los deberes no pueden ser un elemento sin sentido si no se establecen puntos de apoyo, referenciales o subyacentes para su existencia. De no contar apriorísticamente con una utilidad determinada, es evidente que cualquier deber tiende a no ser legítimo, lo que en pocas palabras se traduce a que un deber requiere tener fundamento.

No obstante, los deberes no son exclusivos de las personas, sino también, en aras de una reciprocidad jurídica, a su vez los deberes existen para el Estado quien acorde con el artículo 1 constitucional cuenta con tareas exactas, pues sólo de esta manera se pueden respetar y satisfacer los derechos de las personas. Es por esto que el artículo 1o. constitucional expresamente señala en su tercer párrafo que:

Artículo 1o. ...

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.

Lo que es asunción de las ideas de Van Hoof, quien tiempo atrás hiciera notar tales verbos como inmanentes al Estado respecto de los derechos humanos:

De acuerdo a la propuesta de van Hoof, por ejemplo, podrían discernirse cuatro <<niveles>> de obligaciones: obligaciones de *respetar*, obligaciones de

proteger, obligaciones de *garantizar* y obligaciones de *promover* el derecho en cuestión. Las obligaciones de *respetar* se definen por el deber del Estado de no injerir obstaculizar o impedir el acceso al goce de los bienes que constituyen el objeto del derecho. Las obligaciones de *proteger* consisten en impedir que terceros injerir, obstaculicen o impidan el acceso a esos bienes. Las obligaciones de *garantizar* suponen asegurar que el titular del derecho acceda al bien cuando no puede hacerlo por sí mismo. Las obligaciones de *promover* se caracterizan por el deber de desarrollar condiciones para que los titulares del derecho accedan al bien. ¹¹⁷

Por lo que dichos verbos (*respetar*, *proteger*, *garantizar* y *promover*) se erigen como *garantías primarias* a cargo de todas las autoridades del Estado, ya sean legislativas, administrativas o jurisdiccionales, mientras que los siguientes verbos (*prevenir*, *investigar*, *sancionar* y *reparar*) se erigen como *garantías secundarias*, ante el incumplimiento de las primeras.

Cuando se habla de obligaciones como *respetar*, se establece que la autoridad, como ente del Estado, en todo momento debe actuar con legalidad, lo que constitucionalmente es la máxima garantía de nuestro país por prohibición deóntica del artículo 16:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.”

No obstante, es una garantía laxa o de papel invertida pues el artículo 16 establece la obligación para toda autoridad de actuar bajo el límite *formal* de competencia (ya sea *in ratione materiae*, *in ratione temporis* e *in ratione loci* ¹¹⁸) y sustancial de legalidad consistente en fundar y motivar su actuación.

Respecto al primero, se advierte que la Suprema Corte se ha abocado repetidamente a hablar de lo que el *límite material* –competencia– es, al formular diversos argumentos de entre los cuales, uno de los más notables es el siguiente:

“Sin embargo, para comprender correctamente la norma constitucional anterior, debe responderse la siguiente pregunta: ¿Qué hay que entender por facultad exclusiva en la Constitución?

Para contestar la pregunta anterior, se deben distinguir varios conceptos que se confunden a veces indebidamente al analizar el tema. En efecto, hay que

separar los conceptos de materia, facultad y competencia.

El último concepto mencionado es el que engloba a los dos primeros, ya que si entendemos por competencia, desde una perspectiva singularizada, la titularidad de una potestad o función pública sobre una materia por un determinado ente público, de ella derivan distintos elementos que la integran. Estos elementos son: **a)** el sujeto o titular, **b)** el objeto, y **c)** el contenido de la competencia.

El sujeto titular es el ente público que detenta la competencia. Ésta lleva ínsita la pertenencia a un determinado sujeto, de modo que no existen competencias sin estar relacionadas con un sujeto determinado.

La materia constituye el objeto de la norma jurídica de que se trate, es decir, la cuestión o asunto regulado. Además, la materia está en la base y sirve de apoyo para la construcción del concepto de competencia. Pero la materia no se identifica con la competencia, sino que es sólo uno de sus elementos integrantes. A pesar de ello, a veces se confunden ambos conceptos en el lenguaje jurídico corriente, aunque esto suele ser debido a que entonces se está atribuyendo toda la materia en bloque, es decir, todas las facultades sobre una materia, a un determinado ente público...

Con lo anterior llegamos al tercer elemento del concepto competencia: el contenido. El contenido, siempre está constituido por determinadas facultades o potestades que recaen sobre el objeto de la competencia, es decir, sobre la materia. El contenido de la competencia son siempre determinados poderes que sobre una materia detenta el titular de aquélla. Estos poderes o facultades tampoco se identifican por completo con la competencia, porque ya se ha señalado que éste es un concepto más amplio, que engloba a la materia, a los poderes o facultades sobre ésta y a la titularidad de aquéllos por un ente público.

Sin embargo, a veces se utilizan ambos términos competencia y facultad como sinónimos en el lenguaje jurídico corriente, y así se habla a veces de la competencia funcional de un ente, refiriéndose al conjunto de funciones que puede y debe desempeñar el titular. Dicha utilización no parece incorrecta, pero siempre que se tenga presente que la competencia presupone asimismo una materia sin la cual es inconcebible su existencia, y de ahí que junto a la competencia funcional citada se distinga también la competencia material, en cuanto ámbito de materias sobre la cual puede actuar el ente titular.

En conclusión, el concepto de competencia engloba a los otros dos, que a veces se utilizan como sinónimos –materia y facultad–, y los presupone en todo caso a ambos.”¹¹⁹

Tal argumentación conduce más al enaltecimiento del poder que a una verdadera garantía individual, pues justifica la competencia para obrar cuando en verdad debe seguir la inercia de *libertad negativa* que implica un *no hacer* para el Estado (artículo 16). Sin embargo, interpretativamente funciona más para justificar las acciones estatales que para abstenerlo de lesiones, es decir, la interpretación se forja más en la excepción que en la condición.

En efecto, el artículo 16 establece como condición la abstención de molestia al particular y sólo por excepción puede surgir un acto, y una vez realizado debe justificarse en razón de tiempo, lugar y materia. Sin embargo, la referencia argumentativa de la Corte que se comenta justifica las excepciones, lo que en repetidas ocasiones y en diversos casos conduce a una ideología en la que el Estado puede actuar por condición y no por excepción, es decir, la excepción se torna en condición y viceversa.

De igual modo, la literalidad del artículo 16 respecto al límite *sustancial* conduce al indebido entendimiento de la norma sobre el hecho pues exige que sea la fundamentación el primer elemento y posteriormente la motivación en donde *fundamentar* implica evocar el dispositivo de ley y *motivar* la facticidad resuelta con base a la ley (razones del por qué dichos hechos merecen el supuesto de ley previamente evocado).

Por otro lado, dicha funcionalidad desatiende la *libertad negativa* (libertad de) pues con esto toda autoridad evocará –al emitir actos de molestia, de gravamen, entre otros– como premisa mayor de su silogismo lógico-jurídico a la norma y como premisa menor al hecho, para arribar en su conclusión a que el hecho debe ajustarse a la norma y no ésta aplicarse al hecho, lo que resulta indebido pues la diferencia entre ambos es el siguiente:

Indebido (texto constitucional)			Debido (libertad negativa)		
<i>Fundar</i>	Premisa mayor	La norma	<i>Motivar</i>	Premisa mayor	El hecho
<i>Motivar</i>	Premisa menor	El hecho	<i>Fundar</i>	Premisa menor	La norma
	Conclusión	El hecho se ajusta a la norma		Conclusión	La norma se aplica al hecho

Con lo anterior, la estructura del silogismo lógico-jurídico propuesto por nuestra Carta

Magna pugna porque primero debe atenderse al texto de ley para posteriormente atender los hechos, arrojando un resabio a la verdad jurídica que pretende tutelar el artículo 16 –sin desdeñar las múltiples excepciones que se formulan en sus siguientes párrafos– denotando una indebida acepción jurisprudencial de lo que realmente es *fundamental*: “Quien entienda la fundamentación como el sostenimiento sobre razones, se verá obligado a fundamentar también las razones. El que tiene razones que sirven para fundamentar, necesita principios sólidos. El que fija principios, en última instancia tiene que remitirse al entorno del sistema en donde esos principios son reconocidos. Esto sobre todo es válido cuando los principios se complementan con la ‘moral’, la ‘ética’ o la ‘razonabilidad’”. ¹²⁰

De la misma manera acontece con la motivación: “especialmente en el contexto del derecho moderno, en el que la obligación que se establece de *motivar* –justificar– las decisiones, no sólo contribuyen a hacerlas aceptables (y esto resulta especialmente relevante en sociedades pluralistas que consideran como fuente de legitimidad o de consenso cosas tales como la tradición o la autoridad), sino también a que el derecho pueda cumplir su función de guía de la conducta humana.” ¹²¹

El error conceptual ha sido adoptado a la dinámica diaria en México por imitación pues para que las autoridades pudieran emitir actos con legalidad, éstos debieran tener como inicio en su actuación a la motivación o apreciación de los hechos, y sólo así pasar a la fundamentación o aplicación de la norma ya que actuar de forma contraria, es decir, desde la norma, implica que los hechos se sujeten a la norma y no que ésta se aplique a ellos, ¹²² despojando al particular de su libertad.

Pero si la autoridad es instruida para aplicar primero la norma en lugar de actuar desde la observación de los hechos obtenemos dos riesgos de distorsión de la realidad:

Para quienes interpretar es sinónimo de conocer o dar un cierto sentido a los hechos, el juez como resultado de su conocimiento de los mismos y de la información recibida, declara la verdad sobre el caso, para estas orientaciones la ley y las normas son hipótesis dogmáticamente propuestas, de suerte que estableciéndose los hechos, la aplicación de esta o aquella norma, puede inclusive cumplirse mecánicamente.

Para quienes interpretar implica el problema de la comprensión de los hechos por parte del juez, imponen a éste la sabiduría de entender y sentir los hechos jurídicos y las motivaciones humanas, que no pueden captarse objetivamente y por lo cual no pueden verificarse. De ahí que cualquier decisión al respecto será siempre subjetiva y parcial. ¹²³

Además de todas las excepciones y excluyentes de la generalidad que la supuesta garantía de legalidad otorga. Por lo que perlocutivamente genera espacios en blanco para actuación de las autoridades y hace de la prohibición de lesiones (*no hacer*) sólo texto programático en virtud de su falta de eficacia.

Lo anterior se advierte –incluso– dentro de la obligación de *proteger* pues el Estado incurre constantemente en lagunas al crear leyes restando exigibilidad a los derechos.

En este sentido, por ejemplo, si se le quiere dar algún contenido operativo, el derecho a asociarse libremente supone la obligación estatal de dar relevancia o reconocimiento jurídico a la asociación que resulte del ejercicio de dicho derecho. Del mismo modo, el derecho a formar un sindicato o a afiliarse a un sindicato implica el derecho a otorgar consecuencias jurídicas relevantes a su actuación. El Derecho Político a elegir presupone la posibilidad de elegir entre distintos candidatos, lo que a su vez supone una regulación que asegure la posibilidad de que varios candidatos representen a partidos políticos y se presente a elecciones. El derecho a la información implica al menos el establecimiento de una regulación estatal, tendiente a asegurar el acceso a la información de origen diverso y la pluralidad de voces y opiniones. El derecho a casarse implica la existencia de una regulación jurídica que otorgue alguna virtualidad al hecho de contraer matrimonio. El derecho a la protección de la familia supone la existencia de normas jurídicas que asignen a la existencia de un grupo familiar algún tipo de consideración diferencia con respecto a su inexistencia. Desde el punto de vista de la lógica deóntica, se trata en la mayoría de los casos de obligaciones que al menos suponen la creación de normas permisivas o facultativas, y no la simple ausencia de prohibición. Aún más, la sola creación de una norma permisiva o que faculte para celebrar un acto de creación o de incorporación a una institución... resultaría insuficiente para gozar plenamente de los derechos a los que se alude. El goce de estos derechos supone un complejo de normas que establezcan consecuencias jurídicas relevantes que se desprendan de ese permiso original... las <<acciones jurídicas institucionales>> no sólo son imposibilitadas cuando se deroga la norma que para ellas son constitutivas, sino también cuando no se las crea. ¹²⁴

La omisión legislativa de igual modo produce ineficacia de los derechos pues aun cuando ilocutivamente existen en la Constitución, su falta de desarrollo ulterior imposibilita su exigibilidad en juicio, y éste como defensa es nulo por omisión de acción (*hacer*), desdeñando su fuerza por enaltecimiento del Estado de Poder.

1.3.2.2. Garantizar y promover

Las obligaciones de garantizar y promover, es decir, “Obligaciones de satisfacción (que incluyen las... obligaciones de garantía y de promoción)”,¹²⁵ deónticamente encuentran ubicación textual en la Constitución y se obtienen por exclusión o análisis que se pueden resumir, principalmente y entre muchas otras, en la siguiente forma:

- a) Brindar educación gratuita (artículo 3 fracción IV);
- b) Responder el derecho de petición (artículo 8) –quebrantado en ley secundaria por “negativa ficta”– (artículo 37 del CFF);
- c) Brindar seguridad social –salud y vivienda– (artículo 123);
- d) Impartir justicia (artículos 14, 16 y 17);
- e) Regir la economía y desarrollo del país (artículo 25);
- f) Perseguir delitos (artículo 21);
- g) Organizar el sistema de planeación democrática (artículo 26);
- h) Indemnizar en caso de expropiación (artículo 27);
- i) Devolver saldos a favor tributarios (artículo 31- IV); e
- j) Indemnización por daños y perjuicios en caso de falta grave (artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo).

Y constituyen *expectativas positivas* (*hacer*) al encontrarse íntimamente relacionados con garantías sociales. En tanto los deberes del particular son para la colectividad, los deberes del Estado igualmente son para con ésta, reforzando la existencia de derechos sociales pues que ambos deberes (particulares y estatales) concurren al mismo sujeto titular: la sociedad.

La *diferencia formal* de los deberes particulares con los estatales radica en su especificación *nomodinámica*, pues los artículos que prevén deberes estatales discurren sólo respecto de los deberes particulares.

La *diferencia sustancial* de los deberes particulares y los estatales radica en su eficacia, pues en los deberes estatales se quebranta la fijeza inmanente al Estado con la constante apertura o invitación a los particulares para participar en éstos a través de concesiones,

autorizaciones o incluso invitaciones impuestas a los particulares en sustitución del Estado (como sucede, por ejemplo, con la Ley de Ayuda Alimentaria para los Trabajadores), entre muchas otras figuras similares del Derecho Administrativo, lo que conlleva a un nuevo riesgo: “Lo que importa principalmente al Derecho son los derechos; a la Administración los resultados; el derecho conduce a la libertad y la seguridad, en tanto que la Administración fomenta la eficacia y rapidez de la decisión. Los peligros del Derecho son la rigidez y el estancamiento; los de la Administración, la burocracia y la autocracia.” ¹²⁶

Para demostrarlo es importante señalar que el deber del Estado se traduce en dos vías:

- ii) *Uti socius* o *uti cives* (utilidad social o utilidad civil) en donde el interés general predomina bajo el postulado de *res pública*, verbigracia, alumbrado, alcantarillado, vivienda;
- iii) *Uti singulus* (utilidad singular) en donde el interés individual predomina, verbigracia, impartición de justicia.

La participación del administrado en los deberes públicos estatales (*Partizipationeuphorie* denominada por Schmitt-Gleaser ¹²⁷) ha sido usada en los últimos años por diversos países en continuación al cambio de dogmas democráticos que se basan en romper el secreto y autonomía burocrática. Se rompe la identidad entre gobernantes y gobernados para pasar de una administración autoritaria a una administración participada o concertada, ¹²⁸ como lo señala, verbigracia, la Constitución Española en su artículo 9.2: “Corresponde a los poderes públicos... facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. No obstante, dicha participación en México se limita al ámbito económico por tenor del artículo 25 constitucional, y excluido el político para los extranjeros con base en el artículo 8, robusteciendo el concepto de ciudadano que produce un problema de contingencia por emulación a una figura indebidamente inserta en nuestra legislación. ¹²⁹

De las referencias expuestas podemos señalar que la participación del administrado en los deberes públicos, en su sentido natural, implica dos elementos:

- a) El administrado puede ser persona o ciudadano (nacional o extranjero), lo que trae aparejado el ejercicio de un Derecho Civil (autonomía o contractual) y a su vez obliga su reconocimiento como uno de los tres supuestos típicos de derechos del administrado, junto con los derechos de naturaleza patrimonial y libertad individual: “Derechos creados, declarados o reconocidos por actos administrativos singulares, a favor de una persona determinada (concesionarios, titulares de licencias o autorizaciones, otorgamiento de beneficios tributarios, en general reconocimiento de situaciones

jurídicas favorables).”¹³⁰ Lo cual incardina más argumentos de política que argumentos de principios.

b) El administrado adquiere un *status activae civitatis* en la que participa y funge “junto al Estado”, lo que discurre en tres círculos:

- *Participación orgánica*: supone la inserción de los ciudadanos como tales (no como funcionarios o políticos – *Laienbeantentum*–¹³¹) en órganos ad hoc formalizados de entidades administrativas para representación e intereses comunes que conllevan a la *auto-administración*, esto es, de administración confiada a los propios interesados, reconocidos como origen, sostenedores y destinatarios de la acción administrativa (e.g. colegios de profesionales, cámaras oficiales) y que en México surge sólo a nivel formal u operativo.

Como una modalidad de estos órganos *ad hoc*, han adquirido un justo prestigioso las *Royal Commissions* inglesas designadas por el Parlamento para proponer reformas legislativas en extremos importantes o para encuestar o investigar un tema específico. En cuya composición, además de funcionarios cualificados y de miembros de los dos partidos, entran predominantemente expertos no señalados políticamente.¹³²

- *Participación funcional*: supone una actuación ciudadana fuera del aparato administrativo, aunque ejercitando funciones materialmente públicas, tal y como lo es la *denuncia-deber* (denuncia de existencia de enfermedades contagiosas, de la comisión de un delito público) o *denuncia-facultad* (en donde se obtiene una prima si de la denuncia se sigue un beneficio para la Administración).
- *Participación cooperativa*: en donde el administrado no se integra a la organización pública sino que actúa como sujeto privado, no ejercita funciones materialmente públicas sólo que realiza una actividad estrictamente privada –aunque en el sentido propugnado o estimado por la Administración–, en la que ésta impone conductas o actuaciones preceptivas o establece direcciones/criterios a través de incentivos, normalmente económicos (e.g. donaciones deducibles para efectos tributarios, incentivo al empleo mediante desgravaciones tributarias).

No obstante, en nuestra legislación, el particular por falta de nomación precisa es un ejecutor de actos “*en lugar del Estado*” y no “*junto al Estado*”. En donde las funciones personalísimas de éste son dadas al particular para su operación, produciendo una ruptura en la naturaleza participativa expuesta y la actividad del particular trasciende al *uti socius* e

incluso al *uti singulus* y, el Estado es ajeno a su propio deber con función de simple rector y no titular de éste como constitucionalmente le es encomendado.

Entre los ejemplos más claros de lo antes dicho tenemos:

i) En materia económica-financiera, en donde la Ley de Ahorro y Crédito Popular publicada en el Diario Oficial de la Federación en 2001 ha encomendado a Federaciones (particulares) autorizadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a supervisar, autorizar y realizar revisiones a las Sociedades Cooperativas o Sociedades Financieras (también particulares) de dicho ramo, es decir, realizar actos de molestia en proscripción a lo establecido por la propia Constitución (artículo 16 garantía de legalidad) obligándolos a firmar contratos con cláusulas que les permita tales acciones proscribiendo la indisponibilidad activa y pasiva de los derechos fundamentales (artículo 5 constitucional), pues se arranca la voluntad y libertad contractual de éstos trascendiendo de una relación *inter privatos* a una relación forzada de subordinación a federaciones (ambos particulares).

Bajo dicha temática, los particulares, en aras de participar con la administración pública, adquieren el rango de autoridad y facultades (*imperium*) cuando esto es propio del Estado, demostrando la cesión de actos *en lugar del Estado* y no *junto al Estado*.

ii) El segundo ejemplo, se hace notar¹³³ con la habilitación a terceros para realizar la notificación de actos de autoridades a través del artículo 135 del CFF, lo que arroja una antinomia del sistema jurídico. Si tomamos en consideración que la notificación constituye uno de los tres elementos fundamentales del acto administrativo: eficacia (junto a la existencia y validez), entonces, en el supuesto de una indebida notificación ¿quién debe ser el titular demandado? y más aún ¿quién será responsable de la reposición del acto si a ello diera lugar la sentencia en juicio?

iii) El tercero, y más recurrente, lo encontramos con la tarea recaudatoria de los particulares *en lugar del estado* a través de la retención (artículo 26-I CFF), que implica que un patrón o prestatario de un servicio independiente debe enterar al fisco una cantidad tributaria por adeudo ajeno¹³⁴ no tutelada en la Carta Magna, y suplanta los dos extremos obligacionales de la relación tributaria: al sujeto pasivo (contribuyente) respecto al pago de algo impropio y al sujeto activo (Estado) por cuanto realiza actividades de recaudación sin ser destinadas a él.

El sustituto –que es ajeno a la realización del hecho imponible– ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible y, desplaza

a este último de la relación jurídica tributaria principal.

Por ello, el sustituto no queda obligado *junto al* destinatario legal tributario (como sucede con el responsable solidario), sino *en lugar del destinatario legal tributario*, motivando con ello la exclusión de este último de la relación jurídico tributaria principal.

El legislador instituye al “sustituto tributario” cuando resuelve reemplazar *ab initio* al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo “fisco” y el sujeto pasivo “sustituto”.

... El sustituto existe porque el legislador lo ha creado para posibilitar o facilitar la mejor consecución de la principal finalidad para la cual el tributo es creado (llevar fondos al tesoro público). Basta entonces con caracterizarlo debidamente y señalar sus diferencias con contribuyentes y responsables solidarios. Las realidades legislativas conducen a que el jurista tributario no tenga –a veces– más remedio que ser pragmático. ¹³⁵

Se advierte que dicha tarea es dejada en manos de un particular quien actúa formal y sustancialmente *en lugar de* otro particular y *en lugar del Estado* en donde éste se aleja de su tarea constitucional pero no obstante, sí continúa con la titularidad de imperio impositiva, y más aún, sancionadora.

Como resultado los deberes del Estado, además de encontrarse vagamente demarcados, su ulterior cesión a terceros particulares (actividades *uti cives* y *uti singulus*) conducen a un rompimiento de efectividad material y formal que crea inseguridad jurídica e ilegalidad, ¹³⁶ amén de no constituir facultades discrecionales sino regladas, con lo que su exigibilidad es nula. Además, no es posible obligar al Legislativo a realizar cambios normativos que sufraguen irregularidades perlocutivas, menos aún a través del Poder Judicial (como sí acontece, verbigracia, en los EUA) llevando los deberes del Estado a ser sólo *expectativas* por falta de fuerza constitucional.

Se advierte que la ley, además de establecer con claridad la existencia de atribuciones y facultades (las primeras vigentes en todo momento y las segundas sujetas a temporalidad), impide que la obligación estatal sea efectiva forzando al particular a iniciar un juicio para el reconocimiento de sus derechos, momento en el cual encontrará un déficit normativo *a priori* por vaga referencia de éstos surgiendo así la siguiente pregunta: ¿puede existir efectiva defensa para los particulares? Esta pregunta se responde en el próximo Capítulo.

Sánchez Sandoval, Augusto, *Sistemas ideológicos y control social*, México, UNAM, 2005, pp. 6, 7-8

2

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 856

3

"It is a feature of the human predicament (and so of the legislative one) that we about under two connected handicaps whenever we seek to regulate, unambiguously and in advance, some sphere of conduct by means of general standards to be used without further official direction on particular occasions. The first handicap is our relative ignorance of fact: the second is our relative indeterminacy of aim. If the world in which we live were characterized only by a finite number of features, and these together with all the modes in which they could combine were known to us, then provision could be made in advance for every possibility. We could make rules, the application of which to particular cases never called for a further choice. Everything could be known, and for everything, since it could be known, something could be done and specified in advance by rule. This would be a world fit for 'mechanical' jurisprudence." H.L.A. Hart, *The concept of law*, Inglaterra, Oxford University Press, tercera edición, 2012, p. 128

4

De Giorgi, Raffaele, *Ciencia del derecho y legitimación*, México, Universidad Iberoamericana, 1998, p. 236

5

Amén que el poder es quien puede invertir dicho orden y ser el impulsor de la creación del Derecho, en donde su intención es dada con anticipación

6

Verbigracia, el agua, el oxígeno, la vida, la libertad, resultan indispensables para los humanos tanto que sin los dos primeros es imposible continuar las funciones propias de los organismos que constituyen su cuerpo y por cuanto las dos segundas, es imposible concebir a un ser viviente

7

Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1994, pp. 2, 4-5

8

Castro, Juventino V., *Garantías y amparo*, México, Ed. Porrúa, 2004, p. 93

9

De Giorgi, Raffaele, *op. cit.*, p. 235

10

Rousseau, Juan Jacobo, *El contrato social*, México, Ed. Porrúa . pp. 27-28

11

Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, Ed. UNAM, 1995, p. 9

12

13

En virtud de la sujeción producida por todo sistema legal, de donde surgen términos denominacionales para el Estado y los particulares, verbigracia, en relación tributaria donde el sujeto activo es el Estado y el sujeto pasivo lo es el particular, denotando que la sujeción no sólo alcanza al Estado y a los particulares, sino también a la realidad

14

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 61-62

15

Correas, Óscar, *Introducción a la sociología jurídica*, México, Ed. Fontamara, 2004, pp. 133-134

16

En términos de Manuel Atienza: “un juicio de valor no es lo mismo que un juicio de hecho (afirmar que A realizó X no es lo mismo que valorar positivamente la conducta X de A) y es también algo diferente a una norma, a un enunciado prescriptivo o directivo. Los juicios de valor se parecen a las normas (para seguir con el ejemplo anterior, pensemos en una que estipule como obligatoria la conducta X de A) en que ambos son enunciados (o se expresan en enunciados) que no tratan primariamente de dar información, sino de dirigir la acción. Pero se distinguen (al menos, según algunos autores) en que los valores no expresan ninguna forma definida de conducta. Cabe pensar que detrás de una norma se encuentra siempre algún valor (aunque se trate de un valor simplemente utilitario),...” en *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007, pp. 83-84

17

“Soltanto le norme di legge sono destinate ad essere ulteriormente applicate nella produzione di altri atti linguistici precettivi, siano essi negoziali o amministrativi o giudiziari. Solo le norme di legge consistono in norme sulla produzione di tali atti, ai quali impongono la conformità con le forme e la coerenza con i significati da esse stabiliti: precisamente, in norme formali sulla loro formazione, come sono tutte le norme procedurali nella cui ‘applicazione formale’ tali atti consistono, o in norme sostanziali al cui ‘rispetto’ o alla cui ‘applicazione sostanziale’ tali atti sono vincolati. Soltanto alle leggi, e non anche ad altri atti precettivi, i giudici sono subordinati. Soltanto le norme di legge generali ed astratte, infine, modificano la lingua giuridica, dettando al linguaggio giuridico nel quale tutti gli altri atti precettivi sono formulati sia le regole sintattiche di formazione che le regole semantiche d’uso delle fattispecie legali.” Ferrajoli, Luigi, *La democrazia attraverso i diritti*, Roma, Editori Laterza, 2013, pp. 72-73

18

Correas, Óscar, *op. cit.*, pp. 133-134

19

Razón por la cual, si un acto se produce constantemente, es decir, se realiza o se perfecciona día a día, mes a mes, o cualquier otra variante similar, se habla en materia civil de actos de tracto sucesivo

20

Ferrajoli, Luigi, *Garantismo, una discusión entre derecho y democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 15

21

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 24

22

García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, pp. 81-82

23

Cit. pos. De Giorgi, Raffaele, *op. cit.*, p. 237

24

Ibidem, p. 239

25

Sánchez Sandoval, Augusto, *op. cit.*, p. 5

26

Ibidem, pp. 22-23

27

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 131-132

28

García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 457

29

Jaramillo Loya, Horacio, *Los hechizos de la mente*, México, Ed. Diana, 1992, pp. 7-9

30

Sánchez Sandoval, Augusto, *op. cit.*, p. 21

31

Habermas, Jürgen, *Teoría de la acción comunicativa*, I, Madrid, Ed. Taurus Humanidades, 2006, pp. 370-371

32

Berumen Campos, Arturo, *Revista de la facultad de derecho de México* T LVII, número 247, enero-junio 2007, México, UNAM, p. 152

33

Bucay, Jorge, *Cartas para Claudia*, México, Ed. Océano, 2005, p. 51

34

Por lo que la suculencia del Derecho conlleva a una serie de excepciones de invalidación, cuya habilidad constructiva

radica en la inclusión de dichos “*pero*” de forma tácita y hábilmente expuesta mediante términos sinónimos como “*a excepción de*”, “*excepto*”, entre otros

35

Hohfeld, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, México, Ed. Fontamara, 2004, p. 87

36

Habermas, Jürgen, *Teoría de la acción comunicativa*, I, Madrid, Ed. Taurus Humanidades, 2006, pp. 24-25

37

Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002, pp. 148, 158-159

38

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 45-46

39

Berumen Campos, Arturo, *Apuntes de filosofía del derecho*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2003, pp. 251-252, 254

40

González Vidaurri, Alicia, *et al*, *Control social en México*, D.F., México, UNAM Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, Unidad de Servicios Editoriales, 1998, p. 93

41

En términos de Juventino V. Castro, *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 72: “*En el texto constitucional, la mención de las sentencias civiles se toma en su sentido lato para referirse a las materias civil, propiamente dicha, y a la mercantil; pero con mayor precisión hace referencia a las sentencias no penales*”

42

González Vidaurri, Alicia, *et al*, *op. cit.*, p. 94

43

Idem

44

Castro, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 73

45

Como lo refieren los artículos 1832 del Código Civil Federal y artículo 78 del Código de Comercio:

“Artículo 1832. En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.”

Y de igual forma el artículo 78 del Código de Comercio (CC):

“Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.”

46

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

47

La conocida “planeación fiscal” no es otra cosa que buscar el constante encuadramiento de los hechos a la norma, buscando siempre su ajuste con base en las constantes reformas de ésta, por lo que incluso fue sugerida la adición de un artículo 52-B al Código Fiscal de la Federación a fin de sancionar “acciones fiscales agresivas”, lo que la ley determinaba como actos encaminados a disminuir las cargas impositivas, cuando lo cierto es que esta forma de actuar no constituye ninguna irregularidad en tanto sea realizada conforme al margen de la ley; sin embargo, lo importante no es sólo si el particular obtiene una carga impositiva menor o no, sino el hecho de que ante el texto apercibidor de ley, el particular deba constantemente buscar la adecuación de sus actos a la ley, cuando lo cierto es que sus actos son libres, y por tanto no apegados a ley, sino sólo a su voluntad

48

Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002, p. 280

49

Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta II-B*, México, Ed. Themis, 1998, pp. 1404-1405

50

En términos de Arturo Berumen Campos existen tres tipos de referentes: **a)** fáctico o empírico: aquel que puede señalarse con el dedo, ostensiblemente o que se refiere a un “estado de cosas”; **b)** normativo: aquel que discurre de las normas jurídicas; y **c)** emotivo: referente a estados de ánimo, emociones o sentimientos. Cf. Berumen Campos, Arturo, *Apuntes de filosofía del derecho*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2003, pp. 4-11

51

Guastini, Riccardo, *Distinguiendo, estudios de teoría y metateoría del derecho*, Barcelona, Ed. Gedisa, 1999, pp. 33, 35

52

Ferrajoli, Luigi, *et al*, *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, pp. 100-101, 103

53

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 45-46

54

Guastini, Riccardo, *op. cit.*, pp. 201-203

55

Correas, Óscar, *op. cit.*, p. 204

56

Charles Wright Mills, *cit. pos.* Jorge Fernández Ruiz, *Poder legislativo*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 38

57

Bucay, Jorge, *Cartas para Claudia*, México, Ed. Océano, 2005, p. 168

58

El ejemplo más claro se encuentra con las instituciones de Seguridad Social, quienes so pretexto de no permitir la desprotección de los trabajadores fincan créditos fiscales sin considerar si los hechos corresponden a verdaderas relaciones laborales o de índole civil (e.g. servicios profesionales)

59

González Vidaurri, Alicia, *et al, op. cit.*, pp. 72-73

60

Flores García, Fernando, *cit. pos.* Jorge Carpizo, *op. cit.*, p. 182

61

Arteaga Nava, Elisur, *Derecho constitucional*, México, Ed. Oxford, 2002, p. 179

62

Ibidem, p. 174

63

Merryman, John Henry, *La tradición jurídica romano-canónica*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2003, p. 54

64

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2002, p. 118

65

Arteaga Nava, Elisur, *op. cit.*, p. 175

66

Cfr. Ferrer Mac-Gregor y Carbonell Miguel, *Compendio de derechos humanos*, México, Ed. Porrúa, 2007, pp. 411 y ss

67

Ibidem, pp. 447 y ss

68

Lo que Víctor Abramovich y Christian Courtis han denominado "Obligación de progresividad y prohibición de regresividad", Cfr. Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 92 y ss

69

Ferrajoli, Luigi, *et al*, *Teoría del neoconstitucionalismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, p. 73

70

Ferrajoli, Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 32

71

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 40

72

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 46-48, 50

73

Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, p. 353

74

García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. II, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 59

75

Castro, Juventino V., *Garantías y amparo*, México, Ed. Porrúa, 2004, p. 34

76

Castro, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 107

77

Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 21-22, 25

78

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 104

79

Carbonell, Miguel, *op. cit.*, p. 11

80

Tesis aislada. Materia(s) Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia Segunda Sala. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XVI Noviembre de 2002 Tesis 2a. CXLV/2002. P. 454

RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA. El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante la realización de acciones estatales a través de las cuales se aliente a determinados sectores productivos, se concedan subsidios, se otorguen facilidades a empresas de nueva

creación, se concedan estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y se sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional; sin embargo, el citado dispositivo constitucional, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, en la vía del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para que se cumpla con tales encomiendas constitucionales, pues el pretendido propósito de esta disposición se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios que se contiene en el propio precepto de la Ley Fundamental

81

El ejemplo más actual es la Ley de Ahorro y Crédito Popular respecto de las Sociedades Cooperativas dedicadas a este giro

82

Para esto, la Constitución española, a fin de cumplir los derechos sociales, en su artículo 9.2 impone “a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, **económica**, cultural y social.”

83

Según Eduardo García de Enterría y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. II, Madrid, Ed. Civitas, 2000, pp. 59-60: “Pero inmediatamente hemos de precisar que tal clasificación básica opera, en realidad, más con tipos ideales o históricos que con especies concretas actuales perfectamente separables. Las técnicas respectivas que singularizan a unos y otros tipos según la exposición precedente, se han intercambiado, en realidad, y hoy resulta difícil separar netamente dentro de los derechos fundamentales proclamados por la Constitución los que responden a una sola y exclusiva de esas técnicas. Así cada vez es más claro que la contraposición tradicional entre los derechos que son expresión del principio liberal puro y los que manifiestan el principio democrático o participativo no existe.”

84

Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002, p. 288

85

Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 70-71

86

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 105

87

Ibidem, p. 113

88

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 43

89

Por lo que Neale Donald Walsh ha dicho que en el intento de garantizar a las personas la oportunidad de respirar, deben tener cuidado de que las leyes no los sofoquen

90

García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, pp. 83-84

91

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 173

92

García de Enterría, Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* T. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 83

93

Idem

94

Idem

95

Situación contraria a lo expuesto por la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica pues señala en el primer párrafo de la sección 8 del artículo I, que la imposición de contribuciones es para pagar las deudas y proveer la defensa común así como el beneficio general de los Estados Unidos

96

Artículos 59 fracción III, del CFF, y artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

97

Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, México, Ed. Publicaciones Cruz O., S.A. de C.V., 2002, p. 411

98

Sánchez Gil, Rubén, *op. cit.*, p. 27

99

Para un estudio más desarrollado de los Principios tributarios, remito a mi libro, *Principios tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, editado por Dofiscal

100

CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS. La amplísima facultad de que goza el Congreso de la Unión para decretar las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto está, lógicamente, limitada por la condición de que las contribuciones que se establezcan han de sujetarse a las normas constitucionales

101

Sánchez Gil, *op. cit.*, p. 40

102

Ibidem, p. 45

103

Ibidem, p. 48

104

Villegas, Héctor, B., *op. cit.*, p. 289

105

Ferrajoli, Luigi, *et al*, *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, pp. 42-43

106

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 906-907

107

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 66

108

Leyes que también son divididas como por Andrés Serra Rojas como: **i)** Ley fiscal básica anual; **ii)** Leyes fiscales permanentes u ordinarias, sujetas a reformas; y **iii)** Leyes fiscales extraordinarias. Cfr. Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo* t I, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 50 y ss

109

Cruz Parceró, *op. cit.*, pp. 82-83

110

Idem, pp. 94-95

111

Referencia que incluso arroga –como requisito de validez del acto administrativo– la fracción II del artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, con la diferencia de que la ley habla del acto, en tanto que, para el punto comentado, el fin hace a la ley

112

Análogo a los argumentos de principios y de política de Ronald Dworkin que se comentará *infra*

113

Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 67-68

114

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 365

115

Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 36, pp. 21-22

116

Sin que de esto se infiera que los deberes del particular son para el Estado ya que, como se comentó *supra*, los deberes son para con la misma sociedad de la cual el individuo forma parte; no obstante, el hecho de que el Estado cuente con atribuciones y facultades indebidamente ha sido entendido como titular de derechos y más aún, como destinatario de los deberes impuestos a los particulares a través del texto constitucional; equivocaciones que tornan y permean la ideología de poder, elevando los actos de las autoridades como absolutos y legales desde su emisión

117

Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, *op. cit.*, pp. 28-29

118

En razón de materia, de tiempo y lugar, a lo que algunos autores adicionan la competencia *in ratione personae*, es decir, en razón del funcionario que ejerce las facultades respectivas

119

Sentencia al amparo en revisión 137/95

120

Luhmann, Niklas, *op. cit.*, pp. 410-411

121

Atienza, Manuel, *Las razones del derecho*, México, UNAM, 2005, pp. 6-7

122

Pues las disposiciones impositivas deben abocarse a las consecuencias de los hechos y no anteponerse a ellos, siendo de concluir que la problemática textual es la atención al pasado para determinar efectos presentes pues la tergiversación del pasado conduce a una indebida aplicación de normas en el presente

123

González Vidaurri, Alicia, *et al, op. cit.*, pp. 92-93

124

Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, *op. cit.*, pp. 33-34

125

Ibidem, p. 31

126

Bodenheimer, Edgar, *op. cit.*, p. 120

127

Cit. pos. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t I*, *op. cit.*

128

El ejemplo más notable se encuentra con el Jurado Inglés en donde existe participación ciudadana al juzgar

129

“La circunstancia referida por Cruz Parcer o de que en México la libertad de expresión del pensamiento se reconoce únicamente a los ciudadanos y no a las personas puede dar pie a una crítica política o externa a la Constitución mexicana,... sobre cuya base se dirá que ese derecho se configura en México como un derecho del ciudadano y no de la persona.” Ferrajoli, Luigi, *Garantismo, una discusión sobre Derecho y democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 58

130

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo T II*, Madrid, Civitas, 2000, p. 37

131

Cit. pos. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t I*, *op. cit.*

132

Ibidem, p. 92

133

Reformas publicadas el 28 de junio de 2006 en el Diario Oficial de la Federación, a colación de las reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación

134

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación refiere a todos aquellos sujetos obligados “solidariamente” (aun cuando su texto revela obligaciones subsidiarias y otras de sustitución), en donde nace la figura de la retención (fracción I), sin que la misma proceda de algún texto constitucional; no obstante, mediante ideología se ha impuesto dicha tarea en donde el Estado se desliga de su obligación formal y más aún sustancial, arrogando sólo la cómoda tarea de ser fiscalizador superior avocado exclusivamente a sancionar a los particulares que no cumplan con dicha tarea impropia

135

Villegas, Héctor B., *op. cit.*, pp. 260-261

136

Como parte de la crisis de legalidad expuesta por Luigi Ferrajoli, en las primeras líneas de su obra *Derechos y garantías* citada en el presente trabajo

CAPITULO 2

2.1. LA DEFENSA COMO DERECHO Y COMO FACULTAD

El particular (individual o colectivo), de forma constante defiende lo suyo, y con esto, el derecho retoma importancia en cuanto regula la posibilidad de darle cauce legal al abuso de poder. Si consideramos que el abuso de cualquiera de ellos (Estado o particulares) produce eventualmente la anarquía o el despotismo, entonces el Derecho pretende resolver tal dilema. ¹

... un Estado democrático de Derecho tiene como objetivo primario prevenir los peligros que pueden presentarse en la dimensión Estado-ciudadano, es decir, en las relaciones entre el aparato estatal monopolizador de la violencia y personas privadas desarmadas. En cambio, las relaciones horizontales entre las personas privadas, sobre todo las relaciones intersubjetivas que constituyen la práctica que los ciudadanos ejercitan en común, no tienen para el esquema liberal de la división de poderes ningún efecto formador de estructuras. ²

Sin embargo, aun cuando el equilibrio que el Derecho brinda entre el Estado y los particulares pueda verse aceptable en el marco que es aplicado, en la práctica dicho equilibrio se rompe por la aplicación indebida de normas o por inadecuación de éstas a la realidad en que operan.

Un Estado de Derecho, como anhelo de todo país, implica lo que Aristóteles denominó *justicia distributiva* entre libertades del particular y poder del estado (reflejado entre particulares con el Derecho Privado y los derechos patrimoniales³) pues la inadecuación de cualquiera de éstos, ya sea de más o de menos, arroja como consecuencia el impulso de reponer el desequilibrio generado, denominado por tal autor como *justicia correctiva*.

Denomina a la primera justicia distributiva. Corresponde al legislador y consiste en asignar derechos públicos y privados a los ciudadanos conforme al principio de igualdad... La igualdad lograda por la justicia distributiva es así, una igualdad relativa, proporcionada y no absoluta. La segunda especie de justicia es la retributiva o correctiva. Suponiendo que se ha hecho una

distribución de derechos y recompensas y cargas entre los ciudadanos por vía legislativa, es función del Derecho garantizar, proteger y mantener la distribución realizada contra posibles ataques ilegales. Esta función correctiva del Derecho es administrada por el juez. ⁴

Bajo dicho contexto, se entiende la referencia kelseniana de dos garantías constitucionales a los derechos: primarias y secundarias, por ende la correlativa existencia de lagunas primarias y secundarias.

Kelsen lleva a cabo no una sino dos identificaciones o reducciones del Derecho Subjetivo a los imperativos que a éste le corresponden. La primera es la del Derecho Subjetivo al deber concerniente al sujeto en relación jurídica con su titular, o sea, la que he llamado *garantía primaria*: <<No hay Derecho Subjetivo en relación con una persona –afirma– sin el correspondiente deber jurídico de otra>>. La segunda es la del Derecho Subjetivo al deber que, en caso de violación, incumbe a un juez aplicar la sanción, es decir, la que he llamado *garantía secundaria*: <<El Derecho Subjetivo [consiste] no en el presunto interés, sino en la protección jurídica>>... De forma análoga, es muy posible que de hecho no existe la obligación o la prohibición correlativa a un Derecho Subjetivo y, más todavía, que no exista la obligación de aplicar la sanción en caso de violación de los unos y del otro. En otras palabras, que existan *lagunas primarias* por defecto de estipulación de las obligaciones y las prohibiciones que constituyen las garantías primarias del Derecho Subjetivo, y las *lagunas secundarias*, por el defecto de institución de los órganos obligados a sancionar o a invalidar su violación, o sea, a aplicar las *garantías secundarias*. ⁵

Garantías que siguen la inercia de la justicia distributiva y correctiva respectivamente; no obstante, el desequilibrio que se expone surge en dos aspectos:

- a) El primero por el texto normativo, ya sea inadecuación de la nomoestática a los principios generales de Derecho y derechos fundamentales (irregularidad de primer nivel) o inadecuación de la nomodinámica a la nomoestática (irregularidad de segundo nivel);
- b) El segundo por el acto de la administración pública, quien dentro de la división de poderes es encargada de interactuar por condición y no por excepción, con los

particulares⁶ a quienes las normas son dirigidas.

Con lo anterior, se puede señalar que los elementos de la dinámica jurídico-social son estáticos y variables, es decir, la ley y los actos de autoridad,⁷ que siguen el siguiente esquema:

	LEY	ACTO
Características	General Abstracta	Particular Concreto
Vinculante por	Publicación en el Diario Oficial de la Federación	Notificación

En cuanto al Estado, le corresponde la emisión de leyes así como su aplicación mediante actos, es inmanente a éste la función objetiva, es decir, crear el derecho, aplicarlo y hacerlo cumplir fuera de toda pasión o deseo particular, arrogándole la tarea objetiva a sus acciones.

Por su parte, la fase subjetiva es inmanente del particular, quien actúa conforme a sus propios intereses bajo el discurso de que el logro personal obtendrá el logro social. Por esta razón, el Estado debe participar con ellos de forma indirecta, mediante la creación y administración de normas que permitan la obtención de sus logros, tal y como lo expone, verbigracia, la Declaración de Independencia de Estados Unidos de América, al hablar de la búsqueda de la felicidad.

Cuando en el curso de los acontecimientos humanos, se hace necesario para un pueblo disolver los vínculos políticos que lo han unido con otros, y asuma entre los poderes de la tierra, la separación y equidad a la que las leyes de la naturaleza y la naturaleza de Dios les ha otorgado un respeto adecuado a las opiniones de la humanidad, requiere que sean declaradas las causas que se impelen a su separación. Nosotros sostenemos que estas verdades son auto-evidentes, que todos los hombres son creados iguales, que son otorgados por su Creador con ciertos derechos inalienables que son Vida, Libertad y la búsqueda de la felicidad.⁸

Desde ese punto, Kelsen descansó su preludio al argumento de justicia: “¿Qué es lo que realmente significa la afirmación de que un orden social es justo? Significa que ese orden regula la conducta de los hombres en una forma satisfactoria para todos, es decir,

de tal modo que todos encuentren en él su felicidad. La aspiración de la justicia es el eterno anhelo humano de felicidad. El individuo aislado no puede, en cuanto tal, encontrar la felicidad, y por ello la busca en la sociedad. Justicia es felicidad social.”⁹

Así, el particular como sujeto pasivo (llamado así en Derecho Administrativo), pugna por la persecución de sus intereses y equilibrio de sus derechos frente al poder del Estado y, con esto, accionar en juicio obedece a la protección de éstos y no del marco normativo.

... basta tener alguna experiencia judicial, en cualquiera de los dos lados de la barra, para comprender sin vacilaciones que los recurrentes defienden lo que vívidamente entienden ser sus derechos o al menos sus intereses propios (no adelantemos calificaciones) no la legalidad abstracta. Es totalmente convencional pretender que su interés se acaba con la admisión del recurso, con la posibilidad de llegar a la decisión de fondo. El recurrente siente no sólo la inadmisibilidad, sino también, y quizá especialmente, la desestimación de su recurso como una negación sustantiva a sus derechos. Esta vivencia, en efecto, subjetiva, es también general, lo cual denota que alguna objetividad subyace en ella; por ello no es desdeñable en absoluto, siquiera sea porque es la que mueve el mecanismo entero de la justicia. El cual, con la excepción de los asuntos penales, en los que la acción pública ha subsumido las arcaicas técnicas de composición interprivada, es siempre un mecanismo de satisfacción de intereses subjetivos de lucha por el propio derecho y éste es, justamente, todo su sentido.¹⁰

Pero en la realidad el poder del Estado pugna, bajo el discurso de beneficio social, por la pervivencia de las normas que favorecen sus intereses con la ventaja de que ya existen elaboradas por el propio poder cuyo texto no coincide con la facticidad de los hechos.

El problema de aplicación exige, naturalmente, en ambos casos, la selección de la acción correcta. Pero <<correcta>> es, si partimos de un sistema de normas válidas, la acción que es buena *para todos* por igual; en cambio, en relación con una constelación valorativa típica de nuestra cultura o de nuestra forma de vida, <<correcto>> es aquel comportamiento que en conjunto y a largo plazo es bueno *para nosotros...* Una aplicación del Derecho orientada por principios, ha de entender acerca de qué pretensión o

qué acción son de recibo en un conflicto dado, y no acerca del mejor equilibramiento de bienes o de la mejor relación de jerarquía entre valores. Ciertamente, las normas válidas constituyen una estructura flexible de relaciones, en la que tales relaciones pueden desplazarse de caso a caso; pero este desplazamiento está sujeto a la reserva de coherencia, reserva que asegura que todas las normas se articulen en un sistema concretado y coherente que, por su propia idea, sólo permita para cada caso una única solución correcta. La validez jurídica del juicio o fallo tiene el sentido deontológico de un precepto, no el sentido teleológico de lo alcanzable en el horizonte de nuestros deseos en unas circunstancias dadas. Lo que en cada caso es lo mejor para nosotros no coincide *eo ipso* con lo que es bueno para todos por igual. ¹¹

De manera que el particular actúa desde su ángulo buscando el beneficio propio, lo que se nota con los medios de defensa constitucional, en donde lo que se busca y lo que se obtiene de la sentencia es la restitución en el pleno goce de sus garantías (artículo 77 de la Ley de Amparo, LA):

Artículo 77. Los efectos de la concesión del amparo serán:

I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación;

II. Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo exija.

Con lo anterior se confirma que el accionante de tal instancia busca su beneficio particular: “El recurrente es, pues, parte en el proceso y no un representante de la ley; la Administración también es parte procesal genuina en cuanto que desentendería de una pretensión procesal que la afecta, y a la que se opone activamente; el recurso es, pues, subjetivo y no objetivo; lo que se hace valer en el proceso es, pues, un verdadero Derecho Subjetivo y no un simple interés, más o menos cualificado.” ¹²

No obstante, es un error constante considerar a la defensa como facultad y no como un derecho, es decir, sólo a partir de la titularidad de un Derecho Subjetivo. Error que discurre incluso en los criterios jurisprudenciales de México, al considerar que el interés

jurídico para acudir a juicio existe sólo si un Derecho Subjetivo es violado pues, si no se cuenta con éste la acción en juicio es nula, conduciendo a un círculo vicioso.

Al respecto, no debemos olvidar que un Derecho Subjetivo surge por disposición de ley, con efectos de universal inclusión. Hans Kelsen define el Derecho Subjetivo en general como: “Un interés garantizado por el Derecho Objetivo (o un <<poder querer>> o <<estarle a uno permitido querer>> en el sentido de Windsheild.)”. ¹³

Sin embargo, el derecho de defensa es un derecho independiente de la circunstancia que da origen a la reacción del particular, pues si fuera cierta la concepción de facultad –y no de derecho– conllevaría a que el reconocimiento de nuevos derechos jamás tuvieran cupo en toda contienda. Por tanto, es importante diferenciar el derecho a la acción en juicio con el derecho que se defiende en éste. “Cuando un ciudadano se ve perjudicado en su ámbito material o moral de intereses por actuaciones administrativas ilegales que adquiere, por la conjunción de los dos elementos de perjuicio y de ilegalidad, un Derecho Subjetivo a la eliminación de esa actuación ilegal, de modo que se defienda y restablezca la integridad de sus intereses. Ese Derecho Subjetivo se revela en la atribución por el ordenamiento de una acción impugnatoria, cuya titularidad y consiguiente disponibilidad ostenta a partir de ese momento plenamente.” ¹⁴

Con la anterior cita expresa que el derecho de defensa se constituye por dos elementos:

- a) La ilegalidad de la actuación del Estado; y
- b) El perjuicio que sufre el particular en el goce de sus derechos

Axiomáticamente se traduce en la siguiente fórmula:

$$\text{Derecho de defensa} = \text{ilegalidad} + \text{perjuicio}$$

De aquí que el hecho del desconocimiento por la Administración de la libertad del ciudadano de no estar sometido más que a la ley, lo que nuestra jurisprudencia llama el <<perjuicio>> o la negación de una ventaja, el *grief* de la jurisprudencia francesa, no es un simple requisito procesal, o una exigencia de simple <<seriedad>> en el planteamiento del litigio. Por el contrario, es la base misma de ese Derecho Subjetivo, que pretende justamente la eliminación de ese perjuicio o de ese *grief* si se demuestra injusto,

demostración que debe hacerse sobre la justificación de la ilegalidad del ataque administrativo. ¹⁵

De los elementos antes dados podemos formular dos preguntas:

a) La primera por cuanto a la legalidad. Si sabemos que un acto es ilegal pero no lesiona derechos, entonces no procede la defensa, lo que por ley se denomina “causal de improcedencia”. Y si el medio de defensa no prospera por esta improcedencia ¿el acto ilegal pervive aún?

Se entiende aquí que el problema es el acto y no la ley. A su vez se considera que un acto ilegal debe desaparecer, ya que si bien no lesiona los intereses particulares, sí lesiona el esquema jurídico en que se desenvuelve, por lo que si no se elimina, quizá pueda ser acto instrumental o antecedente de otro definitivo y, en este caso, en agravio de otro particular.

La ley debe garantizar que si ese acto no es impugnabile y nadie más lo puede impugnar por no ser vinculante con terceros ajenos, entonces no debe difuminarse en el espacio y tiempo con posible uso ulterior, pues al día de hoy nuestra *nomodinámica* vagamente lo regula.

b) La segunda por cuanto al agravio. ¿Qué sucede con un acto que causa perjuicio pero no es ilegal? Verbigracia, la negativa ficta. Esto es una paradoja que fuerza a conocer por qué el acto no es ilegal, cuya respuesta nos puede llevar a que no es ilegal porque fue emitido conforme a ley, de lo que se advierte que el problema es la ley y no el acto.

Sobre ambos casos se debe recordar que la legalidad de un acto/ley surge en dos sentidos: *legalidad formal* y *legalidad sustancial*, es decir, que el acto/ley se elabore con las formalidades y procedimientos respectivos y que su sentido/contenido no transgrede garantías y principios.

En cualquiera de las preguntas planteadas se confirma que la defensa es un derecho ajeno a aquel violentado y por tanto, es un derecho adicional, nuevo, independiente e integral de los derechos fundamentales, en específico, de los derechos civiles.

...donde está el verdadero Derecho Subjetivo aquí relevante no es en esa titularidad subyacente que sostiene, en último extremo, la situación afectada

por el acto administrativo a impugnar, sino, precisamente, en la reacción misma frente al acto ilegal que perturba el propio ámbito vital. Es esta lesión o perjuicio injustos lo que hace ponerse en pie el derecho a la situación atacada (como el derecho a la reparación de un daño extracontractual causado por un tercero a una cosa propia no es un derecho real derivado de la titularidad de dicha cosa, sino, claramente, otro derecho distinto y nuevo)... Ejemplo en el Derecho Privado de estas situaciones reaccionales: acciones de responsabilidad, acciones de nulidad, acción de competencia desleal. Antes de la infracción del deber legal no existe propiamente un Derecho Subjetivo, porque si existiese podría su titular disponer de él y esa disponibilidad (renuncia anticipada a exigir responsabilidad –cláusulas de exclusión de responsabilidad–, renuncia anticipada al ejercicio de acciones de nulidad, etc.; aquí renuncia previa a impugnar los actos administrativos legales) no es admitida por el ordenamiento, lo cual acreditaría que el deber de que se trata en el otro sujeto es un deber objetivo hacia la ley y no una obligación subjetiva hacia otra persona de que ésta sea titular activo; sólo cuando la lesión del ámbito vital de intereses se ha producido surge el verdadero Derecho Subjetivo por parte del lesionado, un Derecho de *redressement* o de eliminación del perjuicio ¹⁶

Los derechos fundamentales, entre ellos el Derecho Civil de accionar en juicio, se caracterizan por su *indisponibilidad activa y pasiva*, y da pauta a que ningún particular, grupo o ente (entre ellos el Estado) pueda disponer de éstos así como nadie ajeno a su voluntad, demostrando que la defensa es un derecho no adherido a otro, y por tanto no puede ni debe ser restringido bajo ninguna modalidad *nomodinámica* o *nomoestática*. ¹⁷

En razón de lo antes mencionado, se analizan los medios de defensa que existen en nuestra legislación y en especial en materia administrativa en donde más se hace necesaria la defensa por tratarse de la rama del Derecho en la que el particular tiene relación con el Estado.

2.2. RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Previo a ingresar a los juicios, es de hacer notar la existencia de recursos administrativos que resuelve la propia autoridad emisora del acto (no se impugna la ley) en donde se busca la revocación de éste que tiene sustento en el principio de autotutela y se justifica por ser la propia autoridad quien día a día interactúa con los particulares.

La distribución de las competencias entre los poderes del Estado puede proyectarse sobre los ejes temporales de las decisiones colectivas de la siguiente forma: la práctica de las decisiones judiciales puede entenderse como acción orientada al pasado, que queda vinculada a las decisiones del legislador político solidificadas en Derecho vigente, mientras que el legislador toma decisiones orientadas al futuro que ligan la acción futura, y la Administración hace frente a problemas que apremian en la actualidad.¹⁸

El hecho de que la Administración esté fundamentalmente inmersa en un presente cambiante (el Legislativo está volcado al futuro y el Judicial al pasado) postula, en principio, a favor de la libre revocabilidad de sus actos con el fin de ajustar éstos a las cambiantes circunstancias.¹⁹

Los recursos administrativos siguen la inercia de la autotutela reduplicativa o de segunda potencia, esto es:

Nos referimos por nuestra parte con ese concepto de autotutela reduplicativa a tres técnicas concretas: en primer término, a la interposición preceptiva de vías administrativas previas antes de permitir el acceso a los Tribunales de quienes pretendan impugnar las declaraciones ejecutivas o las ejecuciones coactivas de la Administración; someter la reacción impugnatoria del particular que pretende destruir la presunción de legitimidad de los actos o las ejecuciones administrativas a una previa decisión de la Administración, a cuyo efecto se impone la carga de residenciar ante éste el correspondiente recurso, llamado por ello recurso administrativo.²⁰

Dicho tópico no se indagará a profundidad dada la opción de su ejercicio, de manera simple, se señalará su desarrollo, mismo que se encuentra regulado en diversas leyes de México bajo distintas denominaciones tales como:

- *Recurso de Revisión*, previsto en la LFPA;
- *Recurso de Inconformidad*, contenido en la Ley del Seguro Social (LSS) y en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT);
- *Recurso de Revocación*, previsto en el Código Fiscal de la Federación (CFF); y

- *Reconsideración Administrativa* (tercer párrafo del artículo 36 del CFF), aunque no reviste formalidades de recurso, sí cumple la autotutela reduplicativa.

De los antes nombrados, se toma como ejemplo para el presente espacio al recurso de revocación del CFF, cuya antinomia más importante al derecho de defensa es la siguiente:

2.2.1. EL RECURSO DE REVOCACIÓN

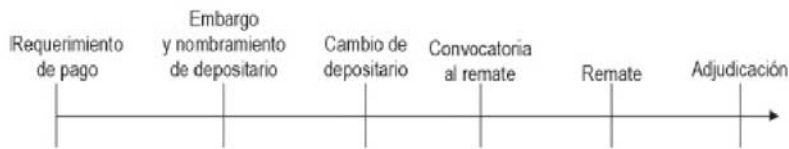
Conforme al CFF, los actos de autoridades pueden ser combatidos mediante esta instancia, incluso aquéllos realizados dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que por largo tiempo fue favorable a los particulares pues en términos del artículo 127, el recurso podía interponerse en cualquier momento hasta antes de la convocatoria a remate de los bienes previamente embargados.

No obstante, con las reformas al CFF publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, el artículo 127 estableció una nueva dinámica temporal para robustecer el Estado de Poder pues beneficia y facilita al Estado la obtención de recursos limitando la defensa del particular, ya que a diferencia del texto anterior en donde la impugnación podía realizarse en cualquier momento hasta antes de la convocatoria a remate. Con la reforma se estableció que las impugnaciones pueden ser sólo a partir de la convocatoria de remate y hasta diez días posteriores:

Texto previo a la reforma	Texto de la reforma
Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.	Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Esto es, el Procedimiento Administrativo de Ejecución se desarrolla conforme al

siguiente esquema:



Por lo que ahora la defensa se limita y violenta la garantía de audiencia del artículo 17 constitucional, pues con la reforma comentada, la defensa se supedita a un acto futuro, es decir, a la convocatoria a remate que publique la autoridad.

En efecto, el artículo 127 del CFF proscribe el derecho de audiencia pues evita que éste nazca y lo posterga a la convocatoria de remate, lo que implica que en tanto la autoridad realiza sus actos, el particular, por su parte, está impedido para interponer el recurso de revocación, ya que todavía no se realiza la convocatoria a remate.

Así, el derecho de defensa queda indebidamente condicionado, pues las condiciones son sólo para las obligaciones y no para los derechos, tal y como lo confirman los artículos 1938, 1939 y 1940 del Código Civil Federal:

Artículo 1938. La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto.

Artículo 1939. La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación.

Artículo 1940. La condición es resolutoria cuando cumplida resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.

Y si la defensa es un Derecho Público y no una obligación, es evidente que la reforma al artículo 127 del CFF indebidamente condiciona un derecho, es decir, combina la naturaleza de derechos y obligaciones. ²¹

La razón política de la reforma es evitar la defensa contra el cambio de interventor del embargo de una negociación, ya que con este acto se remueve al propio contribuyente, quien es designado inicialmente como interventor, para nombrar en su lugar al personal

de la autoridad, bajo la tutela del artículo 153 del CFF que le concede tal facultad.

Bajo dicha actuación, el nuevo interventor es libre de ordenar el embargo de cuentas bancarias, lo que hasta antes de la reforma era perfectamente atacable mediante el recurso de revocación, pues con su sola interposición producía la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución y se evitaba todo embargo de cuentas bancarias, acorde con el artículo 144 del CFF:

Artículo 144. ...

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la LSS y 52 de la LINFONAVIT o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.

La reforma evita que se obstaculice el embargo de cuentas así como la suspensión del acto reclamado, por lo que el único camino viable de defensa –aparentemente– es el juicio de amparo. No obstante, tal opción es compleja en razón de lo siguiente:

Si a colación del cambio de interventor se interpone el juicio de garantías dentro de los 15 días siguientes, la impugnación sólo se podrá enderezar contra el cambio de interventor mas no contra el artículo 127 del CFF, ya que para impugnar éste se requerirá un primer acto de aplicación, pues se trata de una norma heteroaplicativa. Es decir, se requeriría que se interpusiera un recurso de revocación y que éste fuera improcedente por interponerse antes de tiempo –acorde con el artículo 127– para que sólo así surgiera la primera afectación de la norma, lo que implica un tiempo en el cual podrá realizarse el embargo de sus cuentas, por lo que el particular deberá tomar una decisión inmediata entre defender su patrimonio o impugnar la ley.

Con lo anterior, queda en evidencia la ineficacia de este medio de defensa al dejar en manos del propio emisor del acto la decisión sobre la procedencia del mismo, amén que la reforma comentada es deletérea al derecho de defensa pues en tanto el acto nace, se desarrolla y produce efectos en la esfera jurídica de los particulares, éstos no pueden impugnarlo porque su momento de procedencia aún no nace, lo que denota lo óbice de tal opción.

Bien se comprende que se trata de un privilegio superpuesto (y, a nuestro juicio, no fácilmente justificable) a la autotutela primaria de la Administración, con el cual se le reconoce el privilegio de dirimir por primera vez (aunque no sea técnicamente una primera instancia, de hecho esta vía previa se comporta con un contenido no muy diverso) un conflicto ya formalizado entre ella misma y un tercero. No será preciso resaltar cómo esa interposición de la vía previa agrava la ya inicial carga de accionar que se ha desplazado al administrado, complicando y retrasando el acceso a la garantía judicial, que es la única independiente y efectiva... Hemos de decir rotundamente que no existe tal potestad administrativa jurisdiccional, porque jurisdicción supone neutralidad e independencia en los órganos que la imparten, heterotutela, como ya hemos notado, y validez definitiva (fuerza de cosa juzgada) en lo decidido o ejecutado, notas ambas que no se dan en los fenómenos de tutela ejercida por la Administración. No hay, en efecto, neutralidad e independencia, porque la Administración protege sus propios derechos o intereses (o, en los casos excepcionales que hemos tipificado de abusos o desviación de la autotutela, derechos o intereses ajenos, aunque sin independencia en el sentido jurisdiccional del concepto y, por supuesto, sin valor de cosa juzgada definitiva). El equívoco ha podido sostenerse porque la tutela jurisdiccional y la administrativa son las dos tutelas efectivas de derechos pero el alcance de una y otra varía de manera sustancial. ²²

Las razones prácticas obedecen a la naturaleza, por lo que las autoridades son creadas y en función de esto, difícilmente emiten una resolución favorable al accionante de esta instancia, cuyo resultado en la práctica ha fortalecido la optatividad de ésta y el uso de la *litis* abierta (argumento no expuesto en el recurso) en la siguiente instancia que es el juicio contencioso-administrativo, al que se llama de forma común “juicio de nulidad”, que se estudia a continuación:

La misma situación sucede con el artículo 41 del CFF, que textualmente señala:

Artículo 41. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:

I. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

II. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Esta cantidad a pagar no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si la declaración se presenta después de haberse notificado al contribuyente, la cantidad determinada por la autoridad conforme a esta fracción, dicha cantidad se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse, en su caso, la diferencia que resulte entre la cantidad determinada por la autoridad y el importe a pagar en la declaración. En caso de que en la declaración resulte una cantidad menor a la determinada por la autoridad fiscal, la diferencia pagada por el contribuyente únicamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que

sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

Como puede advertirse, en un caso extremo en que el contribuyente no haga caso a los tres requerimientos de las autoridades —que bien puede suceder porque el contribuyente verdaderamente no es alguien que deba pagar por su cuenta sino empleado de una constructora que recibe grandes cantidades de dinero para el pago de las diversas erogaciones que corresponden al lugar al cual fue enviado, o bien, entre muchas otras variables—, le será determinado de forma estimativa el pago correspondiente con base en las últimas seis declaraciones que haya presentado —si hubiera—, tomando la autoridad el monto de la mayor, o bien, conforme a los depósitos en efectivo, pues eso es lo que da la supuesta fehaciencia a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II.

Sin embargo, lo único cierto en todo momento es que el recurso de revocación no procede en contra de la determinación estimativa de forma (ésta puede cobrarse en tres días posteriores), sino únicamente a colación de la ejecución del crédito así determinado e independiente de que aun haciendo un pago, no se libera al contribuyente de pagar la determinación estimativa que le fue hecha. Por lo que la impugnación es contra la ejecución y contra el crédito sólo a colación de la primera, pues sin ejecución no existe procedencia del recurso de revocación.

Por tanto, el contribuyente de forma inicial podría pensar que en efecto, a raíz de la ejecución es cuando podrá impugnar la determinación que le fue hecha; no obstante, el punto del artículo 127 antes comentado, y por tanto, aún con la ejecución, queda claro que el contribuyente debe esperar a que se publique la convocatoria para remate, momento en el que ya es procedente la ejecución (salvo que se trate de bienes inembargables o actos de imposible reparación material, como expresamente lo dice el artículo 127), siendo esto denotativo de una defensa debilitada, en sede administrativa, que aleja a las personas de verdadera efectividad y eficacia de sus derechos frente al Estado de Poder.

2.3. JUICIO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

En el Capítulo anterior se comentó que los intereses tutelados por el derecho y por la

administración son distintos. La Administración históricamente ha tenido beneficios cuya condición la hace distinta con los particulares y la ubica en privilegio constante.

Para exponer rápidamente lo característico de esa situación de la Administración con la Justicia comparémosla con la que es propia de los sujetos privados... Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (*statu quo*) no puede hacerlo por propia autoridad; si el otro sujeto no aceptase de grado esa alteración, tiene la carga de someter su pretensión a un Tribunal, el cual la valorará desde la perspectiva del Derecho y la declarará conforme o no con éste, dándole en el primer caso fuerza ejecutoria, esto es, una virtud especial que la hace indiscutible y de cumplimiento forzoso para la parte obligada. A su vez, si esta resolución ejecutoria no fuese cumplida de grado, tampoco el sujeto beneficiado con la misma podrá imponerla a la otra parte por su propia coacción privada, sino que deberá impetrar el respaldo coactivo mediante una segunda pretensión dirigida al Tribunal, el cual dispondrá la asistencia de la coacción pública (única legítima) si se acredita que, en efecto, la resolución que trata de imponerse goza de fuerza ejecutoria. La primera carga de sometimiento a un Tribunal es la carga de un juicio declarativo; la segunda, la de un juicio ejecutivo... Pues bien, nada de lo escrito servirá para explicar la posición de la Administración con los Tribunales. La Administración no necesita someter sus pretensiones a un juicio declarativo para hacerlas ejecutorias; sus decisiones son ejecutorias por propia autoridad, de modo que las mismas imponen por sí solas el cumplimiento, sin que resulte oponible al mismo una excepción de ilegalidad, sino sólo la anulación efectiva lograda en un proceso impugnatorio, cuya apertura, a su vez, tampoco interrumpe por sí sola esa ejecutoriedad. Pero tampoco si ese cumplimiento es desatendido por quienes resulten obligados al mismo necesita la Administración recabar respaldo judicial para imponer coactivamente dicho cumplimiento (juicio ejecutivo), sino que ella misma puede imponer con sus propios medios coactivos la ejecución forzosa... En otros términos: la Administración está exenta de la carga de someter sus pretensiones tanto a juicio declarativo como a juicio ejecutivo, que alcanza a los demás sujetos del ordenamiento sin excepción. ²³

Dicho lo anterior, el particular se ubica en desventaja *a priori* respecto de la

Administración, quien no es combatida de forma inicial o intermedia como acontece en Derecho Privado. “La resolución ejecutoria que resulta del juicio declarativo puede anticiparse a la actuación del demandado (acción puramente declarativa), o esperar a que dicha actuación comience y esté en curso, o a que haya concluido (lo que implicará normalmente una pretensión de condena)... El juez, en efecto, puede intervenir en todos los supuestos de autotutela privada si quien está legitimado se lo pide, anticipadamente a su ejercicio, para prohibirla, durante su ejercicio, y después para enjuiciar su utilización.”²⁴

A diferencia de esto, el particular sólo podrá impugnarla hasta que el acto se encuentra ya emitido y listo para su ejecución, es decir, definitivo.

El juez no puede penetrar en el ámbito de autotutela administrativa, interferir su desarrollo. No podrá prohibir o evitar que la Administración dicte un acto ejecutorio, o... privar a dicho acto de ejecutoriedad, o interferir en la ejecución forzosa del mismo, o paralizar la actuación administrativa y ni siquiera pronunciarse sobre el contenido eventual de una relación antes que la Administración lo haya ejecutoriamente declarado... El proceso contencioso-administrativo sólo podría abrirse bajo la forma de proceso de impugnación de validez de un acto administrativo ya efectivamente producido y para revisar – *ex post*, pues– su validez. La apertura del proceso contencioso-administrativo no paralizará el desarrollo de la autotutela de la Administración, la cual podrá continuar ejecutando, incluso por vía de acción de oficio, el acto administrativo impugnado, así como dictar nuevos actos consecuencia del mismo.²⁵

Se obtiene como desventaja de los derechos frente al Poder, la impugnación de actos no definitivos (instrumentales o intermedios) pues no producen (aún) agravio.

2.3.1. LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

2.3.1.1. Condenación para el particular al pago de costas

La condena al pago de costas para el particular, es decir, aquellos gastos que realizan las partes a fin de llevar a cabo la contienda hasta sentencia, era inexistente dentro del juicio contencioso-administrativo hasta diciembre de 2005.

Sin embargo, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), y que su vigencia inició el 1 de enero de 2006, estableció tal sanción para los particulares que iniciaron un juicio con fines notoriamente dilatorios, es decir, sólo con la finalidad de ganar tiempo y evitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas, tal y como lo establece su artículo 6o.:

Artículo 6o. ...

Únicamente habrá lugar a condena en costas a favor de la autoridad demandada, cuando se controviertan resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que el actor tiene propósitos notoriamente dilatorios cuando al dictarse una sentencia que reconozca la validez de la resolución impugnada, se beneficia económicamente por la dilación en el cobro, ejecución o cumplimiento, siempre que los conceptos de impugnación formulados en la demanda sean notoriamente improcedentes o infundados. Cuando la ley prevea que las cantidades adeudadas se aumentan con actualización por inflación y con alguna tasa de interés o de recargos, se entenderá que no hay beneficio económico por la dilación.

La sanción procede entonces cuando el propósito de la impugnación sea notoriamente dilatorio, lo que produce: **i)** que se inhiba la defensa y **ii)** se agilicen los actos de la Administración, cuya crítica –en un personal punto de vista– es la siguiente:

a) En primer lugar, cabe señalar que si bien la materia civil y mercantil (Derecho Privado) prevén el pago de costas, esto es debido a que los particulares al momento de entrar a juicio o ser llevados a éste, se ven inmersos en una situación no prevista, generándoles gastos no contemplados y por ende, es posible que la erogación desequilibre económicamente a las partes. ²⁶

En cambio, si es deber constitucional contribuir al gasto público y las unidades jurídicas de cada dependencia y entidad cuentan con la función (facultad) de defenderse a sí mismas (cuyos importes se sufragan del gasto público), entonces la autoridad no puede ni debe exigir el pago de costas ya que cuenta con un presupuesto previo para esto surgido de las contribuciones, sin que se cause daño patrimonial a la autoridad vencedora en juicio toda vez que el reconocimiento de

validez de su acto traerá como consecuencia que esté re-legitimada para obtener el *quantum* versado en litigio.

b) En segundo lugar, no es legal limitar a *priori* el derecho de defensa ya que el primer párrafo del artículo 1o. constitucional prohíbe la restricción o suspensión de las garantías que protegen a los derechos individuales y sociales:

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

Y las únicas excepciones que contiene la Constitución para restringir las garantías son:

- i) El artículo 29 constitucional, cuando se declara el *Estado general de excepción* mediante acuerdo del Presidente de la República con los Titulares de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos, la Procuraduría General de la República y aprobación del Congreso de la Unión por motivos de seguridad nacional y grave peligro o conflicto;
- ii) El artículo 39 constitucional, cuando surge el *Estado individual de excepción*; y
- iii) El artículo 27 constitucional , *por causas de utilidad pública*, esto es, expropiación.

Los dos primeros suspenden las garantías de forma temporal, y el tercero de forma permanente. No obstante, todos ellos requieren forzosamente una causa previa que lo justifique.

Una última peculiaridad, también negativa, de la técnica impugnatoria... aunque limitada a la impugnación en vía administrativa es la admisión común, hasta una jurisprudencia reciente, de la grosera y arcaica técnica procedimental de la *reformatio in pejus*. Esta técnica permite al órgano que conoce y decide el recurso agravar las sanciones del recurrente o de terceros no recurrentes... Se intenta claramente coaccionar de modo indirecto para

que no se utilicen los recursos, presentado éstos como un riesgo adicional. La Administración ha abusado de estas técnicas... hasta grados no fácilmente imaginables... De nuevo encontramos enquistados en el seno del derecho de las represiones administrativas elementos arcaicos premodernos, de una sorprendente vitalidad, y que resulta obvio que el Derecho Administrativo actual no puede amparar en modo alguno. ²⁷

Por tanto, el apercibimiento *a priori* del artículo 6o. de la LFPCA es contrario a lo que indica el artículo 1o. de la Constitución, y se vuelve ajeno al texto constitucional.

2.3.1.2. Presunción de legalidad del acto y carga procesal al particular

El artículo 42 de la LFPCA sigue la inercia del artículo 68 del CFF, y establece que el acto de la autoridad es presumiblemente válido y de obligación inmediata:

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	Código Fiscal de la Federación
Artículo 42. Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.	Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Lo mismo dice el artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA):

Artículo 8. El acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

Para Eduardo García de Enterría esto se llama *autotutela declarativa*.

Todos los actos administrativos, salvo aquéllos a que expresamente la Ley se los niegue, son ejecutorios; esto es, obligan al inmediato cumplimiento aunque otro sujeto discrepe sobre su legalidad... Por ello se dice que la decisión administrativa (<<decisión ejecutoria>> en la terminología francesa) se beneficia de una <<presunción de legalidad>> que la hace de cumplimiento necesario, sin necesidad de tener que obtener ninguna sentencia declarativa previa... De esa <<presunción de legitimidad>> de las

decisiones administrativas derivan una serie de consecuencias importantes:

a) La declaración administrativa que define una situación jurídica nueva crea inmediatamente esta situación... El particular a quien afecte tal declaración administrativa resulta, desde el momento en que ésta se le notifica, titular del derecho o la obligación declarada por la Administración por la fuerza misma de la declaración.

b) La presunción de legalidad de la decisión es, no obstante, *iuris tantum* y no definitiva. No tiene, pues, el acto de la Administración el valor definitivo de una sentencia declarativa, de modo que es erróneo técnicamente hablar, como se ha hecho, de <<fuerza de cosa juzgada>>... ²⁸

Eso explica suficientemente la razón de por qué, y a fin de restablecer el equilibrio, los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el fisco y para el sujeto pasivo. Eso se traduce en lo siguiente: mientras los derechos impugnativos del sujeto pasivo sólo se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinativo, la Administración queda vinculada al resultado a que se llegó; y si el acto fue notificado al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la Administración en cuanto a su evaluación de los elementos por ella conocidos al momento de determinar. Como se trata de una resolución no jurisdiccional, no podrá hablarse de “cosa juzgada”, pero sí, en un sentido parecido, de “cosa determinada”. ²⁹

En síntesis hasta este punto, se concluye que los artículos 68 del CFF y 42 de la LFPCA indebidamente arrojan al particular no sólo la carga probatoria sino también la carga procesal, ³⁰ es decir, la carga de iniciar un medio de defensa.

Concretamente, la <<presunción de legalidad>> del acto opera en tanto que los interesados no la destruyen, para lo cual tendrán que impugnarlo mediante las vías de recurso disponibles y justificar que el acto, en realidad, no se ajusta a derecho. Lo cual supone que, como regla general, en el proceso administrativo los ciudadanos quedan gravados con la carga de recurrir, de actuar como demandantes, para deshacer esa presunción previa de validez de que se beneficia la Administración, actuando esta

inconsecuencia, como demandada... Es, sin duda, el más formidable privilegio posicional de la administración en sus relaciones con los administrados.

Conviene notar que el mecanismo expuesto, que desplaza la carga de accionar al administrado, no implica necesariamente un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba dentro del proceso. La jurisprudencia incurre con frecuencia en ese error, especialmente en materia sancionatoria, lo cual reviste alguna gravedad. La administración es titular de la carga de la prueba con normalidad en el plano material de las relaciones, de modo que si la ha desatendido y no obstante ha dado sin prueba por probados determinados hechos la decisión que adopte será inválida... El administrado tendrá la carga de impugnar esta decisión y de justificar su ilegalidad, desde luego, pero para hacerlo le bastará con invocar la desatención de la carga de la prueba que incumbía a la Administración, argumento formal que no le grava a él en el proceso con la carga de hacer una prueba contraria, muchas veces, por lo demás (siempre que se trate de hechos negativos) virtualmente imposible. ³¹

La autotutela declarativa de que se beneficia la Administración desplaza, pues, la carga de accionar a la otra parte, gravada con la necesidad de poner en movimiento una acción impugnatoria para destruir la eficacia inmediata que, por su sola fuerza, alcanzan las decisiones administrativas, pero esto no implica que se dé un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, carga esta última que con normalidad corresponde a la Administración, incurriendo en un vicio legal y constitucional el acto que la desatiende en este supuesto. ³²

Se observa entonces, que se altera la naturaleza de la defensa pues por ser un derecho debe surgir sólo por decisión de los particulares y no por lo que sugiera la ley, recordando que la libertad es propia del particular y nunca anquilosada por las leyes. No obstante, la inercia ha sido arrojar la carga de impugnación al particular frente a un acto de autoridad.

Por otro lado, –y en honestidad a los textos normativos–, cabe hacer notar que si bien el contribuyente pudiera sentir una evidente desventaja, lo cierto es que la presunción de la autoridad es sólo aparente o inicial, pues es claro conforme a lo escrito por el artículo 68 comentado, que dicha presunción no es perenne ni inderrotable. Al contrario, la

presunción es tal en tanto el contribuyente no niegue lisa y llanamente los hechos que lo motivaron, de tal suerte que la duda se incardina en función de los hechos, mas no en función del Derecho, pues éste se encuentra legitimado de inicio y ajeno a cualquier obligación probatoria acorde con el artículo 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorio a la materia fiscal por efectos del artículo 5 del CFF, cuyo texto del primero nombrado es:

Artículo 86. Sólo los hechos estarán sujetos a prueba, así como los usos o costumbres en que se funde el derecho.

De tal suerte que el Derecho únicamente se encuentra sujeto a interpretación, mas nunca a prueba pues es el Derecho mismo (salvo que se tratara de Derecho extranjero, en dado caso sí se encuentra sujeto a prueba por derivar de una soberanía distinta a la nacional).

Es por esto que los hechos son motivo de negación o de afirmación porque son propios de la facticidad propia de cada persona, lo que implica una solución “caso por caso”. De tal suerte que la negativa de los contribuyentes sólo puede ser respecto de los hechos mas nunca respecto del Derecho. Si el problema fuera una cuestión de Derecho, lógico es concluir que se impugna más bien la indebida fundamentación del acto.

A su vez, el contribuyente retoma un poco el equilibrio con el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) que señala:

Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el CFF en la comisión de infracciones tributarias.

De esta forma, se obtiene que los actos de los contribuyentes se presumen de buena fe mientras los actos de las autoridades se presumen legales, lo cual es lógico entendiendo que el contribuyente se conduce con libertad, y por tanto, dado que sus actos no deben estar apegados a la ley desde su nacimiento sino generalmente –en lo fiscal– para su formalización, es claro que sus actos se presumen de buena fe; no obstante, los actos de las autoridades sí se presumen legales pues previo a su emisión se deben respetar las normas que contemplan la elaboración del acto administrativo (que en el caso fiscal es el artículo 38 del CFF).

En este sentido, es importante diferenciar la presunción de buena fe a la presunción de inocencia, inicialmente propio del Derecho Penal y ahora aplicable también para la rama administrativa, incluyendo la fiscal. Esto es, mientras que el principio de inocencia se refiere a que toda persona es “buena”, por decirlo burdamente de algún modo, la presunción de buena fe se refiere a que las infracciones cometidas no se consideran con dolo. Por esta razón la presunción de inocencia es previa a cualquier infracción adjudicada o referida a una persona en donde ésta, se puede decir, arroga todas las características constitucionales de ciudadano (modo honesto de vivir y mayor de edad), en tanto que la presunción de buena fe se rige dentro del esquema de una infracción pero en el contexto de no haberse realizado con dolo, por lo que corresponde a las autoridades acreditar las agravantes de la infracción tal como lo señala el artículo 21 de la LFDC antes citado.

Con lo anterior se concluye que: las normas, para los actos particulares, son *ex post*, pues sólo si la conducta realizada por aquél encuadra con la hipótesis normativa, entonces el Derecho se aplica a sus conductas, mientras que para los actos administrativos son *ex ante*, pues todo acto de autoridad debe forzosamente realizarse y más aún, producirse, conforme a los requisitos de las normas. Con esto se logra un poco el equilibrio jurídico, acorde con el texto de la ley.

2.3.1.3. Cesación de eficacia del acto como neutralización

Los actos del particular pueden ser unilaterales o bilaterales, pero el acto de la autoridad administrativa siempre es unilateral pues la voluntad del particular no existe en su creación y contenido (salvo en el caso en que media el derecho de petición del contribuyente, única ocasión en que el acto de la autoridad se vuelve bilateral por la obligación de dar respuesta acorde con el artículo 8 constitucional, por ejemplo, la petición de pago a plazos, la solicitud de devolución, etc.). Por esto, el particular puede, en el caso concreto de determinación de contribuciones: **i)** adoptarlo; **ii)** no adoptarlo y combatirlo; o **iii)** adoptarlo en forma parcial y combatir la parte que considera ilegal.

En cualquiera de las últimas dos opciones, si el particular lo impugna, debe solicitar la suspensión del acto pues de otra manera seguirá ejecutándose hasta lograr su objetivo, por lo que la defensa tiene como elemento principal la suspensión del acto impugnado.

Si se comparan los elementos del acto administrativo frente a los del acto particular, obtenemos que la suspensión neutraliza su eficacia, la cual constituye el tercer elemento

del acto administrativo (junto a los elementos de existencia y validez), ³³ distinción que se demuestra con el siguiente cuadro:

Comparación del Acto Jurídico Civil y el Acto Jurídico Administrativo			
ACTO JURÍDICO (del particular)		ACTO ADMINISTRATIVO (de la autoridad)	
Elementos de existencia	a) Consentimiento	Elementos de existencia	Debe constar por escrito
(Artículo 1794 CCF)	b) Objeto	(Artículo 38 I CFF)	
Elementos de validez (Artículo 1795 CCF)	a) Capacidad legal b) Ausencia de vicios del consentimiento c) Licitud en el objeto o fin d) Formalidad	Elementos de validez (Artículo 38 II-V CFF)	a) La autoridad que lo emite debe ser competente b) El funcionario que lo emite debe ser también competente c) Debe estar fundado y motivado d) Debe señalar el objeto o propósito del acto e) Debe contener la firma autógrafa del funcionario f) Debe identificar al contribuyente
		Elementos de eficacia (artículos 134, 135 y 137 del CFF)	Notificación mediante: a) Instrumentos de Ley y b) Actuaciones de Ley

De lo antes dicho, es importante señalar que existen dos tipos de neutralización:

Neutralización sustancial: aparece como medida para evitar que los deberes sean ruinosos para la esfera jurídica del particular, creada por la propia norma pues con éstos se reduce la carga establecida y se evita la violación de derechos.

Pero antes habíamos aclarado que el Derecho Tributario material no sólo estudia hechos imponible, sino que también comprende *otros hechos o situaciones* que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de *neutralizar* la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.

Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”. Tiene la virtud

(a modo de metáfora tijera) poder *cortar* el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó. ³⁴

Esta neutralización se logra con el principio de proporcionalidad como se comenta en el Capítulo primero, pues al generarse una carga impositiva la ley crea derechos o elementos neutralizadores, como son: las exenciones y las no incidencias normativas (de efectos totales atinentes al principio de generalidad), así como las deducciones, el acreditamiento, las excepciones al porcentaje de la tasas (de efectos parciales, atinentes al principio de proporcionalidad) para evitar una carga total sobre el haber patrimonial objeto de tributación, en donde la esfera jurídica creada es permanente pues aun con el pasar de los años el deber persiste.

Un ejemplo alterno es el servicio militar, cuya esfera jurídica se da con los 18 años, en donde la neutralización (o excepción) más común es algún impedimento físico. Para este caso la esfera jurídica es temporal pues pasados los 18 años cesa el deber.

Neutralización formal o procedimental: aparece en las normas adjetivas y es la esencia de la suspensión del acto combatido en juicio, en virtud de la cual se neutraliza la eficacia del acto y evita la *autotutela ejecutiva* para que el acto materialmente no produzca sus efectos hasta que la contienda iniciada llegue a sentencia y resuelva la legalidad/ilegalidad del acto o la procedencia/improcedencia de la defensa.

La neutralidad obedece a un equilibrio entre el poder del Estado y la defensa de los particulares, quienes pueden ser afectados por tal acto si no es suspendido. Por tanto, la suspensión neutraliza la eficacia del acto por cesación temporal de sus efectos.

Como ya sabemos, los recursos administrativos y contencioso-administrativos no suspenden de suyo la ejecución de los actos impugnados. Se trata de evitar con ello que la actividad de la Administración, orientada por principio a la satisfacción del interés general, pueda resultar paralizada, en perjuicio de este interés público, por la simple oposición de un particular. La aplicación rígida de esta regla general podría hacer ilusorio, sin embargo, el propio derecho de recurso que reconocen las Leyes a todo ciudadano, ya que, en muchos casos, la estimación *a posteriori* del recurso interpuesto no

permitiría reconstruir la situación alterada por el acto recurrido. Por esta razón, para conseguir un cierto equilibrio entre los dos principios encontrados (la garantía del interés público y el derecho a una efectiva defensa de particular) la Ley estableció una excepción a la regla general facultando a la Administración y a los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, según los casos, para suspender la ejecución de los actos recurridos... ³⁵

No obstante, la suspensión formal o procedimental discurre en nuestro país de una asunción a la legislación española cuya procedencia se supedita al otorgamiento de garantía suficiente a favor de la autoridad que emite el acto, similar al principio: *solve et repete*. Esta idea de garantía surge por la importancia de evitar que el contribuyente pueda desaparecer, desocupar su domicilio o sustraerse de la justicia en tanto que no implica una sanción penal o medida de igual índole que lo restrinja en su libertad de circulación, motivo por el cual se establece para asegurar el pago de lo determinado –en caso de que el resultado de un medio de defensa no le favorezca–, en virtud de que el dinero adeudado no es para la autoridad, sino para el gasto público, pues queda claro que la autoridad que persigue, auditando y cobrando los adeudos de los contribuyentes (en este caso el SAT), no percibe directamente el dinero correspondiente, sino la tesorería de la federación.

2.3.1.4. Actos ilegales no invalidantes

La doctrina de ilegalidades no invalidantes –arrogada en nuestra legislación por criterios jurisprudenciales ³⁶– discurre en dos sentidos en México:

a) El primer sentido es al tenor de la universal exclusión pues las causales de ilegalidad se encuentran previstas taxativamente en ley, y por ende, las impugnaciones contrarias a tales causales de ilegalidad no son invalidantes.

En efecto, la LFPCA establece en su artículo 51, como causales de nulidad, las siguientes:

Artículo 51. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Así, toda contienda apoyada en supuestos ajenos a los enumerados (universal inclusión), no serán estudiados al dictarse sentencia por no encuadrar con la norma (universal exclusión). “Examinados ya los supuestos en que cabe reconocer virtud invalidante al vicio de forma, queda respuesta implícitamente a la otra cara del problema: en todos los demás supuestos el vicio de forma carecerá de trascendencia anulatoria.” ³⁷

b) El segundo sentido se encuentra nuevamente en la LFPCA, en cuyo artículo 51 se establecen causales que confirman la validez del acto por “considerar” que no afectan las defensas del particular (como si tuviera varias) ni trascienden al sentido de la resolución impugnada:

Artículo 51. ...

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

Además, el artículo 51 de la LFPCA establece la universal inclusión de primer y segundo nivel. De primer nivel porque dice, en sentido aparentemente positivo, lo impugnabile y de segundo nivel porque dice, en sentido negativo, lo inimpugnabile.

Sin embargo, los actos ilegales no invalidantes crean una antinomia intertextual pues si se exige que el acto administrativo cumpla con requisitos de legalidad, entonces los *vicios ilegales no invalidantes* sólo muestran la inefectiva de la impartición de justicia, ya que equivale a decir que las autoridades pueden burlar la ley y actuar con base en tales *vicios no invalidantes*, sin consecuencias de nulidad. Dicho en otras palabras, ¿para qué existe la ley si la autoridad puede burlarla sin castigo de nulidad?

Posiblemente se puede pensar que lo que busca el artículo 51 es evitar el estudio de actos que no causan agravio al particular, no obstante, existe ya una causal para esto en la fracción I del artículo 8 de la ley en estudio,³⁸ además de que el artículo 51 textualmente habla de “los vicios siguientes” e “irregularidades”, por lo que expresamente

les reconoce su ilegalidad y pese a ello, son aún legítimos.

Sin olvidar que los incisos **a)** a **f)** del artículo 51 otorgan más facultades discrecionales a las autoridades ya que, en el caso del inciso **f)**, deja en sus manos considerar a una prueba como idónea o no y por tanto puede dejar de valorarla sin castigo de nulidad.

Del mismo modo, permite a las autoridades no dar a conocer al contribuyente los datos aportados por terceros en una revisión inciso **e)** si la resolución no se apoya en éstos, al igual que les permite solicitar información y documentación de forma irregular pues basta con que el particular entregue la información a tiempo para que dicha irregularidad no produzca nulidad en el acto inciso **d)**, además de que el CFF prevé multa y embargo precautorio al particular ante su omisión de entregar lo solicitado (artículos 85-I, 86-I y 145-A), sin dejar de lado que el plazo de revisión se suspende a favor de la autoridad hasta por seis meses (artículo 46-A-IV).

Por consiguiente, se confirma el privilegio del fisco, y lo comentamos de la siguiente manera:

i) La hipótesis del inciso e) del artículo 51 de la LFPCA dice:

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

A primera impresión resulta lógico que no se afecte al particular si no se le da a conocer el resultado de una revisión de sus operaciones con los terceros que contrata si la resolución no se basa en las respuestas de tales terceros, sin embargo ¿qué sucede si es interés del particular que la información de esos terceros se tome en cuenta en la resolución final si en ella existen elementos a su favor? Desde luego se desdeña la garantía de audiencia, máxime que el propio CFF establece en su artículo 63 que todo dato de otras autoridades debe darse a conocer a los particulares sujetos a revisión por un plazo de quince días para que aleguen lo que a su derecho convenga, por lo que la hipótesis de acto ilegal no invalidante atenta contra los derechos del particular.

ii. De igual forma, la hipótesis del inciso f) dice:

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados

en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

Misma que resulta ilegal, ya que la falta de valoración de una prueba es causal de amparo directo, tal y como lo establece el artículo 172 fracción III de la LA:

Artículo 172. En los juicios tramitados ante los tribunales administrativos, civiles, agrarios o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, cuando:

I. ...

III. Se desechen las pruebas legalmente ofrecidas o se desahoguen en forma contraria a la ley;

Razón por la cual, la LFPCA no debe diferenciar en qué casos las pruebas sí deben valorarse y en qué casos no, cualquiera que sea la prueba debe estudiarse, aun para determinar el porqué no es idónea. Es decir, toda prueba debe valorarse independientemente de que sea idóneo o no, pues esto sólo es resultado de su estudio, lo que implica ya un análisis que no puede dispensarse a las autoridades. Así, los actos ilegales no invalidantes buscan eliminar el ataque contra actos de trámite (e.g. citatorios, notificaciones y requerimiento de documentos), y reducen a combatir sólo actos definitivos en perjuicio del derecho de defensa. Por tanto, carece de sentido que si un acto viola el sistema legal siga firme y no se anule por no causar agravio al particular, que es inaceptable pues sólo demuestra incongruencia intertextual, ya que el acto queda firme con posibilidades de aplicarse en futuras ocasiones.

Así pues, se confirma que el juicio contencioso-administrativo brinda beneficios a las autoridades y no sólo a los particulares, por lo que se comienza a cuestionar la verdadera dimensión de equilibrio entre los contendientes de esta instancia.

2.3.1.5. Facultad extra petita del TFJFA

Para entender la antinomia que arroja el artículo 52 de la LFPCA al derecho de defensa, es importante recordar que lo solicitado en juicio es la nulidad del acto combatido, ya sea lisa y llana o para efectos.³⁹ Sin embargo, pese a que es clara la petición del particular, el artículo 52 señala lo siguiente:

Artículo 52. ...

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

En donde indebidamente se faculta al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) para disminuir el monto de multas si la sanción es excesiva, lo cual va más allá de lo solicitado por el particular pues el juicio tiene como finalidad que el Tribunal se pronuncie sólo sobre la legalidad/ilegalidad de los actos combatidos para producir su nulidad mas no para variar los actos que ni siquiera son emitidos por el Tribunal, lo cual atenta contra todo el esquema de legalidad en nuestro país.

En efecto, la LT prevé tres momentos de legalidad en materia administrativa:

- *Pre-determinación*: que implica la parte legislativa en donde la norma, a través de textos, establece la conducta que del particular deónticamente se espera (permisión, prohibición u obligación);
- *Determinación*: que en la rama fiscal es la autodeterminación (artículo 6o. del CFF ⁴⁰) en donde el propio particular realiza el cálculo de sus contribuciones para su ulterior entero al fisco federal; y
- *Post-determinación*: en donde la autoridad, a través de revisiones, corrobora el debido cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, es decir, de la pre-determinación.

Es por eso que el artículo 52 de la LFPCA ha facultado al juzgador para que también pueda post-determinar aquello que, en estricto sentido, no puede ser modificable pues su función sólo debe centrarse en decidir si la resolución es válida o inválida, toda vez que el acto ya está emitido en los términos que está escrito.

Por tanto la sentencia debe limitarse a lo solicitado sin posibilidad de efectos

extensivos, razón por la que la fracción VIII del artículo 14 de la LFPCA señala que:

Artículo 14. La demanda deberá indicar:...

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Por lo que es posible concluir como irregularidades al artículo 52, que:

a) Si el particular no ha solicitado la disminución de una multa sino su nulidad, entonces el Tribunal no puede decretarla pues no es lo solicitado. Además, la sentencia debe cumplir el principio de *congruencia externa*, ⁴¹ es decir, resolver lo solicitado por el demandante (*causa petendi*), ya que de no ser así incurre en *plus petita*, *extra petita* o *minus petita* (dar de más, dar algo distinto o dar menos a lo solicitado).

La petición se plasma en los puntos petitorios de la demanda y es el marco de trabajo del Tribunal quien está impedido para pronunciarse sobre lo no solicitado (salvo cuestiones de orden público⁴²), como lo establece el cuarto párrafo *in fine* del artículo 50 de LFPCA:

Artículo 50. ...

... No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

En términos de Jürgen Habermas: “El Tribunal desata y vuelve a atar la gavilla de razones con la que el legislador legitima sus resoluciones, con el fin de movilizarlas a favor de una decisión coherente del caso particular, que concuerde con los principios jurídicos vigentes; pero no puede disponer de esas razones de suerte que sirvan a una interpretación, desarrollo y configuración del sistema de los derechos dependientes directamente del Tribunal y, por tanto, a una actividad legislativa implícita.” ⁴³

Por esta razón es antinómico que la LFPCA faculte al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para pronunciarse sobre lo no dicho, lo que análogamente a la universal inclusión y universal exclusión puede mostrarse de la siguiente manera:

Lo solicitado por las partes	=	Universal inclusión
Lo no solicitado por las partes	=	Universal exclusión

No obstante, el legislador permite al Tribunal que decida en sentido distinto a lo pedido en beneficio del Estado de Poder pues con esto pervive el *quantum* combatido .

b) Si el particular deseara disminuir el importe de las multas, para ello existe el artículo 70-A del CFF. Por tanto, carece de sentido lo dispuesto por el artículo 52 de la LFPCA pues aun cuando aparentemente representa beneficio a los accionantes del juicio de nulidad, lo cierto es que favorece al poder del Estado, ya que el Tribunal, aun con la disminución que haga a la multa, de cualquier forma la deja firme.

c) Aunado a lo anterior, es de mayor gravedad que el artículo 52 de la LFPCA señale:

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

Pues los motivos que dan lugar a la facultad del Tribunal para reducir el importe de la multa (cuando sea excesiva), son:

- Que la multa no se motivó adecuadamente
- Que no se dieron los hechos agravantes de la sanción

Respecto al primero, cabe señalar que si el acto no se motivó adecuadamente, entonces debe existir sentencia de nulidad para que la autoridad emita un nuevo acto que cumpla la “garantía de legalidad” y no para que el acto se reduzca y persista conforme a lo que el Tribunal subjetivamente piensa. Si el Tribunal puede reducir el monto de la multa entonces se robustece el Estado de Poder.

Además, fundar y motivar no son un requisito meramente formal o convencional, sino requisito de fondo (*interna corporis no externa*) que hace referencia a la perfección del acto más que a elementos exteriores. Fundar y motivar no es expresar sólo un motivo o artículo de ley sino formular una conclusión que incluya las razones plenas y suficientes del proceso lógico-jurídico que lo determinan, haciendo públicas las razones de hecho y de derecho en las que la autoridad apoya su decisión. Máxime que la fundamentación y motivación son cuestión de orden público que el Tribunal estudia ex officio de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 51 de la LFPCA:

Artículo 51. ...

El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

En lo que concierne al segundo es de señalar que si bien no se dieron los hechos agravantes que dan lugar a la multa, entonces ello quiere decir que los hechos fueron observados indebidamente por la autoridad y por tanto el acto se ubica en la fracción IV del artículo 51 de la LFPCA:

Artículo 51. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicarlas, en cuanto al fondo del asunto.

Por tanto, es causa de ilegalidad, razón por la cual es inaceptable que un acto ilegal pueda subsanarse por el Tribunal mediante la reducción del monto de la multa, pues la causa que da lugar a su facultad de reducción es también causa de nulidad, con lo que se proscribe el principio de no contradicción en donde una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo.

Se concluye entonces, que la facultad del Tribunal para reducir el monto de las multas pugna más por el Estado de Poder que por el Estado de Derecho pues robustece el Estado de Poder y reduce la fuerza del derecho de defensa.

2.4. EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES

Paradójicamente, el juicio de amparo surge como un sub-control del control inicial o control de segundo nivel cuya fórmula es simple atendiendo a las figuras deónticas que Ferrajoli establece de la siguiente manera:

En un sistema nomoestático, como es la moral y como sería un sistema de Derecho Natural fundado únicamente sobre principios de razón, las relaciones entre figuras deónticas son relaciones puramente lógicas: dado un derecho, o sea, una expectativa jurídica positiva o negativa, existe para otro sujeto la obligación o la prohibición correspondiente; dado un permiso positivo, el

comportamiento permitido no está prohibido y, por tanto, no existe la obligación correlativa; dada una obligación, no está permitida la omisión del comportamiento o libatorio, y por consiguiente, no existe el correlativo permiso negativo, mientras que sí existe el correspondiente permiso positivo. ⁴⁴

Por esta razón, la Constitución creó una institución de defensa para sí misma (contra actos de autoridades, sentencias o leyes): “Podríamos quizá, hacer un paralelo –no todo lo exacto que fuera de desearse– en este sentido: a) El amparo contra leyes es el que protege contra *actos del Poder Legislativo*, b) El amparo-soberanía es el que reafirma y fortalece al *régimen federal*, c) El amparo-casación, es el que garantiza contra las *desviaciones del Poder Judicial*, y d) El amparo-garantías, el que defiende a la personas contra *actos del Poder Ejecutivo*” ⁴⁵

De esta forma, la Constitución descansa en elementos de legalidad que al ser transgredidos por actos (leyes, actos del Poder Judicial o actos administrativos) dan lugar a la defensa en seguimiento de la idea aristotélica de *justicia correctiva*.

Analizaré ampliamente, en el curso de la teoría, la estructura de las diversas situaciones jurídicas y en relación con las relaciones deónticas que se dan entre sus titulares, las diversas técnicas y condiciones que aseguran su efectividad. Estas condiciones, podemos sin embargo afirmar desde ahora, no son otra cosa que las “garantías”, que por ello representan las figuras centrales de la teoría que trato de desarrollar. Esas garantías serán divididas, con relación al Derecho, en dos clases: por un lado las *garantías primarias*, las cuales consisten, en relación con las expectativas positivas y las negativas que... forman los contenidos de los derechos subjetivos, en las obligaciones y en las prohibiciones implicadas por ellos... por lo que hace a los sujetos en relación a sus titulares; por otro lado, las *garantía secundarias*, que consisten en las obligaciones (de aplicar la sanción o de declarar la anulación) correspondientes a las expectativas positivas que forman el contenido de la sancionabilidad y de la anulabilidad generadas, como efectos específicos, respectivamente por los actos ilícitos y por los actos inválidos. ⁴⁶

Para restablecer el orden estipulado, que es una ficción del detentor de poder, ya que el Derecho es espejo de la realidad creada pese a no ser realidad latente, Eduardo Palladares argumenta que “Las ficciones son conceptos elaborados por el legislador, por

la jurisprudencia o por la doctrina, mediante los cuales se establece como verdad algo que está en pugna con la realidad, y a fin de hacer posible la aplicación de una norma jurídica o conjunto de normas jurídicas.”⁴⁷ Sin embargo, el juicio de amparo se reduce a enderezar legalidades formales y no sustanciales pues la ley que lo regula obliga a los juzgadores a actuar con base en lo ya expuesto por la Corte, sin posibilidad de hacer estudios novedosos (artículo 192 de la LA) además de que la decisión de asuntos novedosos son también trabajo exclusivo de la Corte conforme a su facultad de atracción.

La defensa que interesa estudiar aquí es aquélla contra leyes, la cual adolece de diversas irregularidades que, de nueva cuenta, favorecen al Estado de Poder y no a los derechos individuales o sociales.

2.4.1. INIMPUGNACIÓN POR VIOLACIÓN A DERECHOS NO RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN

La LA, como eje rector normativo de dicho juicio, pugna en las tres fracciones de su artículo 1o. que su procedencia siempre es por afectaciones a derechos humanos, pues ése es el texto que expresamente señala:

Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte;

II. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencias del Distrito Federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y

III. Por normas generales, actos u omisiones de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal, que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos

reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la presente Ley.

De lo cual se advierte que el juicio de amparo es procedente contra “normas generales”, “actos” u “omisiones”, en tanto violen derechos humanos (derechos subjetivos), allende el interés legítimo que también prevé la fracción I del artículo 5. A su vez, establece en su artículo 175, fracción VI (amparo indirecto), lo siguiente:

Artículo 175. La demanda de amparo directo deberá formularse por escrito, en el que se expresarán:

I. ...

VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o. de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame;

Inercia que sigue el artículo 108 (amparo directo), al decir en su fracción VI:

Artículo 108. La demanda de amparo indirecto deberá formularse por escrito o por medios electrónicos en los casos que la ley lo autorice, en la que se expresará:

I. ...

VI. Los preceptos que, conforme al artículo 1o. de esta Ley, contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame;

En donde se establece la exigencia de señalar el precepto proscrito por las autoridades, que se sigue por respeto a la Constitución, cuyo sentido surge del precedente sajón.

La idea de la Constitución como *supreme law of the land*, como se proclama en el artículo VI, Sección 2a., de la Constitución de 1787, viene a su vez, de dos fuentes: del pactismo social, y sobre todo de LOCKE, que ve en un pacto social básico el fundamento de todo orden político y jurídico y la idea

de un *higher law*, la idea de un Derecho Natural concebido como *fundamental law* y *lex legum*, idea que aportan los puritanos al suelo americano...

La idea de una supremacía jurídica de la constitución la hace prevalecer, pues, frente a las Leyes. Se entiende que los jueces están vinculados a la Constitución con una *higher, superior obligation* respecto de las Leyes. El propio artículo VI, Sección 2a., impone esa supremacía sobre las normas de los Estados miembros de la Federación. En 1803 la capital Sentencia *Marbury v. Madison*, obra del Juez Marshall, extenderá esa supremacía, como estaba ínsito en el propio concepto, a las Leyes federales mismas, es el origen de la *judicial review of legislation*, llamada una historia fecunda y extensa, nunca interrumpida desde entonces. ⁴⁸

De tal suerte que los derechos humanos son la base del juicio, pues a la par son el límite del poder –privado o público– con el cual se determina el sistema jurídico de un país. Sin embargo, algunas autoridades durante 2014, a colación de los juicios de amparo promovidos en contra de la reforma fiscal de dicho año, consideró que el juicio de amparo era exclusivo para defender las violaciones de derechos humanos y no así para la impugnación de leyes fiscales, lo que sesga un poco la verdadera procedencia de este juicio, señalando algunas de ellas en sus informes justificados lo siguiente:

De los preceptos transcritos, podemos concluir que el objeto del amparo lo constituye la protección de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las garantías otorgadas para su protección.

...

De lo anterior, resulta claro que a partir de dicha reforma, todo el sistema jurídico mexicano está permeado por el reconocimiento y la protección de los derechos humanos, de modo que el objetivo es hacerlos prevalecer, en resumen, la protección de los derechos humanos se da bajo las siguientes características:

Todas las persona gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección.

Se establecen los deberes del Estado en materia de derechos humanos, mismos que consisten en prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos.

En ese sentido, queda dilucidado que la nomenclatura que contiene dicho precepto, posee un significado muy distinto a la original, pues al denominar a dicho Título Primero, Capítulo I, como de los Derechos Humanos y sus Garantías, se da un reconocimiento constitucional pleno a la demonización universal de los derechos básicos de la persona, lo que pide sustentar la falsa dicotomía que son los derechos humanos igual a las garantías individuales.

Lo anterior, en virtud de los derechos humanos que se encuentran ligados a la dignidad de la persona humana, es decir, no los crea el poder político ni la Constitución sino que se imponen al Estado y es la Constitución la encargada de reconocerlos pero no de crearlos.

Resulta importante establecer que la inoperancia del presente juicio se plantea en atención a que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no contiene ni reconoce ningún derecho, sino que contiene únicamente la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa, aunado a lo anterior no debe pasar desapercibido que incluso el legislador dejó a dicho precepto constitucional, fuera del Título Primero, Capítulo I, denominado de los “Derechos Humanos y sus Garantías”.

En efecto, como ya fue señalado, el juicio de amparo es un medio de protección constitucional de derechos humanos, y no de principios tributarios que distan mucho de ser derechos fundamentales.

Por tanto parece dudoso, pues los derechos humanos no son el único elemento de defensa, toda vez que también lo pueden ser las obligaciones en tanto el contribuyente no desee aceptar más obligación de la previamente aceptada, por considerarla desproporcional, como se ha hecho notar en el libro *Estrategias para la impugnación fiscal*, pues la jurisprudencia nacional lo ha aceptado a través de diversos criterios.⁴⁹ De tal manera que el juicio de amparo no puede ser exclusivo de derechos humanos sino de cualquier otra antinomia que persista entre el texto magno y leyes secundarias. Pensar como indebidamente lo dice el texto citado (que el juicio de amparo es procedente sólo

respecto de derechos humanos), sería un acto de discriminación, el cual se encuentra acotado ya acorde con la fracción XI del artículo 9 de la Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación:

Artículo 9. (Se deroga el anterior párrafo primero y se recorren los demás en su orden)

Con base en lo establecido en el artículo primero constitucional y el artículo 1, párrafo segundo, fracción III de esta Ley se consideran como discriminación, entre otras:

I. ...

XI. Impedir o limitar el acceso a la procuración e impartición de justicia;

Lo cierto es que aún dentro de la sede de los derechos, se encuentra una pregunta recurrente: ¿qué sucede si un derecho no cuenta con garantía de ley? ¿Son igualmente protegidos o exigibles?

Pero tanto las obligaciones y las prohibiciones del primer tipo como las obligaciones del segundo, aun estando implicadas lógicamente por el estatuto normativo de los derechos, de hecho no sólo son a menudo violadas, sino que a veces no se encuentran ni siquiera normativamente establecidas. Frente a la tesis de la confusión entre los derechos y sus garantías, que quiere decir negar la existencia de los primeros en ausencia de las segundas, sostendrá la tesis de su distinción, en virtud de la cual la ausencia de las correspondientes garantías equivale en cambio a una inobservancia de los derechos positivamente estipulados, por lo que consiste en una indebida *laguna* que debe ser colmada por la legislación. ⁵⁰

Al respecto, existe una referencia internacional prevista en la novena enmienda de los Estados Unidos de América en donde se prevé dicha posibilidad y la solución inmediata es de protección a los mismos aun cuando no estén contempladas en la Constitución:

Enmienda X. Las facultades que esta Constitución no delegue a los Estados Unidos, ni prohíba a los estados, quedan reservadas a los estados respectivamente o al pueblo.

En efecto, existen derechos no reconocidos en la Constitución mexicana por falta de

garantía, esto es, por falta de obligaciones o prohibiciones recíprocas para las autoridades (lo que Ferrajoli denomina “lagunas constitucionales” mientras Guastini denomina esto como verdaderas ausencias de derecho), pues la Constitución no establece garantías para todos los derechos ya que quizá considera que las existentes son suficientes, y por tanto, la defensa de derechos no garantizados es de universal exclusión.

Como escribe muy acertadamente Michelangelo Bovero, decir que un derecho constitucionalmente establecido no existe sólo porque no han sido dictadas las leyes de desarrollo equivale a reconocerle al legislador el poder de hacer vana, de abrogar o en todo caso de derogar la Constitución, ocultando así su violación.⁵¹

Según esta tesis, en definitiva derechos y garantías se implicarían recíprocamente, de modo que un derecho formalmente reconocido pero carente de garantías sería simplemente un derecho inexistente.⁵²

... <<los derechos existen sí y sólo si están normativamente establecidos, así como las garantías constituidas por las obligaciones y las prohibiciones correspondientes existen sí y sólo si también ellas se encuentran normativamente establecidas>>, por lo cual <<concurriendo las normas que disponen los derechos, sería absurdo negar la existencia de éstos, en vez de, más correctamente, negar la existencia de sus garantías en ausencia de normas que las predispongan>>... esos derechos establecidos en las constituciones de la segunda posguerra, se configuran (de hecho e indebidamente) como no tutelados, no tanto porque subsista algún deber correspondiente –un derecho por definición implica un deber–, sino, simplemente, porque ese deber no fue debidamente cumplido: pero, obviamente, un deber continúa existiendo aunque perdure su incumplimiento. Y se trata... de predisponer garantías idóneas de los derechos, es decir, de instituir y de precisar normativamente los deberes (las prohibiciones y las obligaciones) correspondientes a los derechos. Si el Estado no cumple con el primer deber, que Ferrajoli llama <<obligación de legislar>> ello provoca una laguna dentro del ordenamiento.⁵³

Se confirma así que una impugnación sobre derechos no reconocidos es improcedente por inexistencia normativa (laguna primaria según Ferrajoli⁵⁴ o universal

exclusión según que lejos de subsanarse en ley discurre en desatención.

Pues <<el discurso relativo a derechos fundamentales no está ligado a las decisiones que se toman en el procedimiento de producción legislativo, sino que queda preordenado a ese procedimiento y por encima de él. Esto significa que en ese discurso falta el favor de vinculación más importante para la argumentación jurídico-profesional en general, a saber, la ley simple, relativamente concreta en la mayoría de los casos. Su lugar vienen a ocuparlo las determinaciones o definiciones de los derechos fundamentales, muy abstractas, muy abiertas y cargadas de ideología>>. ⁵⁵

Como ejemplo de esto se ve con las visitas domiciliarias en materia fiscal, cuya duración máxima es de hasta doce meses según el artículo 46-A del CFF:

Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación...

Por consiguiente es notablemente un abuso del acto de molestia. Pese a esto, no existe garantía en la Constitución Mexicana que establezca una duración prudente a la invasión al domicilio tal y como sí lo hace con el derecho de petición al decir que la respuesta debe darse en un “breve término”. Por tanto, si un particular quisiera combatir de inconstitucional el artículo 46-A del CFF no podría lograr una resolución favorable pues no existe garantía en que apoyar su instancia, con lo que se confirma que los derechos no garantizados son inimpugnables.

Pero esta razón no debe ser una postura final, pues en otros países sí se ha abordado exitosamente este tema. Por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán ha dicho lo contrario.

El Tribunal Constitucional alemán abordó ofensivamente esta problemática (en una resolución del 14 de febrero de 1973) refiriéndose al artículo 20 sec. 3 de la GG: <<El Derecho no se identifica con la totalidad de las leyes escritas. Frente a lo positivamente establecido por el poder el Estado puede haber a veces un plus en lo que toca a derecho, que tiene su fuente en el orden

constitucional considerado como una totalidad de sentido y que puede actuar como correctivo frente a la ley escrita; encontrar ese plus y realizarlo en sus decisiones es tarea de la jurisprudencia constitucional>>. De lo que en definitiva se trata es de <<encontrar>> la solución correcta, elaborándola, como se dice después, en una <<argumentación racional>>. ⁵⁶

Desafortunadamente en México no se pueden impugnar garantías no establecidas en la Constitución y, por tanto, el legislador se ha valido –precisamente– de lo no escrito para normar facultades que refuerzan el Estado de Poder en detrimento de los derechos.

2.4.2. GARANTISMO Y CONSTITUCIONALISMO EN MÉXICO

A partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, es claro que las garantías pasan a ser el elemento denotativo de los derechos humanos, de tal suerte que éstos son los importantes en el contexto jurídico nacional, y por tanto, el papel central de toda relación jurídica y de todo acto de autoridad, tal como lo establece el propio artículo 1o. constitucional, que en seguimiento las demás constituciones locales de los Estados han arrojado para así, y de esta forma crear un contexto normativo armónico.

Mucho se ha hablado sobre las garantías individuales y sobre las garantías sociales, propias de derechos individuales y de derechos sociales, así como de garantías primarias y garantías secundarias, correspondientes a las modalidades deónticas básica (permiso a, permiso a no, obligación y prohibición), y a las sanciones correspondientes (invalidez y responsabilidad –tanto activa como pasiva–). Sin embargo, el garantismo se vive en la medida que los derechos son debidamente respetados, tanto por el legislador en la elaboración de las leyes evitando lagunas, tanto por las autoridades –administrativas y jurisdiccionales– encargadas de aplicar las normas evitando un desdén en el ejercicio y goce de los derechos de las personas, ya sea acusadas o demandadas, como acusadoras o demandantes.

El garantismo presupone la esencia de garantías atinentes a la protección y satisfacción de los derechos de las personas, tanto individuales como sociales, y coincide con el constitucionalismo pues ambos dependen recíprocamente para la efectividad de su objetivo. Es decir, se puede afirmar que el constitucionalismo es condición necesaria del garantismo, en tanto que el garantismo es condición suficiente del constitucionalismo, pues bien, puede suceder que en la Constitución no se

encuentren debidamente establecidas las garantías y aun así existe la Constitución, lo que no sucede al revés, pues sin Constitución no pueden existir garantías salvo en casos como Inglaterra en donde la Constitución tiene una noción distinta a la conocida en la tradición jurídica romano-canónica.

Luís Prieto, a su vez, ha destacado con acierto el nexo entre garantismo y constitucionalismo, identificando en el Estado Constitucional de derecho el único orden institucional en el que es posible realizar el proyecto garantista, por medio de los vínculos sustanciales que la positivación del <<deber ser>> constitucional impone al propio Derecho Positivo...: <<el garantismo necesita del constitucionalismo para hacer realidad su programa ilustrado; y el constitucionalismo se alimenta del proyecto garantista para condicionar la legitimidad del poder al cumplimiento de ciertas exigencias morales que condensan en los derechos fundamentales>>... ⁵⁷

Argumento que demuestra cómo los derechos fundamentales son protegidos por normas constitucionales a través de garantías que reconocen su existencia, y así, ambos se reconocen existencia y validez para la territorialidad en que son aplicados: “El garantismo, en este aspecto, es la otra cara del constitucionalismo, en tanto le corresponde la elaboración y la implementación de las técnicas de garantía idóneas para asegurar el máximo grado de efectividad a los derechos constitucionalmente reconocidos.” ⁵⁸ Sin embargo, si en la subdivisión de los derechos fundamentales, los derechos humanos y públicos son *derechos-libertad* y los derechos civiles y políticos son *derechos-poder*, encontramos entonces que la violación a los primeros exige –según los criterios para la procedencia del amparo– que el particular forzosamente señale la norma que tutela su derecho para tener acceso a dicha instancia, lo cual es indebido pues la libertad –como derecho– discurre en dos sentidos: libertad negativa y libertad positiva. La primera es predicado de la acción y la segunda predicado de la voluntad tal y como lo comenta Ferrajoli:

De hecho, la distinción entre derechos de libertad y derechos de autonomía se ha visto oscurecida por otra, igualmente importante pero distinta, entre libertad negativa y libertad positiva... La libertad negativa, escribe Bobbio, es la libertad como <<no impedimento>> o <<no constricción>>, que es un predicado de la acción; la libertad positiva es la libertad como <<autodeterminación o autonomía>>, que es predicado de la voluntad. La primera es la libertad inmunidad o <<libertad de>>: <<el área>>,

dice Berlin, <<el ámbito en el que un hombre puede actuar sin ser obstaculizado; la segunda es la libertad facultad o <<libertad para>>, consistente en <<ser dueño de sí mismo>>. Una es definida por Montesquieu como <<derecho a hacer todo lo que las leyes permiten>>. La otra es la definida por Rousseau como <<obediencia a la ley que uno se ha prescrito>>... La libertad negativa de que hablan Bobbio y Berlin –que, en sí misma, no es en modo alguno un <<derecho>> (subjeto) sino ausencia de derecho (objetivo) hasta el punto de resultar ilimitada (<<salvaje>>, como dice Kant) donde tal ausencia sea total, y de existir en cualquier caso, en cierta medida, incluso en el Estado más despótico– es, en realidad siempre limitable y, de hecho, muchas veces limitada por el ejercicio de los derechos de autonomía. ⁵⁹

Lo que de igual forma señala Robert Alexy, quien ha propuesto una clasificación que nos ayuda a entender su estructura. “La clasificación consiste en tres tipos de derechos: *derechos a algo, libertades y competencias*... Los derechos a algo los divide Alexy en: a) derechos a acciones negativas o derechos de defensa y b) derechos a acciones positivas o derechos a prestaciones.” ⁶⁰

Esto es, *libertad de y libertad para*, según Ferrajoli: “Distinguiré, precisamente a partir de su naturaleza de expectativas negativas (de no lesiones) o positivas (de prestación), los *derechos primarios*, pertenecientes a todos con independencia de la capacidad de obrar, en *derechos de libertad y derechos sociales*. Los primeros consistirán en derechos negativos o de inmunidad, es decir, en la expectativa de omisión de interferencias de los demás, distinguible a su vez en simples *libertades de*, como el derecho a la vida y la libertad personal, y *libertades para* (además de *libertades de*) como la libertad de prensa, de asociación y de reunión.” ⁶¹ Lo anterior puede esquematizarse de la siguiente manera:

Tipo de libertad	Es:	Según Ferrajoli	Según Alexy	Son expectativas
Libertad <i>negativa</i>	Predicado de la acción	Libertad <i>de</i>	Derechos de <i>defensa</i>	Negativas (<i>no hacer</i>)
Libertad <i>positiva</i>	Predicado de la voluntad	Libertad <i>para</i>	Derechos a <i>prestaciones</i>	Positivas (<i>hacer</i>)

Es así que se obtiene que la exigencia de los tribunales para pedir al particular señalar la norma que tutela su derecho carece de sentido pues –tratándose de– la

libertad negativa se exige ausencia de Derecho Objetivo por lo que jamás existirá norma en dicho sentido. No obstante, lo que sucede es que dichos tribunales caen en una estricta lectura de la Constitución y producen una crisis de legalidad que atenta las garantías de los particulares, esto es, incurren en una restringida comprensión del Estado Constitucional de Derecho: “En los que los poderes públicos están además, sujetos a la ley (y, por tanto, limitados o vinculados por ella), no sólo en lo relativo a las formas, sino también en los contenidos... producido en este último medio siglo con la subordinación de la legitimidad misma –garantizada por una específica jurisdicción de legitimidad– a Constituciones rígidas, jerárquicamente supraordenadas a las leyes como normas de reconocimiento de su validez.”⁶²

Sin embargo, el problema es que quien ha entendido mal el Estado Constitución de Derecho no ha sido sólo el Legislativo, sino también el Judicial. Esto quiere decir que, si bien el constitucionalismo exige legalidad –no sólo formal sino también sustancial– a las normas secundarias que discurren de la Constitución y por ende, a las actividades de los poderes, lo cual no implica que se relacione con la libertad de los particulares, sino con el ejercicio del Poder, lo cual ha sido indebidamente entendido por los tribunales encargados de aplicar y hacer valer las leyes ante cualquier controversia. Por esta razón, quienes incurren en dicha restricción cognitiva del Estado Constitucional de Derecho no son los creadores de la norma (Poder Legislativo) sino –desafortunadamente– sus aplicadores (Poder Judicial).

2.4.3. INTERÉS JURÍDICO Y ESFERA JURÍDICA

Aunado a lo anterior, se confirma de nuevo que la defensa, como Derecho Subjetivo, no únicamente surge por la existencia de un derecho fundamental o patrimonial, sino también por violación a la esfera jurídica (basada en diferencias reales o positivas), y eventualmente sobre derechos públicos o intereses de igual índole (que afectan a todos).

Las *diferencias* –sean naturales o culturales– no son otra cosa que los rasgos específicos que diferencian y al mismo tiempo individualizan a las personas y que, en cuanto tales, son tutelados por los *derechos fundamentales*. Las desigualdades –sean económicas o sociales– son en cambio las disparidades entre sujetos producidas por la diversidad de sus *derechos patrimoniales*, así como de sus posiciones de poder y sujeción. Las primeras concurren, en su conjunto, a formar las diversas y concretas

identidades de cada persona; las segundas, a formar las diversas *esferas jurídicas*. ⁶³

Con esto se deduce que, de la fórmula axiomática al derecho de defensa se entiende que éste surge por la concurrencia de dos elementos: ilegalidad y perjuicio. Sin embargo, jurisprudencialmente el perjuicio es crasamente identificado sólo como la afectación de un Derecho Subjetivo, ⁶⁴ ya que un ordenamiento legal puede afectar también una esfera jurídica, por lo que basta que una ley cree o modifique elementos de ésta –sin tocar derechos– para ser impugnable.

Ejemplo de lo anterior se encuentra, verbigracia, en las reformas anuales en materia fiscal, en donde la modificación al mecanismo y cálculo de una contribución a través de sus elementos impositivos, produce el efecto de mayor pago a los sujetos del mismo. Al ser la tributación un deber, sus leyes no versan sobre derechos fundamentales o subjetivos pues crean esferas jurídicas para su pago. Así, la modificación a una ley de esta índole no *afecta* derechos sino la esfera jurídica pues las modificaciones causan el agravio.

No obstante, es costumbre en México que se señale –como requisito para la procedencia del juicio de amparo contra leyes tributarias– las garantías que considere violadas, desdeñando la esfera jurídica de la cual también los particulares son titulares, con lo que se robustece el postulado de Niklas Luhmann: “Resulta tentador, por tanto, concebir el sistema del derecho mundial no a partir de los derechos, sino a partir de las obligaciones.” ⁶⁵ Por lo que de forma indebida se llama al juicio de amparo, *juicio de garantías* pues lo cierto es que no sólo se combate el respeto a éstas sino también a principios, los cuales generan *esferas jurídicas*. Además de que en México indebidamente se denomina garantías tributarias a los principios tributarios pues la tributación es un deber y no un derecho, error que trasciende a la sentencia que se emite.

Con cierta fortuna, se puede señalar que a colación de la reforma constitucional del 6 de junio de 2011, el concepto de interés legítimo ha sido superado un tanto, y con esto, se ha hecho notar que el interés particular y el interés público se diferencian entre sí, en tanto el primero se enfoca a los derechos subjetivos y el segundo al interés legítimo. La fracción I del artículo 5o. de la LA introduce ambos elementos –junto con el interés simple– para denotar que tanto los derechos subjetivos como el interés legítimo son susceptibles de proceder como defensa en amparo:

Artículo 5o. Son partes en el juicio de amparo:

I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un Derecho Subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1o. de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

De tal suerte que el juicio de amparo en México procede, no sólo contra violación de derechos subjetivos (lo que afecta a una sola persona), sino también contra las malas actuaciones de las autoridades que afectan a toda la sociedad (lo que afecta a varios).⁶⁶ De ahí que la sustancia de la obligación se centra en una sola persona con el Derecho Subjetivo, y se centra en varias personas con el interés legítimo. Lo cual ha sido de igual forma referido por la jurisprudencia de la Corte.⁶⁷

2.4.4. RELATIVIDAD DE LA SENTENCIA COMO SUBCONTROL DE SEGUNDO NIVEL

El amparo contra leyes tiene alcance individual, es decir, *inter partes*, por lo que una sola sentencia no puede tener un efecto amplio a toda la sociedad, tal y como lo establecen los artículos 107, fracción II constitucional y 78 segundo párrafo de la LA:

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

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

Artículo 78. ...

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación

únicamente respecto del quejoso.

Contrario a otros países en donde el fallo protector tiene alcance general (como la propia ley lo es), es decir, *erga omnes*, lo que da lugar al principio de relatividad de la sentencia que ha sido interpretado por la doctrina de la Corte en forma exegética como sigue:

El principio que se examina constriñe, como claramente se advierte, el efecto de la sentencia que concede la protección de la justicia federal solicitada, al quejoso, de manera que quien no haya sido expresamente amparado no puede beneficiarse con la apreciación que acerca de la inconstitucionalidad del acto reclamado haya expresado el juzgador en la mencionada sentencia; es decir, que quien no haya acudido al juicio de garantías, ni por lo mismo, haya sido amparado contra determinados ley o acto, está obligado a acatarlos no obstante que dichos ley o acto hayan sido estimados a la Carta Magna en el juicio en el que aquél no fue parte quejosa.⁶⁸

Al respecto, cabe resaltar con plena honestidad, que si bien a colación de la reforma constitucional del 6 de junio de 2011, la cual dio lugar a la LA del 2 de abril de 2013, en donde se habla de la “declaratoria general de inconstitucionalidad”, mediante los artículos 107 fracción II constitucional, segundo y tercer párrafo, así como los artículos 231, primer párrafo y 232 de la LA, cuyo texto es:

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

I. ...

II. ...

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

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

Artículo 231. Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Artículo 232. Cuando el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, establezcan jurisprudencia por reiteración, en la cual se determine la inconstitucionalidad de la misma norma general, se procederá a la notificación a que se refiere el tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez que se hubiere notificado al órgano emisor de la norma y transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se modifique o derogue la norma declarada inconstitucional, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá la declaratoria general de inconstitucionalidad correspondiente siempre que hubiera sido aprobada por mayoría de cuando menos ocho votos.

Cuando el órgano emisor de la norma sea el órgano legislativo federal o local, el plazo referido en el párrafo anterior se computará dentro de los días útiles de los periodos ordinarios de sesiones determinados en la Constitución Federal, en el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, o en la Constitución Local, según corresponda.

Se advierte ahora ya una posibilidad de efectos *erga omnes* de la sentencia; no

obstante, dicha posibilidad es nula para normas tributarias como expresamente lo dice el propio artículo 107 fracción II constitucional cuarto párrafo, y el artículo 231 segundo párrafo de la LA:

Artículo 107....

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

Artículo 231. ...

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria.

Por lo que en forma plausible, se advierte la dualidad de medios de control constitucional –inexistente en nuestro país hasta antes de la reforma constitucional del 6 de junio de 2011), gradiente entre el *control difuso* de constitucionalidad, mediante la inaplicación de la norma combatida acorde con el artículo 78 de la LA, y el *control concentrado* de constitucional a través del artículo 232 de la misma ley. Esto es, con el control difuso la norma declarada inconstitucional no desaparece, solamente se inaplica –mas no se anula–, mientras que con el control concentrado, la norma declarada inconstitucionalidad, verdaderamente se expulsa del sistema legal –y no simplemente se inaplica–.⁶⁹ Lo que implica que la primera tenga efectos interpartes (como existía ya hasta antes de la LA de 2013), en tanto que la segunda tiene verdaderamente efectos *erga omnes*. Por tanto, en este punto me centraré en el efecto interpartes del artículo 78 de la LA.

Así, el control difuso es el único aplicable a las normas tributarias (pues recordemos que el control concentrado es sólo para las normas de derechos humanos). De lo cual se advierten dos paradojas iniciales a comentar:

a) La ley tiene como característica fundamental ser general (indeterminación subjetiva) y abstracta (indeterminación objetiva).

Que se diga que la ley es general indica que o que no puede existir una ley privativa –de aquellas que están prohibidas por el artículo 13 constitucional–, expedida específicamente para una persona o grupo de personas concretamente identificadas, lo cual rompería con la igualdad de las

personas frente a la ley. Únicamente se admite que estarán excluidas de la aplicación de la ley aquellas personas que no caigan dentro de sus postulados; pero para el resto de las implicadas la ley siempre es general.⁷⁰

Pero la relatividad elimina su naturaleza general pues al ser declarada inconstitucional es inaplicable al particular favorecido y por tanto, deja de ser general.

Si se determina por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que una ley contradice a la Constitución... en estos casos los efectos serán relativos, y sólo son beneficios para (algunos). A pesar de esto si se aplica esa ley inconstitucional (puesto que así lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación,...), a todas las personas que no accionaron, que no se inconformaron, o que fueron torpes en su impugnación; dichas personas deben someterse sin pretextos a la ley inconstitucional. Bajo esta perspectiva tendríamos que llegar a la lógica conclusión de que esa ley no es general ni es abstracta porque se precisa individualmente a aquellas personas que no deben de acatarla...⁷¹

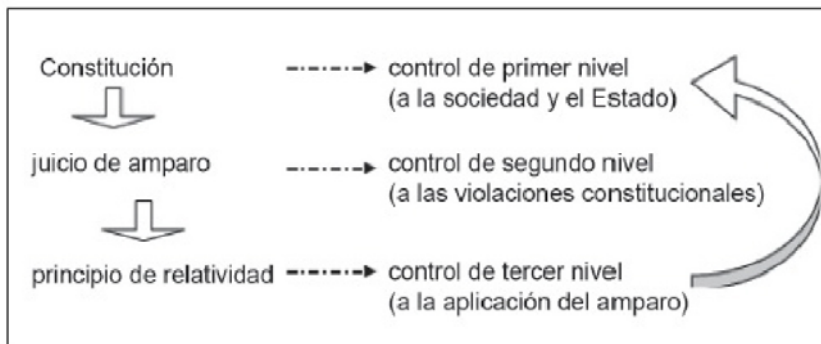
La ley, por tanto, pierde su generalidad y bajo dicho contexto pierde también su naturaleza jurídica, misma que se produce por el principio de relatividad. De tal suerte que es una ley que sigue siendo vigente y válida para aplicarse en futuras ocasiones hasta en tanto no se emita sobre la misma y se publique en el Diario Oficial de la Federación, la “declaratoria general de constitucionalidad”.

b) La relatividad proscribela universal inclusión si sólo el particular impugnante se beneficia con la sentencia. La autoridad puede actuar en todos los demás particulares que no han sido beneficiados con la sentencia, y sus actos son duales legítimos/ilegítimos ya que se apoya en un mismo ordenamiento jurídico que ha sido declarado inconstitucional. Bajo dicha temática actúa –después de la sentencia– fuera de la universal inclusión.

Si el amparo tiene como finalidad proteger al particular y a la Constitución, entonces con la relatividad tal fin se bifurca: favorablemente para el accionante y ambivalente (favorable/desfavorable) para la Constitución pues la ley –ahora– inconstitucional puede aplicarse a los demás no amparados en disformidad normativa. Por tanto, el principio de relatividad puede entenderse, entonces, en dos sentidos:

i. El principio de relatividad como control *hipotético* de tercer nivel o subcontrol *ad*

extra:

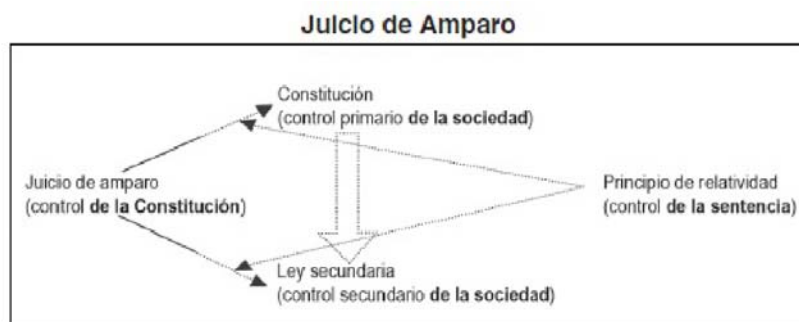


Es decir, mientras la relatividad controla la aplicación *de la sentencia*, el amparo controla la aplicación particular de la *ley y la Constitución* es el *control superior tético* –formal y sustancial–.

De esta forma, hasta el amparo concedido por la justicia federal contra una ley inconstitucional o violatoria de los derechos humanos, sólo protege a la persona que la impugnó, quedando vigente para ser aplicada por las autoridades, a todos los demás ciudadanos que no tuvieron el dinero para poder ampararse... Por eso en México, el amparo se ha convertido desafortunadamente, en un velo protector detrás del cual se esconden la sistemática actuación arbitraria de las autoridades y las normas jurídicas espurias, que transgreden los derechos ciudadanos e impelen al abuso de poder. ⁷²

El juicio de amparo protege las violaciones al control superior y la relatividad limita tal protección al accionante. El amparo es inmanente a la Constitución y la relatividad inmanente a la sentencia, por tanto, es posible concluir que la relatividad, como principio de amparo, es un control de tercer nivel individualizado, en tanto que la Constitución y la ley secundaria son controles *téticos* colectivos (formales y sustanciales) por ser normas de carácter general y abstractos. Por tanto, si la sentencia que se emite en un juicio es particular y concreta, tenemos en consecuencia que es un acto de autoridad jurisdiccional que tiende a individualizar la norma a un caso concreto, robusteciendo así su carácter hipotético–individualizador sustancial.

ii. El Principio de Relatividad como subcontrol *hipotético* paralelo/colateral de neutralización:



El juicio de amparo es control entre la Constitución y las leyes secundarias pues la sentencia favorable evita su aplicación en el particular vencedor. A su vez, la ley secundaria es control secundario por ser continuación del primario. En nuestro punto de vista la ley es control secundario *formal* pues sólo consta en texto normativo, sin embargo su efectividad *sustancial* está supeditada a su contenido, el cual es analizado y juzgado en amparo.

El principio de relatividad, existente como única solución para la inconstitucionalidad de las normas tributarias, neutraliza la efectividad de la sentencia porque se aboca a un solo particular y jurídicamente tutela los actos ulteriores de autoridad que se apliquen en los demás particulares. Es decir, en tanto los efectos son parciales para la sociedad (al abocarse sólo al accionante), los efectos son generales para el Estado pues sólo cuenta con *excepciones de aplicación* mas pervive la *condición aplicativa*.

Para nosotros, por tanto, en puridad afirmamos que no existe *Amparo contra leyes*; sólo existe un *estado de excepción*, que permite la no aplicación de la ley a una persona concreta que fue lo suficientemente hábil y diligente para apreciar por sí misma que el acto legislativo es contrario a la Ley Fundamental, y que se encuentra en una situación jurídica de privilegio frente a otros muchos omisos, cuando obtiene una sentencia de amparo favorable... *No hay amparo contra leyes inconstitucionales, sólo hay amparo contra la aplicación de esas leyes a un caso concreto, planteado por un individuo que fue lo suficientemente vigilante para exigirlo a la justicia federal.* ⁷³

Por ende, el amparo produce sólo una cesación parcial, ya que los demás particulares deben seguir aceptando la carga de la norma combatida, y por su parte, la autoridad continúa siendo “libre” para actuar conforme a la ley inconstitucional sin sanción alguna con lo que se confirma que la relatividad favorece –una vez más– al

Estado de Poder y no a las garantías de los particulares. “Por tanto, toda nueva aplicación de la ley inconstitucional está permitida. *Esta ley sigue teniendo plena validez*. Ninguna autoridad incurre en responsabilidades por nuevos actos de aplicación del ordenamiento jurídico opuesto a la Constitución Federal. Para quien pidió y obtuvo, la ley no le será aplicada; para quien no pidió, *la ley inconstitucional le obliga en todo su rigor*.”

74

A partir de esto, se puede concluir que una norma inconstitucional debe cesar su aplicación arrogando efectos generales pues lo que se juzga es la ley y no el particular, y así la sentencia sigue la inercia del objeto impugnado y no del sujeto impugnante. Empero, es importante realizar una última anotación para corroborar lo dicho a partir del siguiente cuestionamiento: si una sentencia que declara la inconstitucionalidad de una ley tiene efectos generales, entonces una sentencia que confirma su constitucionalidad ¿debe igualmente ser *erga omnes* imposibilitando cualquier futura contienda a la misma? Sobre el presente punto Eduardo García de Enterría dice:

Primero, porque... el vicio de inconstitucionalidad determina una nulidad de pleno derecho y este tipo de nulidades no son nunca convalidables, que es a lo que equivale el sistema de cerrar el paso a ulteriores recurso incidentales. Segundo, porque tratándose... de un control <<abstracto>> de normas, al margen de todo conflicto de hecho entre las partes... no puede aplicarse a la Sentencia absolutoria la técnica de la cosa juzgada (que se refiere siempre a una situación concreta e individualizada), sino la de interpretación de la ley, materia en la cual nunca una Sentencia cierra el paso a otra ulterior, que pueda interpretar la misma ley de manera distinta. Tercero, porque, en relación con lo que acaba de notarse, la fórmula legal equivale a consagrar de una manera rígida un riguroso *stare decisis*, que vincula al Tribunal a sus propios precedentes jurisprudenciales... 75

Con esto se dice que la sentencia que confirma la constitucionalidad de una ley por un argumento determinado, en obviaidad no trascenderá en otra contienda si tal argumento es sostenido repetidamente por nuestra Corte al grado de formar jurisprudencia. Pero esto en nada desdeña la oportunidad de combate por otros argumentos e incluso por el mismo punto si la jurisprudencia aún no ha sido conformada o si el punto es abordado por el particular desde otro ángulo que demuestre la inconstitucionalidad combatida.

Verbigracia, si se combate una norma por violar el principio de legalidad y por criterio de la Corte se dice que ello no es así, obvio será que toda contienda futura será improcedente si se insiste en ese punto. Sin embargo, si el argumento de la Corte sólo habló de la legalidad formal y no de la legalidad sustancial, se puede argumentar en nuevo juicio la inconstitucionalidad por violación al principio de legalidad sustancial y la Corte debe estudiarlo porque no ha sido resuelto ese punto.

Tanto en los casos individuales, como en el momento de su descubrimiento, estas razones deben estar referidas a una red de consideraciones que vienen en apoyo. El caso individual se debe ubicar en un contexto de decisiones: anteriores y posteriores. Esto puede acontecer a través de construcción de analogías o mediante distinciones: por ejemplo, considerando que el problema actual tiene un sesgo diferente a todo lo que hasta el momento se había pensado. Ambos casos (construcción de analogías, distinción), en la argumentación jurídica (que se diferencia de las teorías de reflexión), no tienen ante la vista la totalidad del sistema. ⁷⁶

Por tanto, la sentencia debe seguir la inercia de la ley (general y abstracta) pues además de ser ésta el elemento puesto a estudio, la sentencia cubre dos fines:

- *Subjetivo*, porque protege al individuo que acciona el juicio; y
- *Objetivo*, porque protege al sistema legal en que existe la norma combatida.

Tal y como lo concibe, por ejemplo, la doctrina y jurisprudencia española:

... se pretende a través del recurso lograr la tutela necesaria para restablecer la situación jurídica perturbada y también el orden constitucional, pues la doble naturaleza de los derechos fundamentales, subjetiva y objetiva, implica que su vulneración afecte no sólo a situaciones jurídicas subjetivas sino también al orden constitucional en su conjunto... Puede concluirse, consiguientemente, que el recurso de amparo presenta un doble carácter: subjetivo y objetivo. Como ha señalado el propio Tribunal (STC 1/1981, de 26 de enero), la finalidad esencial del recurso de amparo es la protección, en sede constitucional, de los derechos y libertades anteriormente referidos, cuando las vías ordinarias de protección resultan insatisfactorias. Sin embargo, junto a este designio aparece también el de la defensa objetiva de la Constitución, sirviendo de este modo la acción de amparo a un fin que

trasciende de lo singular.⁷⁷

Bajo dicha temática, si la norma es general y abstracta, la sentencia que declara su inconstitucionalidad debe producir la misma naturaleza: general y abstracta, y debe –incluso– publicarse en el Diario Oficial de la Federación como acontece con la ley, pero desafortunadamente en México esto no sucede por el *inter partes* que impera en el principio de relatividad que favorece al Estado de Poder, ya que bajo este principio permite que las autoridades lleven a cabo otros actos en afectación del particular sin sanción alguna. Pues aun con la reforma constitucional del 6 de junio de 2011, es claro que la declaratoria general de inconstitucionalidad versa y aplica sólo para inconstitucionalidad de leyes por violación a derechos humanos, mas no por inconstitucionalidad de normas tributarias.

2.4.5. PROSCRIPCIÓN AL PRINCIPIO DE RELATIVIDAD

Sin embargo, a lo largo de los años ha existido una incongruencia entre lo dicho por la ley y lo que acontece en la realidad, ya que el propio Poder Judicial ha proscrito abiertamente el principio de relatividad con el criterio 52/2002,⁷⁸ el cual, pese a reconocer la inconstitucionalidad del impuesto sunuario (existente en 2002), restringió la devolución de las cantidades pagadas por dicho impuesto a personas no contribuyentes (*sujetos económicos no sujetos legales*) ni contendientes en juicio.

Por ejemplo, el propietario de una boutique de lujo que hubiera promovido el juicio de amparo para combatir –y en tanto pagó– el impuesto sunuario (sujeto legal), no pudo beneficiarse de la sentencia que declaraba su inconstitucionalidad pues acorde con el criterio 52/2002 sólo procedía la devolución si el propietario acreditaba haber efectuado el pago del impuesto con su propio haber patrimonial, o si identifica plenamente a sus clientes (sujetos económicos), de lo cual derivó el texto del artículo 22 del CFF en donde expresamente se señala la prohibición de devolver cantidades de impuestos indirectas a los sujetos legales del gravamen, al señalar en su primer párrafo que:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto

trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución...

Para que así se entregue el *quantum* solicitado a los sujetos económicos del gravamen y no así a los sujetos legales, negándoles expresamente el derecho a la devolución como expresamente lo dice el artículo 22 citado, ante esto, son beneficiadas aquellas personas que no promovieron el juicio y no el accionante de la misma, lo que de manera evidente proscribe el principio de relatividad.

Quizá en principio esto tenga una lógica porque es imposible beneficiar a personas ajenas a quienes verdaderamente hubieran cubierto el impuesto; no obstante, ésta es una lógica económica, mas no jurídica, pues en tanto, el sujeto legal debe afrontar el peso de las cargas sin posibilidad alguna de derechos. Lo que implica que en la dimensión económica existen razones ético-políticas de “justicia”, mientras que en la dimensión jurídica se desdeñan las razones normativas de “validez”, pues expresamente se niega el derecho a la devolución y lo hace dudoso cuando en verdad, quien ha emitido la norma y su mecánica de traspaso –propia del IVA, por ejemplo– es el propio Estado, quien en cualquier contexto (ya sea pagando al tercero-sujeto económico, o al contribuyente-sujeto legal), no debe tener en su haber dicho importe, porque se ha demostrado que la contribución no es procedente y, por tanto, no le corresponde ya el derecho de percibirlo, lo que no debe sesgarse por la duda del verdadero acreedor del pago indebido, pues de no devolverse efectivamente el importe pagado del impuesto, después la inconstitucionalidad probada, es claro que constituye enriquecimiento ilegítimo, allende, como ya se dijo, el titular de la devolución, dislocando así el supuesto principio de relatividad de la sentencia que aún existe en materia tributaria–sin posibilidad de efectos *erga omnes*.

En efecto, personas ajenas a las promoventes del juicio de amparo no pueden ni deben ser beneficiadas por la sentencia de un juicio en el que no participaron, en atención al principio de relatividad. No obstante, el criterio de la Corte se escribió así para obstaculizar la devolución de cantidades que ilegítimamente recibió el fisco, pues identificar a todos los clientes siempre será una tarea materialmente imposible, al ser un establecimiento comercial está abierto al público en general.

Además, el accionante del juicio era el *sujeto legal* del impuesto suntuario y no los terceros, quienes sólo son *sujetos económicos*. Por tanto, es el primero quien merece la

devolución (pues ante cualquier incumplimiento, la autoridad fiscal no hubiera actuado en contra de ellos sino en contra del contribuyente principal), por lo que si es titular de una esfera jurídica también es titular del resultado de la contienda pues ésta es la esencia del principio de relatividad. No obstante, dicha inercia fue reiterada por el Pleno de la Corte en la resolución al amparo directo en revisión 632/2003, en éste se reconoció precedente aplicar la tasa del 0% de IVA para alimentos sólidos o semisólidos:

... como ni en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en el procedimiento legislativo, se advierte algún elemento que pudiera tomarse en cuenta para justificar ese tratamiento diferenciado a la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido respecto a aquel que prevé para la venta de alimentos en estado líquido, subsiste la violación a la garantía de equidad tributaria.

En tal virtud, al encontrarse viciado por inequidad el sistema del impuesto al valor agregado en cuanto a la enajenación de alimentos sólidos o semisólidos con respecto a la venta de alimentos en estado líquido, se impone revocar la sentencia recurrida y otorgar la protección constitucional para el efecto de que la Sala responsable emita una nueva sentencia en la que declare la nulidad de la resolución que recayó a la consulta presentada por la quejosa ante la autoridad fiscal para el efecto de que ésta emita otra resolución favorable a la peticionaria en el sentido de que no está sujeta a la obligación tributaria relacionada con el traslado y pago del impuesto al valor agregado que se genera con motivo de la enajenación de alimentos líquidos, determinación administrativa que deberá regirse por lo dispuesto en los artículos 34 y 36-Bis del CFF y que de ninguna manera puede implicar que a la quejosa se le devuelva el impuesto que haya trasladado...

Ahora bien, por lo que se refiere al impuesto que ya ha enterado la quejosa como contribuyente del impuesto por la enajenación de jugos, néctares y concentrados de frutas y verduras, se tendrá derecho a la devolución siempre y cuando acredite ante las autoridades hacendarias que esas cantidades salieron de su patrimonio y no fueron trasladadas a terceros.

Además, el público en general (como ya se dijo) es difícil de identificarse en su individualidad. Por lo que no es legal desdeñar al contribuyente (sujeto legal) su derecho, dicho contexto sólo será sujeto de obligaciones pero no de derechos. Así, la política

recaudatoria es superior a todo contexto normativo en el que se ubican los derechos particulares, dando como consecuencia que el principio de relatividad sea negociable, robusteciendo el Estado de Poder.

La relatividad en México, por tanto, en materia tributaria es respecto del promovente y no respecto de la ley combatida, lo que es indebido, ya que no es el particular quien está sujeto a decisión jurisdiccional sino la ley. El promovente del amparo es independiente de la norma, por lo que la sentencia favorable debe conceder efectos generales por la naturaleza del elemento juzgado y no por la naturaleza de su accionante.

De esta forma, se encuentra una antinomia política –más que deóntica o normativa– en donde las autoridades pueden seguir aplicando una norma tachada de inconstitucionalidad, puesto que el artículo 78 de la LA sólo prevé la inaplicación de la norma sancionada, mas no su exclusión. Esto dice que únicamente se acentúa el control difuso de constitucionalidad pero no el control concentrado, pues se logra sólo a través de la “declaratoria general de inconstitucionalidad” previo el otorgamiento de noventa días naturales a la autoridad emisora de la norma general para determinar si la deroga o la modifica, en cuyo caso, de no existir respuesta, se publica la “declaratoria general de inconstitucionalidad”.

Sobre este punto cabe señalar que el hecho de concederle 90 días a la autoridad que emitió la norma general para que pueda subsanar los vicios que contenga, no es una gratitud amplia para la autoridad, simplemente se trata de la oportunidad de que la norma general cumpla el objetivo para la cual se creó, pues la intención del juzgador no es declarar la inconstitucionalidad de leyes por declararlas, sino que cumplan la función para la cual fueron creadas, razón por la cual se conceden los 90 días comentados.

1

Vid. Capítulo I

2

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 318-319

3

Ya que los derechos fundamentales son de todos y en virtud de ello, uniformes, dando lugar a la igualdad, por lo que la desigualdad es el mejor predicado de los derechos patrimoniales como reflejo de la voluntad individual o colectiva

4

5

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 61-62

6

En virtud de que una sentencia sobrevenida de juicio, como garantía secundaria, es vinculante con los particulares sólo por excepción, es decir, únicamente por el hecho de accionar en juicio, lo que no acontece con las normas del Derecho Administrativo, las cuales son de adopción recurrente y forzosa

7

No obstante que la ley varía de un momento a otro, e incluso de un año a otro como acontece con las leyes-medida, la referencia *supra* se realiza bajo la noción de una mayor estabilidad en tiempo por ser un eje sobre el cual la autoridad emite sus actos, mismos que son variables de emisión en emisión, amén de incardinar contenidos diversos al versar sobre situaciones concretas que, evidentemente, no son iguales en todos los casos

8

"When in the Course of Human events, it becomes necessary for one people to dissolve the political bands which have connected them with another, and to assume among the powers of the earth, the separate and equal station to which the laws of Nature and of Natures God entitled them, a decent respect to the opinions of mankind requires that they should declare the causes which impel them to the separation. We hold these truths to be self-evident, that all men are created equal that they are endowed by their Creator with certain unalienable Rights, that among these are Life, Liberty and the pursuit of Happiness." *Law Dictionary*, Gilbert Summaries, Harcourt Brace Legal and Professional Publications Inc., p. 361

9

Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, Ed. UNAM, 1995, pp. 6-7

10

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t II*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 46

11

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 329,334

12

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo T II*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 54

13

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 151

14

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. II, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 53

15

Ibidem, p. 51

16

Ibidem, pp. 52-53

17

Vid. Capítulo I

18

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 63-65

19

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 652

20

Ibidem, p. 514

21

Como complemento a lo expuesto, cabe señalar que la sujeción de la defensa –incluso– al término general de cuarenta y cinco días, resulta *per se* ajeno a todo contexto constitucional, pues la defensa debe prosperar en cualquier momento en tanto el crédito fiscal no prescriba a fin de brindar igualdad de circunstancias procesales al particular y a la autoridad (principio de igualdad de las partes), tal y como lo establece, verbigracia, el artículo 102 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común española, que admite: “en cualquier momento ... a solicitud del interesado [la declaración de nulidad] de los actos enumerados en el artículo 62.1”

22

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, pp. 514, 520-521

23

Ibidem, pp. 487-489

24

Ibidem, pp. 490, 506

25

Ibidem, p. 507.

26

“... en primera o única instancia, podría imponer las costas en la Sentencia o, en su caso en el Auto que resuelva recurso o incidentes, a la parte que sostuviera su acción o interpusiese los recursos con mala fe o temeridad; no rige, pues, el principio del vencimiento...” *Ibidem*, p. 683

27

Ibidem, pp. 201-202

28

Ibidem, p. 514

29

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2002, pp. 427-428

30

Esto discurre de una interpretación errónea al principio de presunción de legalidad y validez de los actos administrativos, reforzando que es el particular quien debe acreditar la titularidad de sus derechos supeditado a la procedencia de su medio de defensa mediante la destrucción de la legalidad del acto de autoridad

31

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 510

32

Ibidem, p. 511

33

Dicha neutralización no opera para actos del particular, salvo que en el uso de derechos-poder se establezca una cláusula –disponibilidad activa o pasiva– dilatoria o la naturaleza del acto que postergue su efectividad

34

Villegas, Héctor, B., *op. cit.*, p. 289

35

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Ramón-Tomás, *Curso de derecho administrativo* t I, Madrid, Ed.. Civitas, 2000, p. 588

36

No. Registro 180,210. Tesis aislada. Materia(s) Administrativa. Novena Época. Instancia Tribunales Colegiados de

ACTO ADMINISTRATIVO. SU VALIDEZ Y EFICACIA NO SE AFECTAN CON MOTIVO DE “ILEGALIDADES NO INVALIDANTES” QUE NO TRASCIENDEN NI CAUSAN INDEFENSIÓN O AGRAVIO. Si la ilegalidad del acto de autoridad no se traduce en un perjuicio que afecte al particular, resulta irrelevante tal vicio, en tanto que se obtuvo el fin deseado, es decir, otorgar la oportunidad al gobernado para que ofreciera pruebas y alegara lo que a su derecho conviniera. En consecuencia, es evidente que no se dan los supuestos de ilegalidad a que se refiere el artículo 238, fracción III, del CFF, ya que no se afectaron las defensas del particular, por lo que al no satisfacerse las condiciones legales para la eficacia de la ilegalidad en comento, resulta indebido, en el caso, declarar una nulidad cuando la *ratio legis* es muy clara, en el sentido de preservar y conservar actuaciones de la autoridad administrativa que, aunque ilegales, no generan afectación al particular, pues también debe atenderse y perseguir el beneficio de intereses colectivos, conducentes a asegurar efectos tales como una adecuada y eficiente recaudación fiscal, lo que justifica la prevención, clara e incondicional del legislador, en el sentido de salvaguardar la validez y eficacia de ciertas actuaciones. Y es así, que el artículo 237 del CFF desarrolla el principio de presunción de legitimidad y conservación de los actos administrativos, que incluye lo que en la teoría del Derecho Administrativo se conoce como “ilegalidades no invalidantes”, respecto de las cuales, por supuesto, no procede declarar su nulidad, sino confirmar la validez del acto administrativo. Luego entonces, es necesario que tales omisiones o vicios afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada y que ocasionen un perjuicio efectivo, porque de lo contrario el concepto de anulación esgrimido sería insuficiente y ocioso para declarar la nulidad de la resolución administrativa impugnada

37

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* T. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 650

38

Artículo 8o. Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante

39

Amén de la llamada nulidad difusa, por virtud de la cual, el Tribunal de la materia declara la nulidad del acto de autoridad, sin menoscabo de que ésta pueda realizar nuevamente dicha actuación en tanto sus facultades no hayan caducado o prescrito

40

Artículo 6o. ...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario

41

Cabe recordar que la sentencia debe ser congruente externa e internamente, es decir, externamente respecto a lo solicitado por el accionante del juicio e internamente respecto a la identidad de las partes de la sentencia: resultandos, considerandos y puntos resolutivos, a fin de cumplir el principio de exhaustividad y congruencia que contempla el artículo 17 constitucional

42

A saber: **i)** incompetencia **ii)** ausencia total de fundamentación y motivación (tercer párrafo del artículo 51 de la LFPCA) y **iii)** inconstitucionalidad declarada por la SCJN a través de jurisprudencia (fracción I del artículo 76-Bis de la LA)

43

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 335

44

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 60

45

Castro, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 103

46

Ferrajoli, Luigi, *Epistemología jurídica y garantismo*, México, Ed. Fontamara, 2006, p. 161

47

Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 30

48

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t. I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 101

49

Jurisprudencia. Materia(s) Constitucional. Novena Época. Instancia Pleno. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XI. Marzo de 2000. Tesis P./J. 25/2000. P. 38

LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS. La inconstitucionalidad de una ley surge de su contradicción con un precepto de la Constitución y no de oposición entre leyes secundarias

50

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 43

51

Ferrajoli, Luigi, *Garantismo, una discusión sobre el derecho y la democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, pp. 55-56

52

Ferrajoli Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 117

53

Michelangelo Bovero, *cit. pos.* Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Ed.

Trotta, 2005, pp. 227-228

54

Según Ferrajoli, son lagunas primarias por relación directa con las garantías primarias y son lagunas secundarias las que se relacionan con las garantías secundarias

55

Robert Alexy, *cit. pos.* Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 315

56

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 316

57

Ferrajoli, Luigi, *Garantismo, una discusión sobre derecho y democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 16

58

Carbonell, Miguel, comp., *Teoría del neoconstitucionalismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, p. 72

59

Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 302-304, 309

60

Cruz Parceró Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, pp. 84-85

61

Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, pp. 294

62

Carbonell, Miguel, comp., *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, pp. 13, 18

63

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 82

64

Jurisprudencia. Materia(s) Común. Octava Época. Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo 60. Diciembre de 1992. Tesis I. 1o. A. J/17

INTERÉS JURÍDICO, NOCIÓN DE. PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO. El interés jurídico necesario para poder acudir al juicio de amparo ha sido abundantemente definido por los tribunales federales, especialmente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al respecto, se ha sostenido que el interés jurídico puede identificarse con lo que se conoce como Derecho Subjetivo, es decir, aquel derecho que, derivado de la norma objetiva, se concreta en forma individual en algún objeto determinado otorgándole una facultad o potestad de exigencia

oponible a la autoridad. Así tenemos que el acto de autoridad que se reclame tendrá que incidir o relacionarse con la esfera jurídica de algún individuo en lo particular. De esta manera no es suficiente, para acreditar el interés jurídico en el amparo, la existencia de una situación abstracta en beneficio de la colectividad que no otorgue a un particular determinado la facultad de exigir que esa situación abstracta se cumpla. Por ello, tiene interés jurídico sólo aquél a quien la norma jurídica le otorga la facultad de exigencia referida y, por tanto, carece de ese interés cualquier miembro de la sociedad, por el solo hecho de serlo, que pretenda que las leyes se cumplan. Estas características del interés jurídico en el juicio de amparo son conformes con la naturaleza y finalidades de nuestro juicio constitucional. En efecto, conforme dispone el artículo 107, fracciones I y II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el juicio de amparo deberá ser promovido sólo por la parte que resienta el agravio causado por el acto reclamado, para que la sentencia que se dicte sólo la proteja a ella, en cumplimiento del principio conocido como de relatividad o particularidad de la sentencia. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

65

Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, México, Universidad Iberoamericana, 2002, pp. 657-658

66

“Quando l’obbligo sostanziale grava sulla pubblica amministrazione e protegge non soltanto un interesse privato ma anche un interesse pubblico (p.e. l’obbligo per la pubblica amministrazione di procedere secondo determinate regole nei concorsi per l’assunzione o per l’avanzamento in carriera dei suoi dipendenti) si ha la figura parzialmente simile, del *l’interesse legittimo*; l’obbligo sanzionatorio e processuale corrispondente, in tal caso, grava sulla magistratura amministrativa.” Carcaterra, Gaetano, *Corso di filosofia del diritto*, Roma, Bulzoni Editore, 2011, pp. 126-127

67

INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO. SU ORIGEN Y CARACTERÍSTICAS. El interés legítimo tiene su origen en las llamadas normas de acción, las cuales regulan lo relativo a la organización, contenido y procedimientos que han de regir la actividad administrativa, y constituyen una serie de obligaciones a cargo de la administración pública, sin establecer derechos subjetivos, pues al versar sobre la legalidad de actos administrativos o de gobierno, se emiten con el fin de garantizar intereses generales y no particulares. En ese contexto, por el actuar de la administración, un determinado sujeto de derecho puede llegar a tener una ventaja en relación con los demás, o bien, sufrir un daño; en este caso, los particulares únicamente se aprovechan de la necesidad de que se observen las normas dictadas en interés colectivo, por lo que a través y como consecuencia de esa observancia resultan ocasionalmente protegidos sus intereses. Así, el interés legítimo tutela al gobernado cuyo sustento no se encuentra en un Derecho Subjetivo otorgado por la normativa, sino en un interés cualificado que de hecho pueda tener respecto de la legalidad de determinados actos de autoridad. Por tanto, el quejoso debe acreditar que se encuentra en esa especial situación que afecta su esfera jurídica con el acatamiento de las llamadas normas de acción, a fin de demostrar su legitimación para instar la acción de amparo. QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA QUINTA REGIÓN.

Amparo en revisión 176/2013 (expediente auxiliar 686/2013). Antonio Aguilar Chávez. 12 de septiembre de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Serratos García. Secretaria: Beatriz Adriana Martínez Negrete.

INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO. SU DIFERENCIA CON EL INTERÉS SIMPLE. La reforma al artículo 107 constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, además de que sustituyó el concepto de interés jurídico por el de interés legítimo, abrió las posibilidades para acudir al juicio de amparo. No obstante lo anterior, dicha reforma no puede traducirse en una apertura absoluta para que por cualquier motivo se

acuda al juicio de amparo, ya que el Constituyente Permanente introdujo un concepto jurídico mediante el cual se exige al quejoso que demuestre algo más que un interés simple o jurídicamente irrelevante, entendido éste como el que puede tener cualquier persona por alguna acción u omisión del Estado pero que, en caso de satisfacerse, no se traducirá en un beneficio personal para el interesado, pues no supone afectación a su esfera jurídica en algún sentido. En cambio, el interés legítimo se define como aquel interés personal, individual o colectivo, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que puede traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso derivado de una afectación a su esfera jurídica en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública, o de cualquier otra. Consecuentemente, cuando el quejoso acredita únicamente el interés simple, mas no el legítimo, se actualiza la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, de la LA, en relación con el numeral 107, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 366/2012. Carlos Rubén Nobara Suárez. 5 de septiembre de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 470/2013, desechada por acuerdo de 2 de diciembre de 2013

68

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, p. 33

69

“Anche le garanzie secondarie, consistente nel controllo giurisprudenziale di costituzionalità, possono d'altro canto essere più o meno incisive. Storicamente, come è noto, si sono sviluppati due tipi di controllo giudiziario sulla legittimità delle leggi: a) il controllo diffuso, affermatosi negli Stati Uniti e in altri ordinamenti americani e consistente nella disapplicazione nel caso sottoposto al giudizio (ma non nell'annullamento) della norma inconstituzionale, che resta quindi in vigore pur dopo il riconoscimento della sua illegittimità, salvo il valore di fatto vincolante del precedente, tanto più autorevole se prodotto dalle corti supreme; b) il controllo accentrato, affermatosi in Italia e in molti altri paesi europei nel secondo dopoguerra, sul modello kelseniano adottato dalla Costituzione austriaca del 1920, e consistente nell'annullamento delle norme di legge incostituzionale affidato a un'apposita Corte costituzionale.” Ferrajoli, Luigi, *La democrazia attraverso i diritti*, Roma, Laterza Editori, 2013, pp. 64-65

70

Castro, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa 2003, p. 16

71

Castro, Juventino V., *El artículo 105 constitucional*, México, Ed. Porrúa, 2001, p. 34

72

González Vidaurri, Alicia, *et al, op. cit.*, p. 131

73

Castro, Juventino V., *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003, pp. 18, 30

74

75

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo* t I, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 167

76

Luhmann, Niklas, *op. cit.*, p. 413

77

Fix-Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *El derecho de amparo en el mundo*, México, Ed. Porrúa, 2006, pp. 790-791

78

Novena Época. Instancia Pleno. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XVII. Enero de 2003. Tesis P./J. 52/2002. P. 5. Materia Administrativa. Jurisprudencia.

BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, Efectos de la Sentencia que otorga el amparo contra el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que establece un impuesto a la enajenación correspondiente (Diario Oficial de la Federación del primero de enero de dos mil dos). Conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto que regula un tributo implica la protección de la Justicia Federal respecto de su aplicación presente y futura; sin embargo, cuando se trata del amparo concedido contra la disposición que establece los elementos de un impuesto indirecto de traslado obligatorio, como lo es el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios previsto en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, deben tomarse en consideración diversas particularidades que derivan del hecho de que ese tributo no impacta, necesariamente, en el patrimonio del contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el contribuyente (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal. En esa tesitura, procederá la devolución del referido impuesto enterado al fisco en cumplimiento del fallo protector y, en términos de lo previsto en el artículo 22 del CFF, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes: a) Cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores, b) Cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y, c) Cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho. Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis, y el consumidor final en la última, se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional, la cual, además, dará lugar a que, en el futuro, cuando realicen la respectiva enajenación o prestación de servicios, no tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente ni de cubrir el monto del referido impuesto

CAPÍTULO 3

3.1. ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

3.1.1. LA DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA COMO NORMA FUNDANTE Y LA CONSTITUCIÓN COMO NORMA FUNDAMENTAL

Las acciones de inconstitucionalidad en todos los países tienen como estandarte a las Constituciones, pues sin éstas no podría hablarse de antinomias de tal índole. Sin embargo, no siempre existió un elemento normativo común para un territorio determinado, ya que con anterioridad existían diversas regulaciones regionales que producían falta de uniformidad.

El término de inconstitucionalidad surge con el presupuesto de un orden normativo máximo al que Hans Kelsen llamó *nomoestático* y refirió a las normas secundarias *nomodinámicas*.

A la norma cuya validez no puede derivar de otra superior la llamamos “fundamental”. Todas las normas cuya validez puede ser referida a una y la misma norma fundamental constituyen un orden o sistema normativo. Esta norma fundamental representa, como fuente común, el vínculo entre todas las diversas normas que integran un determinado orden. Que una norma pertenece a determinado sistema de normas, a determinado orden normativo, se puede comprobar solamente si deriva su validez de la norma fundamental que integra o constituye el orden.¹

En tal virtud, la norma fundamental de una nación conocida como Constitución,² es aquella que deberá plasmar las ideas, valores y principios a seguir por sus habitantes, quienes determinan su identidad tanto en el sentido formal o ético-político (todos iguales frente a la ley) como en el sentido sustancial o deóntico (igualdad social).

Los valores son *cualidades* que se predicen (que alguien, o un grupo, predica) de ciertas cosas, personas o acciones. Además, suele afirmarse (Frodizi) que los valores presentan las características de *polaridad* (aparecen

desdoblados bajo la forma de un valor positivo y su correspondiente valor negativo: bondad-maldad, verdad-falsedad, belleza-fealdad, justicia-injusticia...) y de *jerarquía* (los valores se dan en un orden jerárquico o tabla de valores, lo cual debería permitir, dentro de cada sistema de valores, evitar o resolver todo posible conflicto).³

Sin embargo, aun con el surgimiento de la Constitución, ésta no siempre fue considerada como texto normativo interactuante con las demás normas, pues en tiempos pretéritos se consideraba sólo como texto programático o retórico no invocable en juicio por ser una simple recomendación de adopción optativa por los poderes de la unión.

La Constitución no era una norma jurídica invocable ante los Tribunales. El Tribunal Supremo, en sus Salas de casación, venía diciendo durante más de cien años que una infracción de la Constitución por parte de una Sentencia de cualquier Tribunal de instancia, de cualquier especialidad (civil, penal, laboral), no constituía un motivo válidamente invocable a efectos del recurso de casación contra dicha Sentencia. A su vez, las Salas de lo contencioso-administrativo del mismo Tribunal Supremo repitieron incansablemente que tampoco una eventual infracción de la Constitución por la Administración determinaba la invalidez del acto administrativo al que tal reproche pudiese ser hecho. La Constitución, simplemente, se repitió por todas las Salas del Tribunal Supremo, no era una norma jurídica que vinculase directamente ni a los sujetos públicos ni a los privados y que, por tanto, los Tribunales no debían siquiera consultarla para dictar sus Sentencias. Esta jurisprudencia con ciento cincuenta años, bien establecida y nunca puesta en duda, pretendía que la Constitución era simplemente una <<norma programática>>, esto es, la formulación (solemne, declamatoria, enfática) de un simple programa político, que luego cumpliría al Legislativo, en cuanto a su traducción a verdaderas normas jurídicas eficaces, seguir o no, y en qué momento, con plena libertad. Esta doctrina se impuso con todas las Constitucionales de todos los regímenes (monarquismo restaurado o moderado, monarquía liberal, repúblicas, franquismo). La Constitución organizaba y articulaba, por supuesto, los poderes supremos, pero estas normas no eran justiciables por sí mismas; en cuanto al resto de su contenido, se trataba de meras <<invitaciones>> al legislativo, el cual disponía de toda la latitud imaginable tanto para llevar a esa invitación a

término, como también para contrariarla. Sólo eran invocables y, en último término, al cuerpo electoral correspondía arbitrar las diferencias sobre la fidelidad o la infidelidad a la Constitución, nunca a los jueces o Tribunales.⁴

Con el transcurso de los años, la norma fundamental –y no fundante– superó el esquema anterior arrojando grandes frutos como elemento primario de todo ordenamiento jurídico, sin desdeñar la idea kelseniana de norma fundante, pues en tanto ésta constituye un texto programático, la norma fundamental es la Constitución misma.

La existencia (o vigencia) de las normas, que en el paradigma paleo-iuspositivista se había dissociado de la justicia, se disocia ahora también de la validez, siendo posible que una norma formalmente válida, y por consiguiente vigente, sea sustancialmente inválida por el contraste de su significado con normas constitucionales, como por ejemplo el principio de igualdad o los derechos fundamentales... De aquí se deriva, tanto para la cultura jurídica como para la jurisdicción, una dimensión pragmática y una responsabilidad cívica, desconocidas para la razón jurídica propia del viejo iuspositivismo formalista: el señalamiento de las antinomias y las lagunas, y la promoción de su superación por medio de las garantías existentes, o la proyección de las garantías que falten.⁵

La Constitución se erige como norma suprema y las disposiciones secundarias le obedecen no sólo en forma sino también en contenido pues la contravención con ésta produce su inconstitucionalidad, pese a que diversos países no prevean tal posibilidad, verbigracia Inglaterra, en donde la inconstitucionalidad es posibilidad nula.

Constitucionalmente, el Parlamento, como órgano legislador, tiene plena soberanía, consecuentemente un *Act of Parliament* debe ser aplicado, sin mayores trámites, por los tribunales. El Poder Judicial nunca ha cuestionado esta situación y la razón de esto, según Eddey, se explica por un hecho histórico. En el siglo XVII, cuando se dieron los conflictos entre los reyes Estuardos y el Parlamento, los tribunales apoyaron la causa de este último, aceptando desde entonces su supremacía como órgano legislador, en tanto que el Parlamento, desde entonces, a su vez, también reconoció que sigue respetando la independencia de la judicatura. Consecuencia de lo anterior, es que, una vez aprobado, un *Act of Parliament*, ningún tribunal puede declararlo inconstitucional. Tal posibilidad no existe en Inglaterra, no está contemplado

por el sistema legal. Con relación a la legislación, los tribunales se limitan a interpretarla cuando es necesario, para poder aplicarla al caso concreto. ⁶

País que dentro de la tradición jurídica del *common law* es excepción puesto que no todos los países que comparten dicha tradición gozan de igual situación.

3.1.2. LA INCONSTITUCIONALIDAD

Los Estados Unidos de América (EUA) –país con tradición del *common law*– se nombra en este Capítulo como primer ejemplo de comparación de acciones de inconstitucionalidad con México, pues su Constitución fue asumida por la nuestra. Como segundo ejemplo se abordará la legislación española, igualmente asumida por México.

En los EUA se consolida la idea kelseniana de norma fundamental –pese al retiro de su postulado en los últimos años de su vida– ⁷ ya que el texto programático de dicha nación es la Declaración de Independencia de la cual discurren los principios y valores que, de forma posterior y aún en la actualidad, se discuten en las contiendas cotidianas de tal nación. De esta forma, aun cuando dicho documento no interactúa con las normas secundarias del país del norte, sí resulta altamente vinculante por contener elementos fundantes al decir:

Sostenemos como evidentes estas verdades: que todos los hombres son creados iguales; que son dotados por su Creador de ciertos derechos inalienables; que entre éstos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados; que cuando quiera que una forma de gobierno se haga destructora de estos principios, el pueblo tiene el derecho a reformarla o abolirla e instituir un nuevo gobierno que se funde en dichos principios, y a organizar sus poderes en la forma que a su juicio ofrecerá las mayores probabilidades de alcanzar su seguridad y felicidad.

De lo que discurren derechos inalienables o fundantes (no fundamentales):

a) La vida;

b) La libertad; y

c) La búsqueda de la felicidad

Bajo dicho contexto, los EUA han determinado, mediante norma fundante, tres derechos igualmente fundantes (no fundamentales), y en seguimiento a esto, la norma suprema o fundamental retoma los valores, principios y derechos referidos por la Declaración de Independencia, cuyo último de los nombrados es de alta importancia para el país del norte pues determina la constitucionalidad de una ley.

... los hombres tienen el deber de obedecer la ley, pero también el derecho de seguir lo que les dicta su conciencia, si está en conflicto con tal deber. ⁸

Además de ello, está también el juicio que cada individuo puede emitir desde su propia concepción de la moral que coincidirá o no (y, con cierta frecuencia, coincidirá sólo en parte) con la moral social. Por eso, aunque la Constitución recoja los estándares morales socialmente vigentes, ella no proporciona necesariamente las razones últimas de la argumentación, tanto si se trata de argumentaciones en el proceso de aplicación de las normas jurídicas, como en el de su producción. Las razones últimas, para cada individuo, no pueden ser otras que las que le dicta su propia conciencia moral. ⁹

Por esta razón cada individuo puede señalar ante los Tribunales la incongruencia de una ley con los principios que pretende defender, por lo que las contiendas discurren más en un ámbito politológico que de metodología jurídica.

En Estados Unidos los constitucionalistas desarrollan su disputa en torno a la legitimidad de la jurisdicción constitucional, más bien desde puntos de vista politológicos que desde puntos de vista de mitología jurídica. En el discurso sobre la división del trabajo entre el Tribunal Constitucional y el legislador democrático las opiniones se dividen sobre todo en la valoración del proceso legislativo y en la cuestión de qué grado de racionalidad exige la Constitución a ese proceso, más que aún: de en qué puede y debe consistir esa racionalidad en general. Dentro de la teoría del derecho esta cuestión se trata, ciertamente, sobre el trasfondo de supuestos empíricos, pero siempre bajo el aspecto normativo de cómo en la tradición constitucional americana se ha entendido la problemática relación entre ambos poderes. ¹⁰

Hecha la referencia anterior, corresponde ahora abordar la acción de inconstitucionalidad en los EUA, la cual se da con la *Judicial review of legislation*.

3.1.2.1. La judicial review of legislation

Con la sentencia al caso Marbury vs. Madison emitida por el juez John Marshall en 1803, surge la *judicial review of legislation* como equivalente del amparo contra normas en nuestro país. Dada la estructura jurídica de dicha nación, el concepto de ley se amplía a diversos campos, no sólo el Legislativo sino también a las órdenes de la administración pública. ¹¹

En México y en caso todos los países con un sistema de Derecho Civil –romano, germánico y canónico– es entendido como “ley” únicamente el Derecho emanado de los cuerpos legislativos. En cambio, en el concepto estadounidense se entiende en forma más amplia: no solamente las disposiciones legislativas, sino también las de la administración pública y, en especial, las normas creadas por los tribunales. ¹²

Es decir, no sólo se hace referencia a las formas escritas de producción que discurren en el Derecho Escrito, también a las formas escritas de constancia.

Por lo pronto, no hay que confundir la forma escrita de producción con la forma escrita de constancia; así, por ejemplo, todos los órganos colegiados producen sus acuerdos, salvo excepción muy singular, en forma verbal, sólo que tales acuerdos han de hacerse constar seguidamente con un acta levantada por el Secretario y aprobada por el colegio... Esta forma escrita de constancia basta para cumplir las finalidades antes expuestas, debiendo notarse que la formalización de la constancia es virtualmente definitiva, porque sólo muy excepcionalmente podrá investigarse la discrepancia entre la decisión y su reflejo escrito. ¹³

Se infiere que la *judicial review* avanza en los EUA bajo condiciones *sui generis* pues la redacción originaria de su Constitución contempló una connotación distinta. “La *judicial review* no surgió en los Estados Unidos con el propósito de proteger los derechos del hombre y su origen no es legislativo sino judicial. Surgió en el famoso caso de Marbury vs. Madison, que no se refería a la defensa de un derecho humano, sino a la contradicción entre una ley federal y las facultades de la Suprema Corte definidas en la Constitución.” ¹⁴ De lo que se advierten tres conclusiones previas a comentar:

a) La *judicial review* no surge como instrumento de defensa a los derechos fundantes y fundamentales, sino como instrumento para dirimir controversias entre las leyes secundarias (en sentido amplio) y la Constitución, que corrobora la supremacía de la norma fundamental.

b) La *judicial review* no es fruto del Poder Legislativo, pues no proviene *a priori* de ley –como el amparo lo es en México– sino que surge *a posteriori* por actividad del Poder Judicial, por lo que su fuente no es legislativa sino jurisdiccional.

La idea de una supremacía jurídica de la Constitución la hace prevalecer, pues, frente a las Leyes. Se entiende que los jueces están vinculados a la Constitución con una *higher, superior obligation* que respecto de las Leyes. El propio artículo VI, Sección 2a., impone esa supremacía sobre las normas de los Estados miembros de la Federación. En 1803 la capital Sentencia *Marbury v. Madison*, obra del gran Juez Marshall, extenderá esa supremacía, como estaba ínsito en el propio concepto, a las Leyes federales mismas. Es el origen de la *judicial review of legislation*, llamada a una historia fecunda y extensa, nunca interrumpida desde entonces. ¹⁵

Sólo once de los cincuenta y cinco delegados de la Convención Constitucional, conforme a las notas de Madison, expresaron una opinión de indeseabilidad de la *judicial review*. No obstante, de aquellos que así lo hicieron, nueve apoyaron la idea y dos se opusieron. Un delegado, James Wilson, argumentó que la Corte debía contar siempre con el poder de desincorporar cualquier ley federal o estatal injustificada. Asimismo, aproximadamente la mitad de los trece estados originales dieron opinión favorable a la *judicial review*.

c) En tal virtud, la *judicial review* no tiene sustento jurídico sino político que se demuestra con el poder del cual emanó (el cual sustancialmente no puede legislar).

Bajo dicho contexto es inercia inicial pensar, ante la falta de fundamento normativo, que la *judicial review* carece de legitimidad dado que los firmantes de la Constitución Americana no la incluyeron de forma expresa y por tanto, no existe dicha facultad para la Corte. “Uno de los problemas más importantes y discutidos de la Constitución estadounidense fue el de si los constituyentes crearon consciente e intencionalmente la facultad de la Suprema Corte de revisar las leyes tanto de la Federación como de los Estados. Esta facultad de revisar leyes, o *judicial review*, consiste en el poder de los

tribunales y de la Suprema Corte de declarar nulas las leyes cuando estimen que son contrarias a la Constitución.”¹⁶

Ante lo anterior existen tres posturas:

i. La primera de dichas posturas considera que la *judicial review* carece de fuerza jurídica pues los creadores de la Constitución no la consideraron, y en tal virtud, la Corte Suprema carece de tal facultad. “Ningún texto expreso de la Constitución otorga esta facultad a la Suprema Corte estadounidense; solamente estableció el principio de su supremacía y el de que todos los funcionarios debían jurar su cumplimiento, a pesar de que hubiese leyes en contrario.”¹⁷

ii. La segunda, cuya inercia impera en dicha nación, es en el sentido de que al tratarse de una institución tan clara era innecesaria su inclusión expresa pues la sección 2 del artículo II de la Constitución la arroja por perlocución al señalar:

SECCIÓN 2.

El poder judicial se extenderá a todo caso que en derecho y equidad surja de esta Constitución, de las leyes de los Estados Unidos, así como de los tratados celebrados o que se celebraren bajo su autoridad; a todos los casos que afecten a embajadores y otros ministros y cónsules públicos; a todos los casos de almirantazgo y jurisdicción marítima; a todas las controversias en que los Estados Unidos sean parte; a las controversias entre dos o más estados; entre un estado y los ciudadanos de otro estado; entre los ciudadanos de diferentes estados; entre los ciudadanos del mismo estado que reclamaren tierras en virtud de concesiones hechas por diversos estados, y entre un estado o sus ciudadanos y estados, ciudadanos o súbditos extranjeros.

El Tribunal Supremo tendrá jurisdicción original en todos los casos que afectaren a embajadores, ministros y cónsules públicos y en aquéllos en que un estado fuere parte. De todos los demás casos antes mencionados conocerá el Tribunal Supremo en apelación, tanto sobre cuestiones de derecho como de hecho, con las excepciones y bajo la reglamentación que el Congreso estableciere.

Si la función del Poder Judicial es impartir justicia, esto implica un todo sin límites, por

lo que cualquier controversia que conlleve la participación de tal poder puede ser legítimamente juzgado por éste, incluyendo las leyes.

iii. La tercera establece que los creadores de la Constitución nunca consideraron que el conflicto entre leyes secundarias y la Constitución tuviera relevancia pues el Congreso jamás podría emitir legislación fuera de sus poderes o contraria a la norma fundamental.¹⁸ “Derechos y deberes de este tipo, no han sido incluidos en las Constituciones actuales sólo porque la ideología normativista dominante en la cultura iuspositiva ha supuesto apriorísticamente la efectividad de los mecanismos garantistas predispuestos por el estado de derecho para sancionar y remover jurídicamente el poder ilegítimo de las normas inválidas.”¹⁹

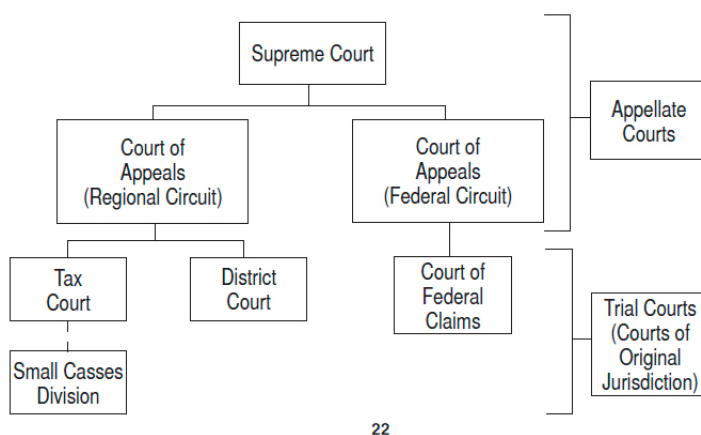
De las posturas anteriores, la segunda ha imperado en la dinámica jurisdiccional de dicho país, lo que a la par robustece la fuerza de un poder ajeno al Ejecutivo y Legislativo, el cual busca el equilibrio que evite el abuso de los actos de ambos poderes pese a que la designación de ministros es realizada por el Ejecutivo Federal en términos de la sección dos del artículo II de la Constitución de los EUA, para conciliar los intereses del Estado con los de los particulares y aun los desacuerdos interadministrativos. “La Suprema Corte de los Estados Unidos ha sostenido que, para garantizar la realización de esos derechos naturales, el poder de hacer las leyes debe estar separado no sólo del poder de ejecutarlas, sino también del poder de revisar su conformidad con los principios jurídicos supremos sancionados por la Constitución de los Estados Unidos.”²⁰

Los tribunales inferiores también están legitimados para conocer de inconstitucionalidades a la par que realizan actividades de juzgamiento común, pues la sección 2 del artículo II de su Constitución no se refiere únicamente a la Corte Suprema sino al Poder Judicial, por lo que cualquier tribunal puede aplicar la *judicial review* sin depender de la Corte Suprema, y permite a los tribunales inferiores dirimir inconstitucionalidades sin instancias previas.

En los Estados Unidos los tribunales estatales tienen jurisdicción para resolver problemas federales y los abogados pueden presentar ante un juez del orden común cualquier caso relativo a leyes federales, incluyendo la Constitución federal. Los jueces del orden común de los Estados Unidos pueden por ello decidir: en primer lugar, cuestiones vinculadas a la Constitución estatal; en segundo lugar, casos relacionados a la constitucionalidad de leyes estatales o actos de los Estados que violen la

Constitución federal; y, en tercer lugar, problemas de leyes federales que infrinjan la Constitución federal, siempre que el Gobierno de los Estados Unidos no sea parte en la controversia. Por tanto, todo tipo de cuestiones constitucionales puede ser resuelto por los tribunales estatales. Los tribunales federales de los Estados Unidos tienen una jurisdicción más limitada. Conocen exclusivamente de casos en que el gobierno de los Estados Unidos es parte, pero también, en forma concurrente, de todas las controversias que resuelven los jueces de los Estados. ²¹

Para clarificar lo anterior, se muestra un esquema del Poder Judicial en los EUA:



²² Smith, James. E., et al, *West Federal Taxation An Introduction to Business Entities*, Ohio, South-Western, Thomson Learning, 2002, p. 2.12

Se advierte una amplia actividad de los tribunales estatales, quienes dirimen cuestiones de inconstitucionalidad sin que exista obligación de envío a la Corte Suprema, pues ésta atiende asuntos más limitados dando al control difuso constitucional. “Lo importante es que existe un sistema difuso y disperso para que los tribunales estadounidenses resuelvan cuestiones de inconstitucionalidad. Pero ello no ha provocado anarquía Zen sobre las sentencias sobre constitucionalidad, porque aunque el caso haya sido iniciado ante un tribunal estatal puede ser resuelto finalmente por la Suprema Corte de los Estados Unidos.” ²³

Visto lo anterior, es posible hacer la comparación con México pues en tanto en los EUA la constitucionalidad de una norma puede ser estudiada por cualquier tribunal, en México el estudio compete exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Tribunales Colegiados de Circuito (TCC) y Jueces de Distrito. El trabajo y las

atribuciones se concentran en un solo órgano sin control difuso pues el artículo 127 de la Ley de Amparo (LA) obliga a los juzgadores inferiores a resolver con arreglo a la jurisprudencia:

Artículo 217. La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

La jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito es obligatoria para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del circuito correspondiente.

Los juzgadores inferiores se limitan a obedecer los criterios sin posibilidad de corregirlos, como jurisprudencialmente se reconoce,²⁴ haciendo evidente la supremacía de una Suprema Corte de Justicia de la Nación en México que denota centralismo en dicho poder, lo que es una diferencia amplia con la dinámica estadounidense.

3.1.2.2. La living constitution

Para determinar si una ley es inconstitucional debe interpretarse debidamente la Constitución pues sólo así es posible identificar si una norma es contraria a la Constitución.

La *living constitution* es una teoría de interpretación constitucional –y no de integración– atinente a lograr que el texto de la Constitución sea dinámica y tenga un ajuste constante al progreso social para evitar inestabilidad de sus disposiciones.

Puede suceder que algunas normas ordinarias sean constitucionales al tiempo de su promulgación, pero con el tiempo ya no se ajustan a ella por los cambios sociales, políticos o económicos, los cuales han producido un cambio en la interpretación que confrontadas con normas constitucionales las tornan inconstitucionales. Existen en la Constitución ciertos conceptos o cláusulas abiertas que se presentan a cambios de interpretación de acuerdo a

los nuevos tiempos. ²⁵

La *living constitution* surge en dos formas:

- a) Pragmatismo: porque interpretar a la Constitución con base en antiguas ópticas o puntos de vista es comúnmente inaceptable;
- b) Intencionalidad: bajo la creencia de que los creadores de la Constitución redactaron un documento amplio y flexible, es decir, un documento “viviente”.

En sustancia, podemos acotar el presente punto entendiendo al *living constitution* como una forma de interpretación exclusiva de la Constitución, por considerarla un documento “vivo y respirante” que se mimetiza en todo momento a la realidad y dinámica de su entorno, quebrantando el paradigma expuesto por Niklas Luhmann de la sociedad y su derecho como un sistema operativamente cerrado a su entorno:

Sustentados en el concepto general de los sistemas autopoieticos, partimos el hecho de que también el sistema de la sociedad es un sistema operativamente clausurado que se reproduce a sí mismo tan sólo con operaciones propias. Esto equivale a decir que no se encuentra en condiciones de ponerse en contacto con su entorno por medio de sus propias operaciones. Las operaciones sociales (esto es, las comunicaciones), no tienen el sentido de hacer posible los contactos entre el sistema y el entorno; su única utilidad consiste en mantener disponibles las condiciones para la continuación de las operaciones propias del sistema... Tomando este hecho como punto de partida, la sociedad no puede ser ya descrita, en el sentido de la antigua teoría de los sistemas, como un sistema que se adapta. Ciertamente, la comunicación en ella se da a través de un entorno, pero no con él;... ²⁶

Así, la *living constitution* confirma el postulado de la sociedad como sistema operativamente abierto, tal y como lo cita el propio Luhmann –previo a arribar su tesis del sistema cerrado–. Se puede leer: “ *Clearly, society is an open system that seeks to achieve a steady state by means of progressive process of adaptation to its environment*”. ²⁷

La *living constitution* rompe el sistema operativamente cerrado de Luhmann y pugna por el sistema abierto que da cabida a nuevas ideas, tecnologías, políticas y demás

consecuencias de la dinámica social en donde el Derecho no sólo interactúa con sus propias reglas también con su entorno, característica principal del Derecho anglosajón.

Hoy no cabe duda ya del carácter vinculante para todos los Tribunales (y antes, por consiguiente, para todos los sujetos de derechos y obligaciones y para todos los poderes públicos) de las Sentencias del Tribunal Constitucional que, en cuanto interpretaciones de la Constitución, se hacen, puede decirse, adventicias a ésta (aunque les falte la rigidez de la misma, obviamente; las interpretaciones de la Constitución que hace el Tribunal Constitucional puede corregirlas él mismo, corrección que es, por cierto, una de sus funciones más relevantes, la de hacer de la norma suprema una *living Constitution*, adaptada a la variación social y de los tiempos, que ha sido uno de los aciertos de la Corte Suprema americana.²⁸

La *judicial review* junto al *living constitution* crean una aporía pues si la sentencia de inconstitucionalidad arroja efectos *erga omnes*, surge la incógnita de saber a partir de cuándo es válido tal efecto y si lo es para todos los casos.

3.1.3. EFECTOS EX TUNC Y EX NUNC DE LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD Y LA GREATER RESTRAINT

El efecto de inconstitucionalidad *erga omnes* arroja un problema entre el sentido retroactivo de nulidad y el sentido simple de anulabilidad, que no sólo atañe a la legislación en estudio sino también al resto de los países que lo adoptan:

Ex tunc (desde entonces): se refiere a aquella nulidad de leyes retroactivas al momento de su dictado²⁹ en donde el cuerpo normativo es expulsado de pleno derecho del marco en el que actúa reduciéndolo a la nada jurídica pues se tiene como no dictada (*quod ab initio nullum est nullum effectum producit*) e igual suerte corresponde a los actos derivados de ésta, ya sea actos autoaplicados por el propio particular en obediencia al mandato de ley o actos aplicados por las autoridades de la materia.

El orden jurídico puede autorizar a un órgano especial a declarar nula una norma o, lo que es igual, a anular la norma con fuerza retroactiva, de tal manera que los efectos jurídicos previamente producidos por ella resultan aniquilados. Esta situación es usualmente caracterizada –si bien en forma correcta– diciendo que la norma era nula *ab initio*, o que ha sido declarada

“nula de pleno derecho”.³⁰

Ex nunc (desde ahora): se refiere a aquella anulación de la ley efectiva al momento en que se dicta la sentencia que así lo declara, produciendo una virtual derogación sin retroactividad, y el Poder Judicial retoma el sentido de “legislador negativo”.

Ya sabemos que el vicio de inconstitucionalidad es un vicio de nulidad plena, lo cual quiere decir que los efectos de la declaración serán, en principio, *ex tunc* y *no ex nunc*, esto es, referibles al momento en que la ley nula se dictó (o, para las leyes preconstitucionales en el momento de la entrada en vigor de la Constitución, que es cuando en ellas se produce la <<inconstitucionalidad sobrevenida>>). Esta nulidad retroactiva de una ley plantea problemas muy graves. Para eludirlos, y porque así correspondía a su cuidada construcción técnica, el sistema austriaco-kelseniano calificó los vicios de inconstitucionalidad como de mera anulabilidad y redujo los efectos de la Sentencia al momento *ex nunc* de su dictado, equiparándola así a una derogación –sobre lo cual se ha basado su calificación como <<acto de legislación negativa>>. ³¹

Sin embargo, para el primer efecto comentado (*ex tunc*) surge una nueva aporía entre si los actos realizados antes de la sentencia aún existen o son de igual forma inconstitucionales. La solución en los EUA a tal conflicto sigue el tópico pragmático del *living constitution*. “Desde este tópico se buscarán argumentos y contraargumentos que permitan determinar si la solución uno o la solución dos (S1 v S2), es la más probable desde el punto de vista de las consecuencias sociales como la óptima o la sub-óptima. Es decir, con este canon se buscará determinar si... el sentido más probable de la norma... tiene las consecuencias sociales mejores (Maxi-mas) o menos malas (Mini-max).” ³²

Se busca el equilibrio entre el mayor beneficio y el menor mal social (tanto para la población como para el Estado) y considera puntos de vista de la política recaudatoria, financiera, económica y social, entre otros.

Por ejemplo, una norma tributaria declarada inconstitucional –bajo el sentido *ex tunc*– produciría en la hacienda pública la obligación de devolver las contribuciones pagadas por todos los particulares –aun los no promoventes–. Previendo este riesgo, en los EUA se ha adoptado la *greater restraint*, misma que, aun cuando la norma ha sido declarada

inconstitucional, sus efectos antes de la sentencia permanecen.

Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional siguiendo en esto precedentes de otros Tribunales (la Corte Suprema americana desde 1965; el Tribunal alemán con la distinción entre <<mera inconstitucionalidad>> o <<incompatibilidad>> entre Constitución y la ley, que lleva a la Sentencia a <<exhortar>> al Poder Legislativo a su reforma, e inconstitucionalidad con nulidad *ex tunc*; el Tribunal de Justicia de las Comunidades, Sentencia *Defrenne* de 1976; Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia *Markx* de 1979), ha adoptado en su Sentencia de 20 de febrero de 1989, sobre inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto General sobre la Renta por la obligatoriedad de la declaración conjunta de los cónyuges, la llamada <<doctrina prospectiva>>, que (por diferencia del criterio retroactivo) declara la nulidad de la ley inconstitucional sólo pro futuro, conservando los efectos anteriores producidos en la aplicación de la ley censurada. Esta doctrina la reitera en la Sentencia de 14 de diciembre de 1995, sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 y en algunas otras. La doctrina <<prospectiva>> funciona de hecho como un estímulo a la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, con la finalidad de que estas declaraciones de inconstitucionalidad no se traduzcan en catástrofes sociales y políticas si hubiesen necesariamente de proyectarse sobre miles y aun millones (como en los casos de Leyes tributarias) de actos dictados durante los largos años pasados en su aplicación. Intenta, pues, evitar como han notado los constitucionalistas americanos, la *greater restraint*, el más fuerte freno imaginable a la estimación de inconstitucionalidades. ³³

Por lo que la *greater restraint* es un límite al efecto de inconstitucionalidad de leyes aplicable sólo a determinados casos y cuerpos normativos que atienden al tópico pragmático. La *greater restratint* sabe por el juzgador quien determina el alcance de la sentencia, y es común escuchar que en dicho país la ley no es más que lo dicho por los jueces.

Como conclusión al estudio del *greater restraint* y los efectos de inconstitucionalidad en los EUA, podemos compararlo con nuestra legislación, quien retoma el efecto *ex nunc* en la fracción III del artículo 105 constitucional y el artículo 45 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (controversia constitucional y acción de inconstitucionalidad):

Artículo 105. ...

La declaración de invalidez de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo no tendrán efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.

Artículo 45. ...

La declaración de invalidez de las sentencias no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.

Se puede decir que a diferencia de los EUA, en México la nulidad de leyes sólo surge *erga omnes* pero *ex nunc* por acción de inconstitucionalidad, en tanto la nulidad de leyes surge interpartes pero *ex tunc* para el amparo contra leyes (salvo el caso de la “declaratoria general de inconstitucionalidad” por normas que violen derechos humanos y sea reconocido en dos ocasiones por amparos en revisión o por jurisprudencia de reiteración), y que puede ser mostrado acorde con el siguiente cuadro:

Vía de acción	Accionante	Efectos de la sentencia		
Acción de inconstitucionalidad	El Estado	<i>erga omnes</i>	<i>Ex nunc</i>	<i>greater restraint</i>
Amparo contra leyes	Persona/ciudadano	<i>erga omnes</i> (sólo derechos humanos) <i>interpartes</i>	<i>Ex nunc</i> <i>Ex tunc</i> ³⁴	No aplica

³⁴ Lo que ha sido corroborado con el siguiente criterio jurisprudencial: Jurisprudencia. Materia(s) Administrativa. Novena Época. Instancia Segunda Sala. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI*. Enero de 2005. Tesis 2a./J. 188/2004. P. 470
AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS. Conforme al artículo 80 de la LA y a la tesis de jurisprudencia 201, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 195, con el rubro: “LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN.”, el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional es restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En ese sentido, cuando se otorga el amparo contra una norma fiscal, el efecto de la sentencia será que dicha disposición no se aplique al particular y que las autoridades que recaudaron las contribuciones restituyan no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado, dado que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido

Las diferencias de los efectos de la acción de inconstitucionalidad y el amparo contra

leyes en México producen falta de uniformidad y desequilibrio inentendible pues el sentido de la sentencias es el mismo. Además, las leyes se aplican por igual a los particulares y al Estado, lo que hace aún más evidente el hecho de que en México existe un Estado de Poder robustecido con una la ley rígida, a diferencia de los EUA en donde la norma es más amplia, flexible y con enmiendas residuales para su protección.

3.1.4. ASUNCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA EN MÉXICO

Como parte final del estudio a la legislación de los EUA, tenemos la asunción hecha por México, que históricamente es común pues las normas de algunos países se han elaborado en asunción a otros ya que un Estado de nacimiento reciente requiere apoyo de otras ideas como guía para evitar que la selección de realidad se afecte por los intereses y pasiones de quienes la construyen, llegado al extremo de confiar su creación a extranjeros. “Era costumbre en la mayor parte de las ciudades griegas confiar a los extranjeros la legislación. Las modernas repúblicas de Italia imitaron a menudo esta costumbre; la de Ginebra hizo otro tanto, y con buen éxito. Roma, en sus bellos tiempos vio renacer en su seno los crímenes de tiranía, y estuvo próxima a sucumbir por haber depositado en los mismos hombres la autoridad legislativa y el poder soberano.”³⁴

Sin embargo, con el tiempo la asunción crea contingencias en virtud de las diferentes costumbres, culturas y usos de cada nación, además de que la tradición jurídica que opera en uno y otro país son distintas. En tanto los EUA arrogan el *common law*, México arroga el romano-canónico.

La Constitución mexicana surge por asunción de la americana, cuyo texto inicial se mantiene de forma parcial hasta nuestros días, esto crea un desajuste *ad extra* (formal y sustancial). La dinámica social de antes no es la misma que la actual que producen los riesgos expuestos en el Capítulo I. No obstante, la asunción de las ideas americanas en México viene de inicio.

En marzo de 1823, Esteban Austin redactó en inglés un proyecto de constitución para la república mexicana, en el cual mezcló elementos de las dos leyes fundamentales citadas en el párrafo anterior (la constitución americana de 1787 y la constitución española de 1812). Austin propuso el sistema presidencial y estableció que se podría remover al presidente del cargo por violación a la constitución a las leyes, por malos manejos de fondos

o por crímenes de alta traición. En el proyecto se creaban las secretarías de estado y del despacho, como colaboradoras del ejecutivo. ³⁵

Y pervive hasta nuestros días; los ejemplos formales más evidentes son:

i. El nombre “Estados Unidos Mexicanos” se identifica con el del país vecino: “Estados Unidos de América”, como lo indica el párrafo introductorio de su Carta Magna:

“NOSOTROS, LA GENTE de los Estados Unidos, para formar una unión más perfecta, establecer justicia, asegurar la tranquilidad particular, proveer defensa común, promover el bienestar general, y asegurar la bendición de la libertad a nosotros mismos y nuestra propiedad, ordenamos establecer esta Constitución de los Estados Unidos de América.”

En el hablar común se denomina a “México” de igual forma a los EUA se les denomina “Estados Unidos”; sin embargo, para su población y países de Europa es llamado “América” en razón de su texto constitucional. ³⁶

El adjetivo “unidos” constituye complejidad y ulterior contingencia en México, ya que en tanto la Constitución americana prevé los objetivos de dicha “unión”:

- Formar una unión perfecta
- Establecer justicia
- Asegurar la tranquilidad doméstica (particular)
- Proveer la defensa común
- Promover el bienestar general
- Asegurar las bendiciones de libertad y propiedad

En México la palabra “unidos” se difumina sólo a su referencia sintáctica sin desarrollo normativo, lo que denota complejidad y contingencia por falta de objetivos.

ii. El nombre de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva de una indebida traducción de la Constitución americana.

Orientado por una errónea traducción del término anglosajón: *Supreme*

Court of Justice, durante casi siglo y medio nuestro texto constitucional (y de allí las demás leyes secundarias) ha empleado el deplorable término “*Suprema Corte de Justicia de la Nación*” para designar al máximo tribunal del país, anteponiendo el adjetivo (suprema) al sustantivo (corte). Esta morfología deviene desatención franca a las normas sintácticas del idioma español las cuales exigen, en la construcción atributiva del lenguaje (la función que desempeña el adjetivo cuando modifica al sustantivo dentro de un grupo nominal), colocar el adjetivo en posición inmediata al sustantivo de que depende... Así, por ejemplo, resulta impropio referirse a “la verde corbata” (*the green tie*, en inglés), como extraño resulta también, escribir Suprema Corte de Justicia (*Supreme Court of Justice*, en inglés). De haberse respetado por el creador de la disposición constitucional las normas gramaticales del idioma español habría asignado a dicho órgano la denominación *Corte Suprema de Justicia de la Nación*, del mismo modo que nos referimos a la *corbata verde*. ³⁷

Lo que robustece la indebida traducción de los textos aportados por Esteban Austin y se advierte en el artículo 49 al decir: “El Supremo Poder de la Federación”.

Por su parte, los ejemplos sustanciales de asunción de la Constitución de los Estados Unidos de América en la nuestra –comparativamente– son:

Constitución de los Estados Unidos de América	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Enmienda XIV Sección 1. Toda persona nacida o naturalizada en los Estados Unidos y sujeta a su jurisdicción, será ciudadana de los Estados Unidos y del estado en que resida. Ningún estado aprobará o hará cumplir ninguna ley que restrinja los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; ni ningún estado privará a persona alguna de su vida, de su libertad o de su propiedad, sin el debido procedimiento de ley, ni negará a nadie, dentro de su jurisdicción, la igual protección de las leyes.	Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece. Artículo 14. ... Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.
Artículo I. Sección 9. ... Los Estados Unidos no concederán títulos de nobleza; y ninguna persona que desempeñe bajo la autoridad del Gobierno un cargo retribuido o de confianza podrá aceptar, sin el consentimiento del Congreso, donativo, emolumento, empleo o título, de clase alguna, de ningún rey, príncipe o nación extranjera.	Artículo 12. En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país.
Artículo I. Sección 9. ... No se aprobará ningún proyecto para condenar sin celebración de juicio ni ninguna ley <i>ex post facto</i>.	Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.
Enmienda IV. No se violará el derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, hogares, documentos y pertenencias, contra registros y allanamientos irrazonables, y no se expedirá ningún mandamiento, sino a virtud de causa probable, apoyado por juramento o promesa, y que describa en detalle el lugar que ha de ser allanado, y las personas o cosas que han de ser detenidas o incautadas.	Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.
Enmienda III. En tiempos de paz ningún soldado será alojado en casa alguna, sin el consentimiento del propietario, ni tampoco lo será en tiempos de guerra sino de la manera prescrita por ley.	Artículo 16.... En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna.
Enmienda VIII. No se exigirán fianzas excesivas, ni se impondrán multas excesivas, ni castigos crueles e inusitados.	Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de mutilación y 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.
Artículo I. Sección 7. Todo proyecto de ley para imponer contribuciones se originará en la Cámara de Representantes; pero el Senado podrá proponer	Artículo 72.... H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre em-

En ambos textos notamos similitudes. Algunas por inercia doctrinaria y otras por emulación, de ahí que surge la pregunta: Si ambos ordenamientos son sustancialmente similares, entonces ¿por qué su desarrollo no produce el mismo resultado?

La respuesta se encuentra en las siguientes dos razones:

a) La primera es que México sólo adoptó argumentos de política mas no de principios pues omitió incluir una disposición residual como la novena enmienda para que defiendan todos los derechos no nombrados expresamente por la Constitución. Por tanto la asunción de la Constitución mexicana a la americana sólo es de discurso y no de verdadero valor a los derechos fundamentales.

b) La segunda razón son las garantías individuales de nuestra Carta Magna, ³⁸ como se comentó en el Capítulo I, arrojan más deberes tácitos al particular que defensa de sus derechos pues pierden fuerza en el ulterior desarrollo *nomodinámico*, sin desdeñar las continuas reformas y modificaciones constitucionales atinentes sólo a satisfacer las demandas del exterior, que a su vez producen un meta-desajuste *ad extra* o desajuste de tercer nivel, pues si la propia asunción arroja una realidad ajena a nuestro país, las reformas y modificaciones robustecen el desfaseamiento y desajuste textual.

En la actualidad son las empresas transnacionales y los regímenes autoritarios de todo tipo quienes más se benefician de las carencias reales en la universalidad de los derechos. Las empresas globalizadas buscan para la producción de bienes países pobres en los que la normatividad en materia laboral y ecológica es muy baja y poco avanzada; países en los que pueden pagar salarios miserables y contar con el apoyo del gobierno para reprimir a los trabajadores que se quieran organizar para mejorar sus condiciones laborales, o en los que pueden contaminar el aire y el agua sin ser llamados a cuentas. ³⁹

Sin embargo, este hecho abre, para Bobbio, una preocupante paradoja: "... el tremendo problema que enfrentan hoy los países en vías de desarrollo –dice el filósofo turinés– es el de encontrarse en condiciones económicas tales que, a pesar de los programas ideales, no permiten desarrollar la protección de la mayor parte de los derechos sociales", y refiriéndose al derecho del trabajo como el caso emblemático de esos derechos sostiene

que: “El problema de su ejercicio no es un problema filosófico ni moral. Pero tampoco es un problema jurídico. Es un problema cuya solución depende de un determinado desarrollo de la sociedad y como tal, desafía incluso a la constitución más avanzada y pone en crisis incluso al más perfecto mecanismo de garantía jurídica”. ⁴⁹

En efecto, la legislación –altamente cambiante– abre caminos a las demandas y exigencias de momento para eliminar obstáculos que compliquen el desarrollo del comercio con el exterior y el ingreso de divisas, sobreponiendo la atención del interés económico y político del exterior sobre el interior. En consecuencia, la Constitución se divide en dos rubros:

- Parte dogmática (textos programáticos); y
- Parte orgánica (textos verdaderamente vinculantes).

En donde la parte dogmática son líneas meramente programáticas inmanentes a los particulares; y la parte orgánica son textos inmanentes al Estado pero llevada en su totalidad a plena eficacia práctica pues favorecen el Estado de Poder. Los textos programáticos predominan la asunción y los segundos surgen de reformas. Sin embargo, si no se modifica de igual forma la asunción, crea un desfaseamiento con la realidad a la cual se aplica.

3.2. ESPAÑA

3.2.1. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN ESPAÑA

A diferencia de los EUA, en España hasta años recientes y con el riesgo evidente de los cambios normativos en dicho país, se sigue la tradición jurídica romano-canónica y la decisión de inconstitucionalidad de leyes cae en el Tribunal Constitucional, ajeno al Poder Judicial pero ubicado dentro de sus funciones, para lo cual se crea la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) que será guía de las siguientes líneas.

La legislación que a continuación se aborda es considerada al año 2008, por lo que salvo los cambios de reforma que puedan haber existido a la fecha sobre el tema, la sustancia de la defensa se desarrolla de la forma siguiente:

El Tribunal Constitucional se integra por doce miembros (artículos 5 y 16):

Artículo 5. El Tribunal Constitucional está integrado por doce miembros, con el título de Magistrados del Tribunal Constitucional

Artículo 16. 1. Los Magistrados del Tribunal Constitucional serán nombrados por el Rey, a propuesta de las Cámaras, del Gobierno y del Consejo General del Poder Judicial, en las condiciones que establece el artículo 159.1 de la Constitución.

2. La designación para el cargo de Magistrado del Tribunal Constitucional se hará por nueve años, renovándose el Tribunal por terceras partes cada tres. Ningún Magistrado podrá ser propuesto al Rey para otro periodo inmediato salvo que hubiera ocupado el cargo por un plazo no superior a tres años.

En términos de Eduardo García de Enterría:

Ya dijimos que el sistema reposa sobre el Tribunal Constitucional, situado fuera del Poder Judicial, aunque de naturaleza jurisdiccional indiscutible. Este Tribunal único (cuyos doce jueces son elegidos cuatro por el Congreso por mayoría de tres quintos de sus miembros, otros cuatro por el Senado, con el mismo quórum, dos por el Gobierno y dos por el Consejo General del Poder Judicial, todos por un periodo de nueve años, entre cierta categorías precisadas por el artículo 159 de la Constitución) concentra o monopoliza la competencia de declaración de inconstitucionalidad de Leyes, Tratados y actos con fuerza de Ley, aunque los demás Tribunales no quedan excluidos por ello de la toma en consideración del papel normativo de la Constitución, como ya nos consta. ⁴¹

De tal suerte que se considera como intérprete supremo de la Constitución a fin de garantizar su supremacía (artículos 1 y 27.1):

Artículo 1. 1. El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica.

2. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional.

Artículo 27. 1. Mediante los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad regulados en este título, el Tribunal Constitucional garantiza la primacía de la Constitución y enjuicia la conformidad o disconformidad con ella de las Leyes, disposiciones o actos impugnados.

Según Eduardo García de Enterría:

Esta declaración viene a precisar el parámetro de la norma aplicable en el juicio de inconstitucionalidad, que es exclusivamente la Constitución, tanto en sus reglas materiales de fondo (sea cual sea su grado de generalidad y aun de imprecisión, como ya tuvimos ocasión de notar) como en las de organización o procedimientos; así pues, los vicios de inconstitucionalidad pueden ser de tres clases: de procedimiento, con la importante limitación ya aludida, de competencia y de contenido normativo material... En general, es evidente, el problema de inconstitucionalidad habrá de resolverlo por un simple contraste lógico de compatibilidad entre dos normas abstractas, la constitucional y la que es objeto de juicio.⁴²

Y respecto a su competencia para conocer de inconstitucionalidades, el artículo 28.1 señala:

Artículo 28. 1. Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas.

Queda así legitimado el Tribunal Constitucional para dirimir cualquier inconstitucionalidad. A diferencia del *living constitution* en los EUA, el Tribunal Constitucional español atiende tres criterios para su función:

Pero para apreciar la infracción de algún precepto constitucional puede justificarse una apreciación de hechos por el Tribunal. Concretamente esto ocurrirá con el principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución), con la valoración de determinados conceptos técnicos constitucionales que entran en la categoría de conceptos jurídicos indeterminados... y, de manera

potencialmente importante, por su carácter genérico, con el principio general de interdicción de la arbitrariedad, que vincula al Poder Legislativo como a todos los demás poderes públicos (artículo 9.3). ⁴³

Esto significa que tiene una tarea juzgadora de alto nivel que se encamina a resolver exclusivamente controversias de *enunciados* y no de *hechos con enunciados*, pues sólo por excepción aprecia *hechos* siempre y cuando sirvan de base para dirimir un conflicto de leyes. Se logra así conservar la Constitución como norma máxima (artículo 27.1):

Artículo 27. 1. Mediante los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad regulados en este título, el Tribunal Constitucional garantiza la primacía de la Constitución y enjuicia la conformidad o disconformidad con ella de las Leyes, disposiciones o actos impugnados.

Los ordenamientos de carácter general son impugnables ante el Tribunal Constitucional sólo mediante recurso de inconstitucionalidad o recurso en vía principal, pues el recurso de amparo (llamado así en España) procede sólo contra actos, en los que se incluyen los emanados del Poder Legislativo que no tengan valor de ley (artículo 42 de la LOTC):

Artículo 42. Las decisiones o actos sin valor de Ley, emanados de las Cortes o de cualquiera de sus órganos, o de las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, o de sus órganos, que violen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, podrán ser recurridos dentro del plazo de tres meses desde que, con arreglo a las normas internas de las Cámaras o Asambleas, sean firmes.

En opinión de Eduardo García de Enterría:

En otras palabras, existe sólo un caso de acceso directo ante el Tribunal Constitucional en vía de amparo: cuando se trate de la *actividad parlamentaria no legislativa...* Del anterior precepto, en principio, pueden desprenderse tres cuestiones relevantes:

A) La procedencia de esta vía se entiende en conexión con el artículo 41 de la propia LOPJ. La acción de amparo sólo procede respecto de las violaciones de los derechos fundamentales o libertades públicas a que se refiere el artículo 53.2 de la CE, atribuidas a los poderes públicos o del Estado

– *lato sensu*– ...

B) No podrán ser impugnados, por la vía del artículo 42 LOTC, las leyes, disposiciones normativas o actos de carácter general. Sólo procederá el amparo ante “decisiones o actos sin valor de ley”...

C) Se requiere la firmeza de la decisión del acto impugnado. Lo cual se traduce en la necesidad de agotar las instancias o recurso pertinentes. ⁴⁴

Surge así la pregunta: ¿Cómo puede existir un acto legislativo que transgreda derechos fundamentales si el Poder Legislativo *per se* no ordena, sino el producto de su función?

La respuesta es sencilla, si se nota que la norma española no se refiere a órdenes del Poder Legislativo, sino a actos de éste que contravengan el pleno disfrute de derechos, mismo que puede ser en diversos sentidos, tal y como lo establece Francisco Fernández Segado:

... para que un acto emanado de una Cámara parlamentaria fuera susceptible de ser recurrido en vía de amparo, debía regular las relaciones de la Cámara con terceros vinculados con ella por relaciones contractuales o funcionariales, o simplemente tener efectos externos. Tales efectos se producían, por ejemplo, en el caso de la denegación de un suplicatorio por una Cámara, supuesto en el que el Tribunal (STC 90/1985, de 22 de julio) admitía su competencia para conocer del recurso de amparo interpuesto por una persona que, de resultas del rechazo por la Cámara del suplicatorio para procesar a uno de sus miembros, consideró vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva... pues lo realmente decisivo pasaba a ser la salvaguarda de los derechos y es obvio que éstos podían ser vulnerados también en el ámbito de las relaciones internas.

Un caso que ejemplifica este cambio de interpretación lo encontramos en la STC 161/1988, de 20 de septiembre. Tras entender el Tribunal que el derecho fundamental del artículo 23.2 CE (derecho de acceso en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos, con los requisitos que señalen las leyes) es un derecho de configuración legal y, en consecuencia, competen a la ley, comprensiva de los Reglamentos parlamentarios, el ordenar los derechos y facultades que corresponden a los distintos cargos públicos,

consideraría que una vez creados por las normas legales tales derechos y facultades, éstas quedaban integradas en el *status* propio de cada cargo con la consecuencia de que podrán sus titulares, al amparo del artículo 23.2 CE, defender ante los órganos judiciales –y en último extremo ante el mismo Tribunal Constitucional– el *us in officium* que consideren legítimamente constreñido o ignorada por actos del poder público, ... ⁴⁵

Entonces, el recurso de amparo combate actos del Poder Legislativo (artículo 42 LOTC), del Gobierno (artículo 43.1) y del Poder Judicial (artículo 44.1.a), entiendo a dichos actos como demostraciones de voluntad sobre casos particulares y concretos, en tanto que las leyes y disposiciones de carácter general demuestran una voluntad popular con leyes generales y abstractas, que pueden impugnarse mediante las siguientes dos vías:

3.2.1.1. El recurso de inconstitucionalidad

También llamado *recurso directo*, se encuentra en el artículo 161.1.a) de la Constitución Española y el artículo 29.1.a) de la LOTC, al señalar respectivamente:

Artículo 161.

1. El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer:

a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada.

Artículo 29. 1. La declaración de inconstitucionalidad podrá promoverse mediante:

a) El recurso de inconstitucionalidad.

Con la aclaración de que la impugnación no cesa la aplicación de manera *erga omnes*, pues su vigencia es total en tanto no se elimine del marco jurídico (artículo 30 LOTC):

Artículo 30. La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley, de la disposición normativa o del acto con fuerza de Ley, excepto en el caso en que el Gobierno se ampare en lo dispuesto por el artículo 161.2 de la Constitución para impugnar, por medio de su Presidente, Leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas.

No obstante, los legitimados para ejercer este recurso no son los particulares sino sólo determinados órganos del Estado (artículo 162.1.a) de la Constitución y 32.1 LOTC):

Artículo 162.

1. Están legitimados:

a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.

Artículo 32. 1. Están legitimados para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad cuando se trate de Estatutos de Autonomía y demás Leyes del Estado, orgánicas o en cualesquiera de sus formas, y disposiciones normativas y actos del Estado o de las Comunidades Autónomas con fuerza de Ley, Tratados Internacionales y Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales:

a) El Presidente del Gobierno.

b) El Defensor del Pueblo.

c) Cincuenta Diputados.

d) Cincuenta Senadores.

2. Para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, están también legitimados los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas,

previo acuerdo adoptado al efecto.

A esto agrega Eduardo García de Enterría: “Es pues un proceso montado, como ha puesto de relieve la doctrina alemana, para un control <<abstracto>> u objetivo de validez de normas, sin verdadero contenido contradictorio de hecho, razón por la cual se dispensa a los órganos legitimados de invocar un interés propio... órganos que actúan así como abogados de la Constitución y en interés de ésta.” ⁴⁶

Bajo dicha temática, existe un plazo general de tres meses a partir de la publicación de la ley para la interposición del recurso (artículo 33.1 LOTC):

Artículo 33. 1. El recurso de inconstitucionalidad se formulará dentro del plazo de tres meses a partir de la publicación de la Ley, disposición o acto con fuerza de Ley impugnado mediante demanda presentada ante el Tribunal Constitucional, en la que deberán expresarse las circunstancias de identidad de las personas u órganos que ejercitan la acción y, en su caso, de sus comisionados, concretar la Ley, disposición o acto impugnado, en todo o en parte, y precisar el precepto constitucional que se entiende infringido.

De acuerdo con el punto de vista de Eduardo García de Enterría, “La LOTC ha establecido un plazo de preclusión de este recurso (lo que no existe en otros derechos, como el alemán, pero cuya utilidad práctica parece justificada), que fija en tres meses desde la publicación de la Ley o acto con fuerza de Ley impugnados.” ⁴⁷

Con excepción del plazo de nueve meses bajo las circunstancias que detalla el artículo 33.2:

Artículo 33. 1. ...

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el Presidente del Gobierno y los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas podrán interponer el recurso de inconstitucionalidad en el plazo de nueve meses contra Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley en relación con las cuales, y con la finalidad de evitar la interposición del recurso, se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se reúna la Comisión Bilateral de Cooperación entre la Administración General del Estado y la respectiva Comunidad Autónoma,

pudiendo solicitar su convocatoria cualquiera de las dos Administraciones.

b) Que en el seno de la mencionada Comisión Bilateral se haya adoptado un acuerdo sobre iniciación de negociaciones para resolver las discrepancias, pudiendo instar, en su caso, la modificación del texto normativo. Este acuerdo podrá hacer referencia a la invocación o no de la suspensión de la norma en el caso de presentarse el recurso en el plazo previsto en este apartado.

c) Que el acuerdo sea puesto en conocimiento del Tribunal Constitucional por los órganos anteriormente mencionados dentro de los tres meses siguientes a la publicación de la Ley, disposición o acto con fuerza de Ley, y se inserte en el «Boletín Oficial del Estado» y en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma correspondiente.

3. Lo señalado en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de la facultad de interposición del recurso de inconstitucionalidad por los demás órganos y personas a que hace referencia el artículo 32.

La LOTC habla más de la legitimidad activa del recurso de inconstitucionalidad que de su sustanciación, lo que demuestra más una intención politológica que jurídica y discurre incluso, a nivel doctrinario:

En cambio, los órganos ejecutivos colegiados y las Asambleas de las Comunidades Autónomas, que están mencionados como legitimados en el artículo 162.1.a) de la Constitución al mismo nivel que los citados órganos del Estado, esto es, sin exigencia de interés y para todas las Leyes y actos recurribles, se ha interpretado en la LOTC, artículo 32.2, que la legitimación debía serles reducida en un doble sentido: para la impugnación de las Leyes del Estado (no, pues, de otras Comunidades Autónomas) y siempre que esas Leyes <<puedan afectar a su propio ámbito de autonomía>>; por otra parte, parece haberse eliminado la legitimación de los órganos ejecutivos autonómicos para la impugnación de las normas emanadas de sus propias Asambleas legislativas, lo cual resulta de más difícil explicación. ⁴⁸

Resulta paradójico que una ley que pretende defender la supremacía de la Constitución se atreva a contraponerse textualmente a la misma aun con fines políticamente convenientes. “Estas interpretaciones restrictivas, aunque quizá políticamente convenientes en algún caso, son de constitucionalidad discutible, ya que la

remisión que hace el párrafo 2 del artículo 162 de la Constitución a la LOTC para <<-determinar las personas y órganos legitimados>> se refiere a <<los demás casos>> distintos de los referidos en el párrafo 1.”⁴⁹

Así, la sustanciación del recurso de inconstitucionalidad es altamente sencillo pues el procedimiento se contiene en un solo artículo:

Artículo 34. 1. Admitida a trámite la demanda, el Tribunal Constitucional dará traslado de la misma al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por conducto del Ministerio de Justicia y, en caso de que el objeto del recurso fuera una Ley o disposición con fuerza de Ley dictada por una Comunidad Autónoma, a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma a fin de que puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren oportunas.

2. La personación y la formulación de alegaciones deberán hacerse en el plazo de quince días, transcurrido el cual el Tribunal dictará sentencia en el de diez, salvo que, mediante resolución motivada, el propio Tribunal estime necesario un plazo más amplio que, en ningún caso, podrá exceder de treinta días.

Al respecto, Eduardo García de Enterría opina:

El procedimiento es muy simple: se inicia con la demanda, en que ha de concretarse la Ley impugnada, en todo o en parte, y precisar el precepto constitucional que se entiende infringido. De esta demanda se da traslado al Congreso y al Senado, al Gobierno y, en caso de que la Ley o acto impugnado proceda de las Comunidades Autónomas, a sus órganos legislativo y ejecutivo; estos órganos podrán comparecer y a la vez formular alegaciones en plazo único de quince días, tras de lo cual el Tribunal Constitucional dictará Sentencia en plazo de diez días (prorrogable por el propio Tribunal a treinta).⁵⁰

Se observa que la LOTC al referirse al recurso de inconstitucionalidad omite distinguir entre normas heteroaplicativas o autoaplicativas, así como la legitimidad activa es propia de determinados órganos del Estado y el plazo de interposición corre a partir de la publicación de la disposición general y no a partir de su inicio de vigencia,⁵¹ por lo que se puede concluir, respecto a la legislación mexicana, que este recurso no es similar ni

comparable con el amparo indirecto contra leyes, pues su verdadero equivalente en México es la acción de inconstitucionalidad de la fracción II del artículo 105 constitucional:

Artículo 105. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. ...

II. De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.

Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

a) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;

b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano;

c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano;

d) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y

e) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.

f) Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de

sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.

g) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Asimismo, los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

La única vía para plantear la no conformidad de las leyes electorales a la Constitución es la prevista en este artículo.

Las leyes electorales federal y locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes de que inicie el proceso electoral en que vayan a aplicarse, y durante el mismo no podrá haber modificaciones legales fundamentales.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

De tal forma que el recurso de amparo en España es circunscrito sólo para actos y no para leyes pues así lo disponen los artículos 41.1 y 46.1 a) y b) ambos *ab initio* de la LOTC:

Artículo 41. 1.

2. El recurso de amparo constitucional protege a todos los ciudadanos, en los términos que la presente Ley establece, frente a las violaciones de los derechos y libertades a que se refiere el apartado anterior, originadas por disposiciones, ⁵² actos jurídicos o simple vía de hecho de los poderes públicos del Estado, las Comunidades Autónomas y demás entes públicos de carácter territorial, corporativo o institucional, así como de sus funcionarios o agentes.

Artículo 46. 1. Están legitimados para interponer el recurso de amparo constitucional:

a) En los casos de los artículos 42 y 45, la persona directamente afectada...

b) En los casos de los artículos 43 y 44, quienes hayan sido parte en el proceso judicial correspondiente...

Además, también están legitimados para interponer el recurso de amparo el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal. Por lo que la intención del recurso de amparo en España es devolver a la persona el libre goce de derechos y garantías al igual que opera en nuestra legislación (artículos 49.1 *in fine*, 54 y 55.1 c) LOTC española):

Artículo 49. 1. El recurso de amparo constitucional se iniciará mediante demanda en la que se expondrán con claridad y concisión los hechos que la fundamenten, se citarán los preceptos constitucionales que se estimen infringidos y se fijará con precisión el amparo que se solicita para preservar o restablecer el derecho o libertad que se considere vulnerado.

Artículo 54. Cuando la Sala conozca del recurso de amparo respecto de decisiones de los Jueces y Tribunales limitará su función a concretar si se han violado derechos o libertades del demandante y a preservar o restablecer estos derechos o libertades y se abstendrá de cualquier otra consideración sobre la actuación de los órganos jurisdiccionales.

Artículo 55. 1. La sentencia que otorgue el amparo contendrá alguno o algunos de los pronunciamientos siguientes:

a) ...

c) Restablecimiento del recurrente en la integridad de su derecho o libertad con la adopción de las medidas apropiadas, en su caso, para su conservación.

La LOTC respeta de igual forma el principio de definitividad de nuestra legislación, y que es denominado en España *principio de subsidiariedad* (artículo 43.1 *in fine* LOTC):

Artículo 43. 1. Las violaciones de los derechos y libertades antes

referidos originadas por disposiciones, actos jurídicos o simple vía de hecho del Gobierno o de sus autoridades o funcionarios, o de los órganos ejecutivos colegiados de las Comunidades Autónomas o de sus autoridades o funcionarios o agentes, podrán dar lugar al recurso de amparo una vez que se haya agotado la vía judicial procedente, de acuerdo con el artículo 53.2 de la Constitución.

De lo anterior, Eduardo García de Enterría señala:

La tutela de los derechos fundamentales y libertades públicas se encomienda, en forma primaria, a los tribunales ordinarios, mediante un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad... En tanto no se desarrolle este procedimiento judicial de protección de los derechos y libertades fundamentales, se entenderá que la vía judicial previa a la interposición del recurso de amparo será el proceso contencioso-administrativo ordinario previsto en la Ley reguladora a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de 27 de diciembre de 1956, o el proceso administrativo configurado en la Sección segunda de la Ley 62/1978 de 26 de diciembre, sobre protección jurisdiccional de los derechos fundamentales⁵³ ... El carácter subsidiario del proceso de amparo en España, se “configura no como una vía directa a la cual pueda acudir sin más cualquier ciudadano que entienda lesionados algunos de sus derechos o libertades reconocidos en los arts. 14 al 29 y 30.2 de la misma [CE], sino, normalmente como un camino que se abre cuando ya se ha intentado, sin satisfacción para el ciudadano, la defensa de aquellos derechos y libertades ante los tribunales ordinarios, a los cuales se encomienda su tutela general”.⁵⁴

De modo que las leyes son inimpugnables mediante el recurso de amparo, pues éstas sólo pueden ser combatidas por determinados órganos del Estado (legitimación activa) mediante el recurso de inconstitucionalidad; no obstante, la impugnación de normas puede realizarla el particular de forma indirecta a través de una segunda vía:

3.2.1.2. La cuestión de inconstitucionalidad promovida por jueces o tribunales

También llamada *recurso en vía incidental* encuentra su fundamento en el artículo 163 de la Constitución española así como en el inciso b) del apartado 1 del artículo 29 de la LOTC, al señalar respectivamente:

Artículo 163. Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.

Artículo 29. 1. La declaración de inconstitucionalidad podrá promoverse mediante:

a) ...

b) La cuestión de inconstitucionalidad promovida por Jueces o Tribunales.

Y es procedente de oficio o a petición de parte (artículo 35.1 de la LOTC):

Artículo 35. 1. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

Se advierte la participación indirecta del particular español al estar habilitado para instar al juez o Tribunal natural a promover un incidente para combatir una norma de la cual dependa el fallo final en la contienda que participa, con el *plus* de que el Tribunal Constitucional puede observar *ex officio* cuestiones adicionales a las planteadas en el incidente (artículo 39.2 LOTC):

Artículo 39. 1. ...

2. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso.

Con lo anterior, el particular español obtiene una potestad a través del juez o tribunal ordinario en el cual participa. Su legitimación activa es indirecta y el órgano jurisdiccional es coadyuvante si considera procedente el incidente respectivo.

... Este es el supuesto concreto de esta vía de sometimiento al Tribunal Constitucional de la decisión sobre la inconstitucionalidad de una ley. Son, pues, sus supuestos:

- Un proceso abierto, de cualquier clase, ante cualquier jurisdicción, en cualquier grado;

- Que la decisión de ese proceso tenga que hacerse con una ley de la que se plantee la duda de su compatibilidad con la Constitución; la ley en cuestión ha de ser, pues, no cualquiera manejable en el proceso, sino precisamente la norma decidendi, aquella <<de cuya validez dependa el fallo>> (artículo 163 de la Constitución); es lo que ha llamado el Tribunal Constitucional el <<juicio de relevancia>>, que no puede ser meramente hipotético;

- La duda sobre la constitucionalidad de la ley decisoria puede plantearla la parte (y la negativa del Juez o Tribunal no le impedirá replantearla de nuevo en las sucesivas instancias o grados: artículo 35.2 LOTC ⁵⁵), pero también de oficio el propio Juez o Tribunal, como un correlato del principio *iura novit curia* y de su <<vinculación más fuerte>> a la Constitución,...

- Cuando la duda sobre la constitucionalidad de la norma de decisión sea razonable (puesto que el juicio positivo de constitucionalidad no deberá aplicarlo el Juez o Tribunal más que cuando la cuestión se estime manifiesta, *icto oculi*, no cuando la duda tenga alguna consistencia objetiva) el Juez o Tribunal que está entendiendo el proceso planteará el incidente de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, como cuestión prejudicial que hay que solventar previamente para poder resolver dicho proceso principal.

En consecuencia, el proceso principal se paraliza hasta en tanto el Tribunal Constitucional resuelva la cuestión de inconstitucionalidad. ⁵⁶

Esto significa que la norma debe tener plena incidencia en la contienda del particular para que su posible inconstitucionalidad se haga notar al juzgador, quien, de considerarlo procedente, dará continuidad a dicha observación para evitar un perjuicio por aplicación de la norma puesta en duda, sin que por ello se detenga su vigencia o aplicación *erga omnes* pues esta suspensión opera sólo para el proceso en el que se promueve el incidente (artículo 30 LOTC):

Artículo 30. La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley, de la disposición normativa o del acto con fuerza de Ley,...

Se observa así una potestad al particular en donde no sólo afronta al poder público sino también a sus contrarios. La norma es combatida únicamente si puede afectar el fallo definitivo pues no se puede combatir la ley por su sola vigencia, ya que tal impugnación se reserva a los órganos propios del Estado.

Hasta este momento de la legislación española, se obtienen –para México– las siguientes conclusiones:

a) La inconstitucionalidad de leyes puede ser pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea a petición de parte o de oficio por ser la constitucionalidad de leyes una cuestión de orden público como jurisprudencialmente ha sido notado por los tribunales de México,⁵⁷ o incluso, dicho Tribunal puede inaplicar una norma si la considera inconstitucional acorde con el control difuso de constitucionalidad.⁵⁸

b) Los Tribunales o juzgadores inferiores a la SCJN actúan sólo *aposteriori* y no *a priori* a la declaración de inconstitucionalidad, pues en tanto ésta no haya sido determinada así por jurisprudencia, los juzgadores inferiores están imposibilitados e ilegítimos para denunciar *ex officio* la inconstitucionalidad como opera en España.

Así que el incidente español es oportuno pues, contrario a lo que pasa en México, permite una actuación *a priori* y no *a posteriori*, eficaz y oportuna para la defensa del particular, ya que es una sentencia que invalida oportunamente la norma, evita cualquier aplicación futura y elimina su juzgamiento *a posteriori* en virtud del efecto de la sentencia, lo que al mismo tiempo garantiza –en cierta forma– una debida impartición de justicia.

3.2.1.3. Efectos de la sentencia en procedimientos de inconstitucionalidad

La sentencia de inconstitucionalidad del recurso de inconformidad o del recurso en vía incidental, produce efectos *ex nunc*, es decir, a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, órgano de publicación (similar al Diario Oficial de la Federación en México) según el artículo 164.1 de la Constitución española y artículo 38.1 LOTC:

Artículo 164.

1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el Boletín Oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de

cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.

Artículo 38. 1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

Sin que arroge efectos retroactivos al momento del dictado de la Ley, pues se limita a la fecha de publicación comentada (artículo 40.1 LOTC):

Artículo 40. 1. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad. ⁵⁹

Con el beneficio de que la sentencia de inconstitucionalidad puede estudiar de oficio cuestiones no planteadas por los promoventes (artículo 39.2 LOTC):

Artículo 39. 1. ...

2. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso.

Es de hacer notar que la LOTC no establece plazo para realizar la publicación de la sentencia, al igual que para su notificación a las partes (artículo 38.3 LOTC):

Artículo 38. 1. ...

3. Si se tratare de sentencias recaídas en cuestiones de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional lo comunicará inmediatamente al órgano judicial competente para la decisión del proceso. Dicho órgano

notificará la sentencia constitucional a las partes. El Juez o Tribunal quedará vinculado desde que tuviere conocimiento de la sentencia constitucional y las partes desde el momento en que sean notificadas.

Por lo que la expectativa cognitiva en ambos casos es un breve término en virtud de que la continua aplicación de la norma puede producir efectos inconstitucionales en otros particulares en tanto no sea publicada.

Si la norma es vinculante con todos sus destinatarios (autoridades, particulares y juzgadores) desde el momento de su publicación –por ser general y abstracta– entonces su inconstitucionalidad debe ser de igual forma publicada para hacerse vinculante con las mismas características: general y abstracta.

Bajo dicho precepto, la publicación de la sentencia sigue la naturaleza jurídica de la norma pues hace vinculante el criterio del Tribunal como –en el punto de vista aquí expresado– un verdadero principio de relatividad ya que es relativo a la ley y no al juzgador, tribunal o particular que promueve el recurso o incidente, ya que lo puesto en duda constitucional no es aquél o éste sino el elemento general y abstracto con fuerza de ley. Sin embargo, un elemento cuestionable sobre la LOTC surge por inercia del *erga omnes* que arroga la sentencia de inconstitucionalidad. El artículo 38.2 plantea el mismo efecto para las sentencias desestimatorias de inconstitucionalidad:

Artículo 38. 1. ...

2. Las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local, impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional.

A juicio de Eduardo García de Enterría: “Bien haya conocido el Tribunal Constitucional en vía directa o en vía incidental, la Sentencia tiene idéntico contenido y efectos generales: declarar inconstitucional la Ley, o acto a ella equiparado, que ha sido objeto del recurso, o bien absolverla de este reproche, desestimando el recurso... Es una declaración de nulidad (así, artículo 39.1 LOTC) de la norma que ha de tener el mismo efecto *erga omnes* que tenía la norma misma, si se pretende, como es el caso, eliminarla del mundo del Derecho.” ⁶⁰

Disposición aparentemente antinómica del artículo 29.2:

Artículo 29. 1. ...

2. La desestimación, por razones de forma, de un recurso de inconstitucionalidad contra una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley no será obstáculo para que la misma Ley, disposición o acto puedan ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de su aplicación en otro proceso.

No obstante, un nuevo medio de inconstitucionalidad es procedente sólo si la desestimación surge por razones de forma, pues si la desestimación surge por razones de fondo la imposibilidad establecida en el artículo 38.2 es plena.

Pese a lo anterior, las reacciones de juristas no se han hecho esperar y como crítica a esto Eduardo García de Enterría expone lo siguiente:

...lo cual quiere decir que si la desestimación se ha producido por razones de fondo sí lo obstaculiza positivamente, como más claramente lo precisa el artículo 38.2. La inconstitucionalidad de esta fórmula, que nos parece manifiesta, viene de que esa regla asigna valor *erga omnes* a la Sentencia del Tribunal Constitucional que desestime el recurso por razones de fondo, cuando es patente que ese efecto, que equivale, según una construcción que ya conocemos, a asignar a la Sentencia verdadero valor legislativo, está reducido expresamente en el artículo 164 de la Constitución a las Sentencias <<que declaren la inconstitucionalidad de una Ley>>, y no a las que no lo declaren. ⁶¹

Desde un punto de vista utilitarista y semántico de la constitución española, el autor en cita circunscribe los efectos *erga omnes* sólo a las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una Ley mas no a las que lo desestiman.

Para dejar en claro lo anterior, cabe resaltar cuáles son los dos posibles sentidos de sentencias en procedimientos de inconstitucionalidad:

- i) Sentencias declaratorias de inconstitucionalidad; y
- ii) Sentencias desestimatorias.

La desestimación significa –conforme a México–: sobreseimiento, desechamiento o tener por no interpuesta la demanda inicial, entendido en España como desestimación

de forma o negación a lo pedido (desestimación *de fondo*) pues la desestimación española no prevé una combinación de inconstitucionalidad para un sentido y constitucionalidad para otro sentido como acontece en México.

Continúa con el argumento el autor en cita con los siguientes tres puntos esenciales:

Por otra parte, la regla carece de todo sentido. Primero, porque como ya hemos notado, el vicio de inconstitucionalidad determina una nulidad de pleno derecho y este tipo de nulidades no son nunca convalidables, que es a lo que equivale el sistema de cerrar el paso a ulteriores recursos incidentales. Segundo, porque tratándose en el recurso directo, como ha notado la doctrina alemana, de un control <<abstracto>> de normas, al margen de todo conflicto de hecho entre las partes (que ni siquiera son verdaderas partes, puesto que los recurrentes son simples órganos políticos sin personalidad), no puede aplicarse a la Sentencia absolutoria la técnica de la cosa juzgada (que se refiere siempre a una situación concreta e individualizada), sino la de interpretación de la Ley, materia en la cual nunca una Sentencia cierra el paso a otra ulterior, que pueda interpretar la misma Ley de manera distinta. Tercero, porque, en relación con lo que acaba de notarse, la fórmula legal equivale a consagrar de una manera rígida un riguroso *stare decisis*, que vincula al Tribunal a sus propios precedentes jurisprudenciales... ⁶²

Por tanto corrobora la diferencia entre legalidad formal (mera legalidad) y legalidad sustancial (estricta legalidad) expuesta en el Capítulo II, pues aun cuando la LOTC establece que la sentencia de inconstitucionalidad obtiene el rango de cosa juzgada (artículo 38.1), conforme a dicho autor, esto es sólo legalidad formal y no puede ser legalidad sustancial si no se ha enjuiciado una situación particular y concreta pues la norma por su propia naturaleza es abstracta.

Dado lo anterior, la función que cumple el Tribunal Constitucional, conforme al autor antes citado, se presenta entre *enunciados* y no éstos con *hechos* pues las “partes” legitimadas activamente en los procedimientos de inconstitucionalidad no tienen garantías ni derechos por ser órganos del Estado, por lo que no existen pretensiones a cubrir.

Además, aun cuando la norma se relacione con hechos, el recurso/incidente sólo resuelve un conflicto intertextual entre la norma secundaria y la primaria, para que una

vez resuelto se aplique –en segundo lugar, tratándose de incidente– por el juez natural al caso concreto, es decir, al enunciado relacionado con hechos.

Así, el elemento normativo es puesto en duda previo a su roce con los hechos y no después de esto (*a priori*, no *a posteriori*).

3.2.1.3. ASUNCIÓN DE LEYES ESPAÑOLAS EN MÉXICO

Como ejemplo de asunción en México a normas de legalidad de España, podemos señalar a la Ley de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes Española (LDGC) con la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en México (LFDC). La primera promulgada en España por el Rey Juan Carlos I y publicada el 27 de febrero de 1998 y la segunda publicada en México en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005.

La LFDC consta de tan sólo 24 artículos y es extremadamente similar a la LDGC, lo que en principio demerita el trabajo legislativo en México, salvo –desde luego– los artículos que atinentes a la autocorrección de los contribuyentes dentro de la revisión de las autoridades fiscales para hacer más rápida la recaudación de contribuciones, y que confirma que la asunción es selectiva pues se limita sólo al discurso de derechos y garantías; no obstante la innovación, es decir, lo que no asume es regular las cargas a los particulares.

La asunción a la Ley española se muestra con el siguiente cuadro comparativo:

Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (España)	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (México)
CAPÍTULO I Principios generales y derechos de los contribuyentes Artículo 1o. <i>Objeto y ámbito de aplicación</i> 1. La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas. 2. Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto de los ordenamientos. 3. Las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria.	CAPÍTULO I Disposiciones generales Artículo 1o. La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación. Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.
Artículo 3o. <i>Derechos generales de los contribuyentes.</i> Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas b) Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. c) Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. d) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado. f) Derecho a solicitar la certificación y copia de las declaraciones por él presentadas. g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante. h) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria. j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulta menos gravosa. k) Derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.	Artículo 2o. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en los que tengan condición de interesados. V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley. VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante. VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria. IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa. X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa. XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas. XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en

Es importante señalar que muchas de las fracciones que retoma la Ley mexicana carecen de sentido frente a los derechos fundamentales, verbigracia, la fracción VII del artículo 2 de la LFDC:

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

Porque no sólo todo contribuyente, sino toda persona –individuo o ciudadano– debe ser tratada con respeto y consideración, pues no existe disposición alguna en México –y tampoco en España– en donde se establezca que el particular deba o pueda ser tratado sin respeto y consideración para justificar el texto comentado. “Es evidente que la condición de justiciabilidad requiere identificar las obligaciones mínimas de los Estados en relación con los derechos económicos, sociales y culturales y es éste quizá el principal déficit del Derecho Constitucional y del Derecho Internacional de los derechos humanos, tanto en la formulación de las normas que consagran los derechos, cuanto en las elaboraciones de cláusulas constitucionales o de tratados, y en los escasos aportes doctrinarios al respecto.”⁶³ Lo anterior deja claro que no basta la asunción de leyes si en verdad se quiere regular el tópico asumido, además se requiere de una articulación plena para dar efectividad a la norma.

Por ejemplo, en España el tópico de garantías se consolida y crea más de eficacia por la función que realiza su Constitución para defender los derechos fundamentales, pues acude incluso a la Declaración Universal de los Derechos Humanos según su artículo 10:

Título I. De los derechos y deberes fundamentales

Artículo 10.

1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social.

2. Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las materias ratificados por España.

Referencia que es asumida de igual forma en México por el artículo 1o. constitucional que 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 sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

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.

Por tanto, la defensa a los derechos hasta este punto es sólo discursiva, pues resta que las acciones posteriores den cuenta de lo anterior para corroborar en la realidad así sea, ya que en la defensa de los derechos y efectividad de los mismos se requiere el empleo de importes de dinero, lo que implica un coste que no siempre arriba a tiempo. Por esto, la asunción –en caso de realizarla– debe ser una actividad más amplia que la simple emulación de textos.

Lo anterior se dice en virtud de que la LFDC mexicana, a pesar de asumir la Ley Española, no arroja grandes novedades pues repite disposiciones ya existentes en el Código Fiscal de la Federación, tales como:

Código Fiscal de la Federación	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
Artículo 50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificara personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectuó en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del Artículo 48 de este Código.	Artículo 18. Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.
Artículo 50. ... Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.	Artículo 16. ... No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad. Artículo 19. Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.
Artículo 50. ... En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contara con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo. Artículo 132. ... La resolución expresara con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicara el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando	Artículo 23. Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Se confirma así que la LFDC mexicana carece de sentido al no aportar un *novum* como es la expectativa de toda nueva disposición de observancia general.

La asunción de la LFCD mexicana a la LDGC española es selectiva, pues la única parte innovadora de la LFDC es para establecer las multas que corresponden a los contribuyentes que ejercen su “derecho de autocorrección” (artículos 16 y 17):

Artículo 16. Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Artículo 17. Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Asimismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

En donde constantemente se invita al contribuyente a autocorregir su situación en

cualquier momento de la revisión e incluso se le ofrece una terminación anticipada de dicha revisión si se somete de forma completa al criterio de la autoridad, cuando lo cierto es que ésta aún no tiene la razón ni legalidad de sus actos pues la revisión no ha concluido. Corrobora una vez más el Estado de Poder en México pues el texto asumido (LDGC española) no establece tales deberes tácitos a los particulares.

Dado lo anterior, la LFDC mexicana disloca los elementos inicialmente emulados y cae en contingencia porque al ser derecho ya escrito es inamovible por efectos de la tradición jurídica que nos rige (romano-canónica).

La tradición jurídica que adoptamos da por sentado que la legalidad se encuentra inserta en la norma y como tal, los actores de la sociedad (autoridades, particulares y jueces) deben seguir su inercia aun cuando su contenido sea contrario a las bases constitucionales. Además, no se otorga verdadera fuerza integrativa e interpretativa al Poder Judicial pues la inercia de esta tradición pugna porque la ley escrita es el estandarte a seguir, y por esta razón, los particulares deben sujetarse al texto que eventualmente cae en desuso.

De acuerdo con el folclor, los jueces son sólo los operarios de una máquina diseñada por los científicos y construida por los legisladores y, en efecto, con frecuencia vemos, en la literatura del mundo de Derecho Civil, que se menciona a los jueces como los “operadores del Derecho”. Cuando se plantea al juez un caso para su decisión, el juez extrae los hechos relevantes de los datos originales, caracteriza la cuestión legal que estos hechos presentan, encuentra la disposición legislativa apropiada y la aplica al problema. A menos que el jurisconsulto y el legislador hayan desempeñado mal sus funciones, la tarea del juez es simple; sólo hay una solución correcta, y no hay lugar para el ejercicio de la discreción judicial. Si el juez tiene dificultades para encontrar la disposición aplicable, o para interpretar y aplicar tal disposición a la situación de hecho, una de las personas siguientes debe ser el culpable: el juez que no sabe cómo seguir instrucciones claras; el legislador, que no promulgó una legislación claramente enunciada y claramente aplicable; o el jurisconsulto, que no ha percibido y corregido los defectos de la ciencia jurídica que enseña, o que no ha sabido instruir correctamente al legislador y al juez sobre cómo se deben redactar y aplicar los estatutos. ⁶⁴

Sin embargo, la norma escrita no es legalidad total pues de su interpretación no puede resolverse el sentido de su creación como lo expone de manera falsa el inciso f) del artículo 72 de nuestra Constitución ya que ambos momentos son distintos. En tanto la interpretación es la etapa poslegislativa, la exposición de motivos es la etapa prelegislativa y el dictamen de las cámaras la etapa legislativa, todos ellos distintos por virtud de los diversos criterios, por lo que para cuando llegue el momento de interpretación, la realidad presente será distinta a la existente en el momento de creación de la ley.

Desde el punto de vista argumentativo, cada una de esas fases –prelegislativa, legislativa y poslegislativa– tiene características propias, puesto que el papel que asumen los participantes en la discusión es diferente, al igual que lo son los presupuestos de que se parte en cada caso, los objetivos a lograr, los destinatarios de la argumentación, etc... Desde una perspectiva muy abstracta, puede decirse que los editores son los autores de las normas; los destinatarios, aquéllos a quienes éstas se dirigen; el sistema jurídico, el conjunto del que forma parte la nueva ley; los fines, los objetivos o metas (entendidos en el sentido más amplio) que se persiguen al establecer las leyes y, los valores, las ideas que sirven para justificar dichos fines. ⁶⁵

Con lo anterior, es posible notar que el Derecho Escrito y la tradición jurídica romano-canónica, en la forma que opera en México, no puede sostenerse más pues incurre constantemente en contingencia y conduce a resoluciones lentas en donde la dinámica social no puede esperar a que la impartición de justicia sea efectiva con procedimientos lentos, y esto da lugar a que surjan códigos alternos para evitar o eludir la ley, a lo cual el legislador responde –fuera de tiempo– con nuevas normas o modificación a las existentes y causa decepción para ambos: para el particular por sentirse sujeto a una norma injusta y, por esto, recurre a prácticas alternas ilegítimas (no ilegales) y el Estado por no alcanzar los propósitos de sus funciones, lo cual produce un círculo vicioso en donde se confunde si la práctica del particular está mal por evadir la ley o la ley está mal por sujetar al particular.

En consecuencia, es palpable la necesidad de una aplicación de criterios abierto no sólo sobre derechos humanos sino para cualquier materia, que busque la verdadera justicia de las normas, lo que en años ha sido considerado como una forma escéptica respecto del Derecho Escrito, y que en cierta medida resulta plausible incluir de vez en vez, sin caer en extremos ni absurdas conclusiones que desdeñen en su totalidad el

marco normativo en que se vive, pues es sólo una solución ante las contingencias o incertidumbres por indeterminaciones, como Hart lo refiere.

1

Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, UNAM, 1995, pp. 130-131

2

Amén la referencia hecha por dicho autor entre norma fundante y norma fundamental, de la cual se retractara en los últimos años de su vida

3

Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007, p. 83

4

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t I*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 99

5

Carbonell, Miguel, comp., *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, pp. 18-19

6

Mouran, Martha, *Una introducción al Common Law*, México, Ed. UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 25

7

“En otras ocasiones he hablado de normas que no son el contenido significativo de un acto de volición en mi doctrina, la norma básica fue siempre concebida como una norma que no era el contenido significativo de un acto de volición, sino que estaba presupuesto por nuestro pensamiento. Debo ahora confesar que no puedo seguir manteniendo esta doctrina, que tengo que abandonarla, pueden creerme, no ha sido fácil renunciar a una doctrina que he defendido durante décadas. La he abandonado al comprobar que una norma debe ser el correlato de una voluntad. Mi norma básica es una norma ficticia basada en un acto de volición ficticio [...] En una norma básica se concibe un acto de volición ficticio que realmente no existe.” Witker Velásquez, Jorge y Larios Velasco, Rogelio, *Metodología jurídica*, México, Ed. McGraw Hill, 2002, p. 181

8

Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002, p. 280

9

Atienza, Manuel, *Tras la justicia*, Barcelona, Ed. Ariel, 2007, p. 229

10

Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 340

11

Mismas que, en términos de Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, pueden ser de tres tipos: a) preventivas: de contenido prohibitivo, encaminadas a procurar un desarrollo de actividades privadas que eviten peligros o riesgos; b) directivas: atinentes a encaminar la actividad privada hacia un cierto objetivo, crecientemente de intervención económica; y c) represivas: no en el sentido sancionatorio, sino tendente a eliminar una situación ilegal ya consumada o los efectos derivados de la misma. Cfr. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Ramón-Tomás, *Curso de derecho administrativo* t II, Madrid, Ed. Civitas, 2000, pp. 129-131

12

Cabrera Acevedo, Lucio, *El constituyente de Filadelfia de 1787 y la Judicial Review*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005, p. 115

13

García de Enterría Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, p. 558

14

Cabrera Acevedo, Lucio, *op. cit.*, p. 115

15

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, p. 101

16

Cabrera Acevedo, Lucio, *op. cit.*, p. 67

17

idem

18

Cfr. <http://www.law.umkc.edu/faculty/projects/ftrials/conlaw/judicialrev.htm>

19

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005, p. 930

20

Bodenheimer, Édgar, *Teoría del derecho*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994, p. 174

21

Cabrera Acevedo, Lucio, *op. cit.*, p. 116

23

Cabrera Acevedo, Lucio, *op. cit.*, pp. 116-117

Novena Época. Instancia Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo IX. Abril de 1999. Tesis VIII.2o.50 A. P. 627. Materia Administrativa. Tesis aislada

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CASOS EN QUE POR EXCEPCIÓN PUEDE CONOCER DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES O ACTOS ADMINISTRATIVOS. Conforme al sistema de competencias que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 103, 104, fracción V, 105, fracciones I y II, y 107, fracciones VII, VIII y IX, es facultad reservada al Poder Judicial de la Federación, el análisis de la constitucionalidad o no de las disposiciones legales, así como hacer la interpretación directa de los preceptos constitucionales, lo que excluye a otros órganos jurisdiccionales de esa competencia, dentro de los que se encuentra el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que éste sólo puede llegar a la conclusión de que determinado acto administrativo o fiscal es inconstitucional en los casos de excepción siguientes: a) que la interpretación constitucional de los preceptos impugnados haya sido establecida previamente por los tribunales de amparo en tesis jurisprudencial, en cuyo caso, conforme a lo dispuesto en los artículos 192 y 193 de la LA, el Tribunal Fiscal está obligado a acatarla, pero tal cumplimiento no implica en modo alguno interpretación constitucional, ya que únicamente se trata de la aplicación de la jurisprudencia, pues no está determinando motu proprio el alcance del precepto legal que se tilda como contraventor de la Carta Magna, sino que únicamente cumple con la obligación de acatar la jurisprudencia, lo que deriva en un aspecto de legalidad; lo anterior, siempre y cuando el criterio de la jurisprudencia sea aplicable exactamente al caso de que se trata, sin requerir de mayor estudio o de la expresión de diversos argumentos que los contenidos en la tesis relativa, pues, en tal caso, ya se está frente al análisis constitucional de la ley o artículo impugnados; y, b) cuando el análisis constitucional sea en relación a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales, pero únicamente refiriéndose a las violaciones procedimentales o formales, pues tal aspecto está permitido por el artículo 238, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación, como una facultad ordinaria conferida al Tribunal Fiscal de la Federación con el propósito fundamental de controlar la legalidad de los actos administrativos. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO

Escobar Fornos, Iván, *Interpretación e integración constitucional*, Nicaragua, Ed. Hispamer, 2002, p. 154

Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, México, Universidad Iberoamericana, 2004, pp. 627-628

Ibidem, p. 626 “Claramente, la sociedad es un sistema abierto que busca lograr un estado de estabilidad por medio de un proceso progresivo de adaptación a su ambiente”. tn

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, p. 109

En términos reales y prácticos en nuestro país, desde el momento de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, es decir, desde el momento en que resultó vinculante para los destinatarios de la misma

Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, UNAM, 1995, p. 189

31

García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, pp. 173-174

32

Berumen Campos, Arturo, *Apuntes de filosofía del derecho*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2003, pp. 343-344

33

Idem

34

Rousseau, Juan Jacobo, *El contrato social*, México, Ed. Porrúa, 2004, pp. 28-29

35

Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo Veintiuno Editores, 2004, p. 41

36

Por lo que “Norteamérica” sólo denota su referente geográfico mas no normativo

37

Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a la reforma fiscal para 2005 y Acontecimientos relevantes en 2004*, México, Ed. Themis, 2004, p. VII

38

Pues la respuesta sociológica obligaría a tomar en consideración las expectativas cognitivas que a su vez nos remitirían a costumbres, cultura y demás elementos que en conjunto diferencian a ambos países

39

Carbonell, Miguel, *La Constitución en serio*, México, Ed. Porrúa, 2005, pp. 17-18

40

Bovero, Michelangelo; Córdova, Arnaldo, *et al, Política y derecho (Re) pensar a Bobbio*, México, Siglo Veintiuno Editores, 2005, p. 72

41

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t I*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 164

42

Ibidem, p. 165

43

Ibidem, p. 166

44

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *La acción constitucional de amparo en México y España*, México, Ed. Porrúa, 2000, pp. 295-297

45

Fix-Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *El derecho de amparo en el mundo*, México, Ed. Porrúa, 2006, p. 805

46

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo t I*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 168

47

Ibidem, p. 169

48

Ibidem, pp. 168-169

49

Ibidem, p. 169

50

idem

51

Pues ésa es la esencia temporal del amparo, lo que se confirma con el siguiente criterio jurisprudencial:

Instancia Segunda Sala. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Parte III. Enero de 1996. Tesis 2a./J. 81/95. P. 39

AMPARO CONTRA LEYES. VACATIO LEGIS. CARENCIA DE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR UNA LEY DURANTE ESE PERIODO. *Cuando para la iniciación de vigencia de un dispositivo existe el periodo que la doctrina denomina vacatio legis, durante él los particulares no pueden ejercitar la acción de amparo por carecer de interés jurídico para impugnar una ley que aún no ha entrado en vigor y que por lo mismo no puede obligar a los particulares a cumplirla, en razón de que durante dicho periodo la ley no puede ser obligatoria. En consecuencia, si un particular se dice afectado por los efectos autoaplicativos de la norma, carece de interés jurídico para reclamarla en amparo antes de su entrada en vigor*

52

Se hace especial hincapié en que el término “disposiciones” obedece a la idea de órdenes –generalmente de

carácter administrativo— que discurren en los tres sentidos presentados por Eduardo García de Enterría y Ramón-Tomás Fernández, denominadas preventivas, directivas y represivas, citadas *supra*

53

Conforme a la disposición transitoria segunda, apartado 2 de la LOTC:

“Disposiciones transitorias. Segunda. 1. ...

2. En tanto no sean desarrolladas las previsiones del artículo 53.2 de la Constitución para configurar el procedimiento judicial de protección de los derechos y libertades fundamentales se entenderá que la vía judicial previa a la interposición del recurso de amparo será la contencioso-administrativa ordinaria o la configurada en la Sección segunda de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, sobre protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, a cuyos efectos el ámbito de la misma se entiende extendido a todos los derechos y libertades a que se refiere el expresado artículo 53.2 de la Constitución.”

54

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *op. cit.*, pp. 293-294

55

“Artículo 35. 1. ...

2. El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, debiendo concretar la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de diez días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, resolviendo el Juez seguidamente y sin más trámite en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegase a sentencia firme.”

56

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, p. 170

57

Tesis V-P-2aS-146 R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año II. No. 17. Mayo 2002. P. 150 Precedente Quinta Época. Segunda Sección Materia CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ES OBLIGATORIA SU APLICACIÓN AUN CUANDO NO EXISTA AGRAVIO ALGUNO AL RESPECTO, POR TRATARSE DE UNA CUESTIÓN DE ORDEN PÚBLICO. Este Tribunal no puede dar más de lo que pide el particular ni algo diferente, pues incurriría en los vicios de *ultra* o *extra petita*. Por otra parte, el mismo Tribunal únicamente puede conceder la nulidad por la misma causa por la que la solicita el actor; es decir, se encuentra vinculado por la *causa petendi*; sin embargo, la ley permite se declare la nulidad por causas ajenas cuando éstas son de orden público: El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación enuncia a dos de ellas sin que ello signifique que son las únicas. Así, la noción de orden público es un concepto jurídico impreciso que por su propia naturaleza no debe ser definido, pues depende su aplicación de los casos concretos; ello no impide, como ha acontecido con el penúltimo párrafo

del artículo 238, del Código citado, que el legislador defina algunos casos que considere de orden público. En este orden de ideas, este Tribunal considera que el artículo 76-Bis, fracción I, de la LA, aun cuando no lo señale expresamente, considera de orden público la no aplicación de una norma considerada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ello es así, pues la necesidad de preservar el orden constitucional fue lo que llevó al legislador de amparo a permitir la suplencia de la deficiencia de la queja en todas las materias cuando existe jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal, considerando inconstitucional un precepto legal. Por tanto, la jurisprudencia que decreta la inconstitucionalidad de algún dispositivo legal o de una ley, es una cuestión de orden público. Razón por la cual, aun cuando el actor no invoque expresamente agravio alguno sobre la inconstitucionalidad en contra de una multa fundada en un precepto legal declarado inconstitucional, el Tribunal Fiscal de la Federación, al tener conocimiento de la jurisprudencia que declara inconstitucional este precepto, deberá aplicarla por ser de orden público

58

Tesis XXX.1o.1 A (10a.) *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*. Décima Época 2001535

Tribunales Colegiados de Circuito. Libro XI. Agosto de 2012. Tomo 2. P. 2016. Tesis Aislada (Constitucional)

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD. Con motivo de la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el diez de junio de dos mil once en el Diario Oficial de la Federación, se rediseñó la forma en que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad, por lo que ahora todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que aquél es parte, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Por ello, cuando en el juicio contencioso administrativo se aduzca que una norma aplicada en el acto cuya nulidad se demanda transgrede algún principio contenido en la Constitución Federal, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede válidamente omitir su estudio bajo el argumento de que las cuestiones de inconstitucionalidad están reservadas al Poder Judicial de la Federación. Esto es así, porque en la jurisprudencia 1a./J. 18/2012 (10a.), de rubro: “CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD (REFORMA CONSTITUCIONAL DE 10 DE JUNIO DE 2011).”, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que en el sistema jurídico mexicano actual, los juzgadores nacionales, tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, con la limitante de que éstos (entre los que se ubican analógicamente los que integran los tribunales administrativos), no pueden declarar la inconstitucionalidad de normas generales, pero sí deberán inaplicarlas cuando consideren que no son conformes con la Constitución o con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, por lo que se concluye que el órgano jurisdiccional mencionado está obligado a efectuar el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL TRIGÉSIMO CIRCUITO.

Amparo directo 158/2012. Juana Quiroz Hernández. 15 de marzo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Alvarado Servín. Secretarios: Jorge Luis Ramos Delgado y Dulce María Guadalupe Hurtado Figueroa.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 336/2013, resuelta por la Segunda Sala el 22 de enero de 2014

59

Retroactividad favorable expresa que retoma nuestra legislación en materia impositiva dentro del cuarto párrafo del artículo 70 del CFF:

“Artículo 70....

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.”

60

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, *op. cit.*, pp. 171-172

61

Ibidem, p. 167

62

Idem

63

Abramovich, Víctor y Courtis Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 38-39

64

Merryman, John Henry, *La tradición jurídica romano-canónica*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2003, pp. 155-156

65

Atienza, Manuel, *op. cit.*, p. 199

CAPÍTULO 4

4.1. LA LEY ESCRITA COMO EJE Y SU ANTINOMIA INTERLOCUTIVA

Como se ha visto en los capítulos anteriores, la *nomoestática* y *nomodinámica* de México establece medios de defensa en contra de los actos y leyes del Estado, ya sea con tintes administrativos (como es el caso de los recursos que se promueven ante las propias autoridades de forma optativa previo a acudir el Juicio Contencioso Administrativo Federal), o bien, de Corte materialmente jurisdiccional como es el caso de los juicios –nulidad y amparo–. Sin embargo, todos éstos buscan restablecer el orden que impone la norma, si lo que se combate es un acto de autoridad se busca regresar a la norma secundaria y si se combate una ley secundaria se busca regresar a la norma primaria y así sólo volver a la universal inclusión.

En esta dualidad, es que la teoría llama a las *garantías secundarias* u *obligaciones sancionadoras* (en términos de Ferrajoli y Carcaterra, respectivamente), para dar cumplimiento a las *obligaciones primarias* u *obligaciones sustanciales*. Esto es, la *justicia restitutiva* respecto de la *justicia distributiva*.

Es importante resaltar que en cualquier caso existe siempre un eje de referencia que da lugar a la defensa, ya sea la Constitución para las leyes secundarias o las leyes secundarias para los actos de autoridad. En virtud de esto, es ideología constante que la justicia, equidad y todos los demás atributos de legalidad se encuentran insertos en la ley, por lo que sólo resta aplicarla a la dinámica social. Sin embargo, ni la ley ni los actos pueden ser siempre justos pues eventualmente incurren en errores y por tanto no alcanzan su fin. Lo que afecta a sus destinatarios, amén que el tiempo igualmente produce su ineficacia. Por consiguiente, la clave del equilibrio/desequilibrio en un Estado dual –gobernantes y gobernados– es la norma.

Es aquí en donde se encuentra una dualidad gradiente que conlleva a una novedad no conocida con anterioridad hasta 2011 en México:

- La primera de éstas radica en que, si bien las normas son los ejes férreos que determinan el contenido jurídico, lo cierto es que no siempre se llevan a cumplimiento o no siempre serán aplicables si el caso eventual es contradictorio con la finalidad de las políticas públicas. Esto se refiere a que la norma contiene una

deóntica (permisos, obligaciones y prohibiciones), mientras que las políticas públicas son el referente de los fines que se buscan a través de dicha deóntica. Por este motivo, si en cierto momento el fin no se cubre, bien puede hacerse uso de otros elementos ajenos a la deóntica, o incluso a la deóntica nacional, en aras de cubrir, precisamente, los fines que buscan las políticas públicas, lo que en cierta forma implica pasar del *formalismo* al *escepticismo*.

- La segunda implica ubicar que a razón de lo anterior, el sistema jurídico mexicano deja de ser un *sistema cerrado (closed texture)*, para pasar a ser un *sistema abierto (open texture)*, en donde el sistema legal no se aboca sólo con referentes normativos nacionales sino incluso, con referentes normativos internacionales, como sucede en el caso de los derechos humanos, en donde las normas de éstos no se interpretan sólo respecto de la Constitución, también conforme a los Tratados Internacionales en los que México es parte.

Es éste el *novum* que presenta el nuevo contexto jurídico mexicano a partir de 2011, en donde el Derecho se interpreta, para su aplicación o resolución, con textos ajenos a la propia norma creada, y por esto que se habla que el sistema mexicano, en lo que respecta al contexto de derechos humanos, deja de ser cerrado *en sí mismo* y pasa a ser un sistema abierto que interpreta las normas de derechos y resuelve las controversias allegándose de otros textos, esto se define como *fuera de sí*.

Así, mientras que por años la inercia fue realizar una interpretación de las normas únicamente dentro de sí, tal cual se advierte del inciso f del artículo 72 constitucional:

Artículo 72. ...

F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Con la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, ahora la interpretación de las normas de derechos humanos se realizan también fuera de sí, pues el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional así lo prevé al establecer la posibilidad de acudir a los tratados internacionales en los que México es parte:

Artículo 1o. ...

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.

De tal suerte que pasa de un esquema de *autointegración* a un esquema de *heterointegración*, en cuanto a la interpretación de las normas de derechos humanos respecta, como se menciona en líneas anteriores, implica pasar de un sistema cerrado a un sistema abierto. No obstante, aunque es plausible que la normatividad actual ya no parta de una postura *autopoiética*, sino que se torna también a lo externo para ser *heteropoiética*, aun así existe un vacío pendiente que no ha arribado a México, y es el reconocimiento justiciable de los derechos no escritos.

En efecto, con la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 México pasó de un sistema cerrado a un sistema abierto, sin embargo queda pendiente la inclusión del reconocimiento de derechos no explícitamente expresados en la Constitución o en otras leyes, como sucede, verbigracia, con la novena enmienda de los Estados Unidos de América:

Enmienda X. Las facultades que esta Constitución no delegue a los Estados Unidos, ni prohíba a los estados, quedan reservadas a los estados respectivamente o al pueblo.

Como sucede con los criterios de la Corte constitucional italiana en los casos 215/1987 y 561/1987, en los cuales se resolvió que las normas de derechos no están sujetas a revisión constitucional y reconoce que no todos los derechos se encuentran explícitamente reconocidos en la Constitución italiana, entre muchos otros ejemplos que denotan una inercia a favor de los derechos humanos.

En resumen, existen tres etapas normativas a favor de los derechos humanos:

- Reconocimiento interno e interpretación autopoiética (sistema cerrado);
- Reconocimiento interno e interpretación heteropoiética (sistema abierto); y
- Reconocimiento externo e interpretación adecuada

México no ha llegado al punto normativo en donde se considere que los derechos pueden no estar explícitamente escritos y aun así reconocidos y justiciables. Prueba de esto es, por ejemplo, el “derecho al olvido” en el contexto de protección de datos personales, en donde en la actualidad se discute si es posible que se eliminen los datos

de años anteriores de una persona en virtud de no ser relevantes, actuales o vigentes, tema que aún no arriba con plenitud a nuestro país. Así muchos otros más ejemplos en donde excepcionalmente existen derechos que bien puedan ser invocados a pesar de no estar escritos o incluidos en la Constitución. No obstante, el avance que se presenta de un sistema cerrado a un sistema abierto, se espera que sea el inicio de llegar al contexto internacional que actualmente rige por cuanto a los derechos humanos.

En cuanto al ramo tributario, por el contrario y a diferencia del contexto de derechos humanos, éste siempre ha sido un sistema abierto en virtud de la pertenencia de México a la OCDE, en donde diversos conceptos e inercias fiscales son adoptadas por México, como es el punto de las regalías, establecimiento permanente (que incluso es un referente técnico de la materia), y muchos otros más que son comunes en la comunidad internacional perteneciente, en donde las medidas que se toman son siempre en conjunto y muchos de los puntos de tributación se comparten, por lo que el rubro fiscal siempre ha sido un sistema abierto a colación de los compromisos internacionales (como igualmente sucede en el tema de lavado de dinero –GAFI– y desde luego, derechos humanos en la Corte Interamericana). Sólo algunos temas excepcionales no son adoptados por México, como es el punto del arbitraje tributario.

En consecuencia, la norma escrita no es ya una solución a la dinámica social en México pues es un documento escrito en el presente que no puede prever todas las variantes que ésta desenvuelve día a día que es futuro respecto del texto. Por eso, es constantemente un instrumento antinómico: primero hacia el pasado porque pretende regular un hecho ya acaecido que puede coincidir o no con lo escrito (depende de la apreciación de los encargados de aplicarla), y hacia el futuro porque crea expectativas que pueden no suceder, y esto crea su desuso.

En tal sentido, pensar que la norma escrita siempre es la solución a los problemas resulta un tanto ingenuo, porque en la dinámica actual, el formalismo que caracteriza a la norma escrita queda atrás cuando la solución a un problema requiere de ponderación, como referente denotativo del escepticismo. Aunado a lo anterior, la función del juzgador deja de ser rígida e inamovible para ser ahora una función más dinámica en donde la participación de un juez determina y cuestiona los puntos de fondo, cuando se trata de normatividades que son altamente complejas y no así ordinarias, y con esto ha reconocido jurisprudencialmente México, a través del siguiente criterio:

Época: Novena Época

Registro: 165745

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXX, diciembre de 2009

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 120/2009

Página: 1255

MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS. Los tribunales constitucionales están llamados a revisar la motivación de ciertos actos y normas provenientes de los Poderes Legislativos. Dicha motivación puede ser de dos tipos: reforzada y ordinaria. La reforzada es una exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional y, precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso. Tratándose de las reformas legislativas, esta exigencia es desplegada cuando se detecta alguna “categoría sospechosa”, es decir, algún acto legislativo en el que se ven involucrados determinados valores constitucionales que eventualmente pueden ponerse en peligro con la implementación de la reforma o adición de que se trate. En estos supuestos se estima que el legislador debió haber llevado un balance cuidadoso entre los elementos que considera como requisitos necesarios para la emisión de una determinada norma o la realización de un acto, y los fines que pretende alcanzar. Además, este tipo de motivación implica el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente,

que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate. Por otra parte, la motivación ordinaria tiene lugar cuando no se presenta alguna “categoría sospechosa”, esto es, cuando el acto o la norma de que se trate no tiene que pasar por una ponderación específica de las circunstancias concretas del caso porque no subyace algún tipo de riesgo de merma de algún derecho fundamental o bien constitucionalmente análogo. Este tipo de actos, por regla general, ameritan un análisis poco estricto por parte de la Suprema Corte, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. En efecto, en determinados campos –como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental– un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias. La fuerza normativa de los principios democrático y de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –y entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la libertad de configuración con que cuentan los Congresos Locales, en el marco de sus atribuciones. Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Por el contrario, en los asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Poder Legislativo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma.

Controversia constitucional 32/2007. Poder Judicial del Estado de Baja California. 20 de enero de 2009. Once votos en relación con los puntos resolutivos de la sentencia respectiva y mayoría de nueve votos en favor del criterio contenido en esta tesis. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas. Ponente: José Ramón Cossío Díaz.

Secretarios: Roberto Lara Chagoyán, Israel Flores Rodríguez y Óscar Palomo Carrasco.

El Tribunal Pleno, el diecinueve de octubre en curso, aprobó, con el número 120/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecinueve de octubre de dos mil nueve.

De donde se advierte que existen dos motivos –como todo acto de autoridad debe ser– para las decisiones legislativas:

- Motivación ordinaria; y
- Motivación reforzada

La motivación ordinaria es aquella que rige sobre temas comunes, en pocas palabras, no propios de derechos fundamentales; mientras que la motivación reforzada es aquella que incardina derechos fundamentales. En virtud de la división de poderes (y no separación de poderes), se tiene que el juzgador no podría invadir el ámbito de decisiones del Poder Judicial para el caso de motivación ordinaria pues esto sería contrario a su voluntad soberana, y por ende, se atentaría –según el criterio– al principio democrático, que se formula como afirmación en aras de un argumento de política que protege las decisiones de gobierno, y no de garantías.

Por el contrario la motivación reforzada, que al versar sobre derechos fundamentales, es claro que las decisiones del poder público legislativo pueden ser cuestionadas dado que es evidente que los derechos fundamentales no se encuentran a disposición de terceros, incluyendo el propio Estado, en virtud de ser un estandarte, principio y base constante que incluso por años atrás ha reconocido la siguiente jurisprudencia:

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXII, julio de 2005

DIVISIÓN DE PODERES. EL EQUILIBRIO INTERINSTITUCIONAL QUE EXIGE DICHO PRINCIPIO, NO AFECTA LA RIGIDEZ DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. La tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 151-156, Tercera Parte, página 117, con el rubro: “DIVISIÓN DE PODERES. SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARÁCTER FLEXIBLE.”, no puede interpretarse en el sentido de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es de carácter flexible, pues su rigidez se desprende del procedimiento que para su reforma prevé su artículo 135, así como del principio de supremacía constitucional basado en que la Constitución Federal es fuente de las normas secundarias del sistema –origen de la existencia, competencia y atribuciones de los poderes constituidos–, y continente, de **los derechos fundamentales que resultan indisponibles** para aquéllos, funcionando, por ende, como mecanismo de control de poder. En consecuencia, el principio de división de poderes es una norma de rango constitucional que exige un equilibrio entre los distintos poderes del Estado y de las entidades federativas, a través de un sistema de pesos y contrapesos tendente a evitar la consolidación de un poder u órgano absoluto capaz de producir una distorsión en el sistema de competencias previsto constitucionalmente o, como consecuencia de ello, una afectación al principio democrático, a los derechos fundamentales, o a sus garantías.

Controversia constitucional 78/2003. Poder Ejecutivo del Estado de Aguascalientes. 29 de marzo de 2005. Once votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Fernando Silva García.

El Tribunal Pleno, el catorce de junio en curso, aprobó, con el número 52/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de junio de dos mil cinco.

Es en este sentido en donde reside la diferencia de razones para emitir una norma de corte tributario, y pueda persistir constitucionalmente. Desde el punto de vista personal, la diferencia entre motivación ordinaria y reforzada no es otra cosa más que la diferencia

entre razones ético-políticas y razones normativas, esto es, esfera de lo decidible y esfera de lo indecidible, o dicho de otra forma, decisiones de gobierno y decisiones de derechos.

En síntesis, es posible señalar que el Derecho siempre obedece a las políticas públicas, pues son éstas las que determinan el contenido de las leyes. Desde luego la pregunta constante en las aulas y diversos foros académicos es si el Derecho se encuentra por encima de la política o si ésta se ubica por encima del Derecho. La respuesta evidente, no personal sino clara en todo el mundo, es que las políticas públicas se ubican por encima de la ley pues las primeras son las que determinan el contenido de las normas, lo cual no es motivo de ilegalidad, inconstitucionalidad u otro similar, sino un punto evidente sin el cual el Derecho Escrito no tendría sentido alguno.

Como se ha mencionado con anterioridad, sucede en los casos de la iniciativa privada, en donde la llegada de un nuevo director general o gerente de área produce que existan cambios y quizá, hasta contratación de nuevo personal, esto depende de las ideas, estilos y preferencias de la nueva cabeza. Habrá gente encaminada a las compras, a las ventas o a la cobranza, y derivado de esto, los cambios que se suscitan obedecen a la nueva dirección que se tiene. Lo mismo sucede con las políticas públicas, en donde evidentemente el poder en turno determina la agenda de trabajo y, por tanto, las preferencias, estilo y prioridades que atacará, alentará o realizará, y para esto se basa en las modalidades deónticas (permisos, obligaciones y prohibiciones) a fin de alcanzar los objetivos que se buscan.

Por ejemplo, si se busca incrementar las fuentes de empleo (objetivo de las políticas públicas), quizá sea necesario disminuir las obligaciones a los patrones y darles más permisos (modalidades deónticas del Derecho Escrito). Lo mismo que si se busca combatir el lavado de dinero (objetivo de las políticas públicas), tal vez sea necesario incrementar las prohibiciones en el uso de efectivo, así como reforzar las obligaciones de avisos para identificar a clientes o usuarios (modalidades deónticas del Derecho Escrito).

Es en esa dualidad que funciona la creación de normas jurídicas, que incluyen aquéllas de corte tributario. Y en esa dualidad también se encuentran temas de gobierno y temas de derechos humanos. Desde luego los temas de gobierno son aquellos que refuerza la afirmación antes hecha de preeminencia de las políticas públicas sobre el Derecho; no obstante, respecto a los temas de derechos humanos se constituye la excepción a dicha preeminencia. Éstos son el único motivo en el que las políticas

públicas ceden, ya que son la base de toda sociedad. Por ende, autores como Ferrajoli, pugnan por una fuerza del Derecho absoluta en relación con las políticas públicas, ya que los derechos tienen la característica de ser indisponibles, tanto para su propio titular como para terceros, lo que incluye al propio Estado.

Con todo lo antes dicho, queda claro que las políticas públicas no pueden ser inconstitucionales en sí mismas, sino hasta que se convierten en Derecho Escrito, pues es en este momento cuando se materializan en norma obligatoria, y para esto, su contenido debe contrastarse respecto de la indisponibilidad de los derechos, más aún, respecto de su exigencia, respeto, satisfacción y justiciabilidad, aunque no se encuentren plenamente expresos. Por lo que la diferencia entre motivación ordinaria y motivación reforzada, debe ser más completa a fin de permitir a los juzgadores cuestionar los motivos del legislador en dos sentidos:

- a) En el sentido ético-político, por cuanto que la norma o sus modificaciones rocen o no con los derechos humanos;
- b) En el sentido *epistemológico*, por cuanto a que los motivos para la creación o modificación de las normas, sean *verdaderos* o *falsos*.

Para esto, se recuerda que el Derecho debe arrojar dos méritos: ser completo (ajeno a lagunas) y ser congruente (ser ajeno a antinomias). Si la normatividad inicial es incompleta o incongruente, ya sea por contenido estricto o corto, por falta de inventiva o innovación legislativa o por conveniencia de imposición, surgen de inmediato códigos fácticos alternos y desatención a la realidad impuesta, lo que puede ser motivo de lagunas o antinomias.

Incluso Ferrajoli señala: “En Italia –pero me parece que, aunque en menor medida, también en Francia y España– numerosas investigaciones judiciales han sacado a la luz un gigantesco sistema de corrupción que envuelve a la política, la administración pública, las finanzas y la economía, y que se ha desarrollado como una especie de Estado paralelo, desplazado a sedes extra-legales y extra-institucionales, gestionado por las burocracias de los partidos y los *lobbies* de los negocios, que tiene sus propios códigos de comportamiento.”¹

Sin embargo, el mayor peligro de la norma escrita es su propia antinomia interlocutiva o intertextual en donde se contradice a sí misma al enfocarse acuciosamente un solo aspecto de la dinámica social desatendiendo otros, esto crea paradojas. “Los textos

posibilitan la autoobservación simplificada. En el proceso normal de las decisiones, el sistema se observa a sí mismo no como sistema-en-un-entorno, sino como una aglomeración de textos jurídicos que se remiten unos a otros. Últimamente se habla, con mayor laxitud, de “intertextualidad”.²

En México existe una vía para combatir el contenido de las normas que es el juicio de amparo, en donde se aboca a la revisión de normas encaminadas a corroborar que se encuentran ajenas de vicios de incompletud o incongruencia, a la par que su contenido sea verdadero o falso y respecto de derechos humanos.

Bajo esa temática, la vía de amparo se presenta como una posibilidad de impugnar las decisiones legislativas, en tanto sea contrario a las normas de derechos humanos, como lo establece el artículo 1o. de la Ley de Amparo (LA):

Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte;

II. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencias del Distrito Federal, siempre y cuando no se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y

III. Por normas generales, actos u omisiones de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal, que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal, siempre y cuando no se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la presente ley.

Por tanto, existe un derecho de defensa que se encuentra acotado en su ámbito temporal, pues las normas tienen un tiempo para ser impugnadas, acorde con el artículo 17 de la LA, a saber:

Artículo 17. El plazo para presentar la demanda de amparo es de quince días, salvo:

I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días;

II. Cuando se reclame la sentencia definitiva condenatoria en un proceso penal, que imponga pena de prisión, podrá interponerse en un plazo de hasta ocho años;

III. Cuando el amparo se promueva contra actos que tengan o puedan tener por efecto privar total o parcialmente, en forma temporal o definitiva, de la propiedad, posesión o disfrute de sus derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, en que será de siete años, contados a partir de que, de manera indubitable, la autoridad responsable notifique el acto a los grupos agrarios mencionados;

IV. Cuando el acto reclamado implique peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales, en que podrá presentarse en cualquier tiempo.

De lo anterior, toma alta relevancia la fracción I, pues es la que propiamente corresponde a la materia administrativa, que hace notar la diferencia constante entre normas autoaplicativas y normas heteroaplicativas, esto es, normas téticas (cuyo agravio *ya es*) y normas hipotéticas (cuyo agravio *puede ser*).

Para identificar esta diferencia de agravio acaecido de forma tética y agravio acaecido de forma hipotética se requiere conocer la individualización que de la misma se tenga por aplicación de su contenido en la esfera jurídica de los gobernados, que se ha hecho notar a través del siguiente criterio, contenido en la Tesis P. /J. 55/97. Novena Época.

LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.

Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de **individualización** constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, **la condición** consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación. Se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.

Por esta razón es importante determinar en primer momento si la norma causa agravio con su sola vigencia (la publicación por sí misma no es suficiente para dar por sentada la procedencia del juicio de amparo), o si es necesario un acto de individualización posterior, ya sea hecho por las autoridades o por el propio particular, que haga procedente el juicio.

Así, con igual importancia, se entiende la consecuencia que este juicio tiene en México, como se hizo notar en el Capítulo tercero, esto es, una inaplicación de la norma,

o una declaración general de inconstitucionalidad.

La inaplicación de la norma no tiene efectos generales, pues sólo favorece a aquel que ha solicitado la protección de amparo y se le ha concedido, por lo que su inercia sigue siendo *interpartes*, y no produce la anulación de la norma combatida, sino simplemente su inaplicación según lo confirma el artículo 78 de la LA:

Artículo 78. Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional.

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

El órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado.

En tanto que la declaratoria general de inconstitucionalidad se presenta con tintes de anulación previa vista dada al órgano que ha emitido la norma, tal como lo disponen los artículos 231 y 232 de la LA:

Artículo 231. Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria.

Artículo 232. Cuando el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, establezcan jurisprudencia por reiteración, en la cual se determine la inconstitucionalidad de la misma norma general, se procederá a la notificación a que se refiere el

tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez que se hubiere notificado al órgano emisor de la norma y transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se modifique o derogue la norma declarada inconstitucional, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá la declaratoria general de inconstitucionalidad correspondiente siempre que hubiera sido aprobada por mayoría de cuando menos ocho votos.

Cuando el órgano emisor de la norma sea el órgano legislativo federal o local, el plazo referido en el párrafo anterior se computará dentro de los días útiles de los periodos ordinarios de sesiones determinados en la Constitución Federal, en el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, o en la Constitución Local, según corresponda.

De lo anterior se excluye la materia tributaria, en tanto sea únicamente un tema de corte económico (motivación ordinaria); no obstante, de ser un punto que afecte derechos humanos, como el gravamen del acceso a los mismos, ello conllevaría un razonamiento distinto.

Por consiguiente, es de advertir en consecuencia que actualmente rigen en México dos opciones de control constitucional:

- Control difuso
- Control concentrado

El primero se refiere a la posibilidad de *inaplicar* una norma y, en consecuencia, existiendo jurisprudencia de esto, cualquier otro órgano, diverso o de menor jerarquía puede de igual forma inaplicar la norma, no en el sentido de pronunciarse sobre inconstitucionalidad, sino de corroborar la inaplicación decidida ya, o bien, inaplicar una norma –como segunda modalidad de esto–, si advierte diversos vicios de constitucionalidad, sin tomar postura abierta de lo antes dicho. Por tanto, la norma sigue siendo válida, pero susceptible de inaplicación.

El segundo se refiere a la posibilidad de *anular* una norma, y es propiamente una competencia exclusiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en funciones de

Tribunal Constitucional en México. Dado lo delicado de este punto, es que dicha función se concentra en un solo órgano. Por tanto, la norma ya no es más válida, pues se excluye del sistema legal y por tanto, será siempre inaplicable, momento en el cual la Corte se erige como juzgador negativo, en tanto el órgano emisor de la norma no la modifique o derogue.

Es por esto que, a fin de realizar un estudio y demostración sobre las contingencias del Derecho Escrito y el ejercicio de los derechos de las personas, a continuación se toman dos referentes ejemplificativos: uno relacionado con la reforma fiscal para 2008, y otro relacionado con la reforma fiscal para 2014, que en esencia han sido los cambios normativos más importantes que ha tenido el país.

4.2. EJEMPLOS DE ANTINOMIAS Y EJERCICIO DE DERECHOS

La ablación a la teleología de los derechos humanos no reside sólo en su ejercicio pleno y directo, como sería el caso del derecho de audiencia, el derecho de prensa, etcétera, en donde no rigen más elementos que el propio ejercicio del Derecho por parte de los contribuyentes. Los derechos de igual forma pueden ser proscritos por normatividad indirecta que en cierta forma los afecte también como sucede en la materia impositiva a través de medidas que gravan actividades conexas o inmanentes a los derechos de las personas, tanto de los derechos fundamentales como de los derechos patrimoniales. Para esto, es importante identificar que más allá de la afectación que puede sufrirse por la aplicación de la ley, el punto principal lo constituye la forma escrita de la ley, que además de ser el estudio principal de este trabajo, es uno de los elementos que no favorecen el cumplimiento de las normas si el texto escrito no es tan claro como se espera, esto lo constituye la semántica del Derecho independientemente de su contenido ético-político.

Para dar cuenta de lo anterior, a continuación se exponen dos ejemplos más recientes que dan cuenta de ello, por ser los más actuales que se han presentado en los últimos años a colación de las dos reformas más sustanciales que en materia fiscal ha tenido México. La primera de ellas publicada en 2008 y la segunda correspondiente a 2014, que, en evidencia corresponde a dos periodos presidenciales en donde la ideología y tendencia económica-fiscal tuvo un signo distintivo en obviedad a tratarse de dos etapas presidenciales que dieron pauta a dos administraciones en turno.

Esto no quiere decir que uno haya sido mejor que otro o que uno sea más

reprochable que otro. Nada de eso. Sirve simplemente para hacer notar el punto que en diversas ocasiones ha sido mencionado: las políticas públicas determinan el contenido de las normas legales, en obvia a que los fines y objetivos buscados por cada administración son distintas y por tanto, las leyes son reformadas para dar consecución a los fines buscados.

Sin embargo, por ser reformas que de forma sustancial han dado un cambio significativo en la dinámica tributaria, se tocan en este momento porque son las que más sirven para evidenciar lo que eventualmente sucede en todo cambio legislativo y que es la creación de antinomias. Esto no debe considerarse como algo fatídico sino como algo natural en virtud de ser el Derecho un elemento de producción humana. No obstante, las antinomias generan consecuencias jurídicas que pueden dislocar el sentido y orden constitucional inicial que incide en consecuencias económicas favorables o desfavorables tanto para el Estado como para los propios contribuyentes.

4.2.1. EJEMPLO DE LA REFORMA FISCAL 2008

4.2.1.1. Impuesto empresarial a tasa única

Ejemplo de todo lo antes dicho se puede advertir con la reforma fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 1 de octubre de 2007 y vigente a partir del 1 de enero de 2008, con la cual se ocasionaron diversas antinomias:

La primera se dio con el nacimiento del impuesto empresarial a tasa única (IETU), como contribución complementaria al impuesto sobre la renta (ISR) seguía su inercia pero con la diferencia de no permitir la deducción del pago de salarios y demás prestaciones de la relación obrero-patronal, reduciendo la posibilidad a simple acreditamiento, es decir, una resta que jamás producirá pérdidas en el resultado fiscal. Aún más, el impuesto empresarial a tasa única no permitía acreditar el pago de cantidades que a su vez son exentas –en términos de ISR– al trabajador que las recibe, y con esto, se creaba una antinomia de permisión/prohibición sobre un mismo objeto que proscibía el principio de no contradicción, es decir, una misma cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo.

Esta antinomia se incrementó con las disposiciones de seguridad social, en donde determinadas cantidades pagadas a los trabajadores integran su salario base de cotización para el pago de cuotas. En resumen, la Ley Tributaria (LT) –entendida como

texto refundido— sancionó de forma negativa y a la vez de forma positiva un mismo elemento, con lo que creó falta de uniformidad que afecta el marco impositivo nacional y falta de certeza jurídica en los particulares. Así, la antinomia que se produjo en México con la inclusión del IETU en 2008, puede mostrarse de la siguiente manera:

Comparativo de integración, deducción y acreditamiento

	Seguro Social	ISR	IETU	
Concepto	Integra	Deducible	Deducible	Acreditable
Instrumentos de trabajo	no	sí	sí	no
Fondo de ahorro	no	sí	no	no
Aportaciones de seguridad social	no	sí	no	sí
Alimentación y habitación	no (excepto artículo 32 LSS)	sí	no	no
Despensa (efectivo, vales)	no (si no rebasa 40% del SMG)	sí	no	no
Premios de asistencia y puntualidad	no (si no rebasa 10% del SBC)	sí	no	sí
Tiempo extraordinario	no (en los márgenes de la LFT)	sí	no	sí
Gastos/seguros médicos	no (si no se paga al trabajador)	sí	no	no
Seguros de vida	no (si no se paga al trabajador)	sí	no	no
Becas educacionales	no (si no se paga al trabajador)	sí	no	no
Transporte	sí	sí	no	no
Lentes	no (si no se paga al trabajador)	sí	no	no

Lo anterior se hacía másevidente si se consideraba que el pago de salarios no era optativo sino un deber constitucional por tenor expreso de la parte final del primer párrafo del artículo 5o. constitucional:

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.

Con base en el artículo anterior, el principio de no contradicción era desdeñado con la única finalidad tributaria de obtener más ingresos de los particulares sin importar la naturaleza del objeto.

El cuadro que se expone, sirve a su vez para hacer notar que las decisiones de los contribuyentes no pueden ni deben basarse exclusivamente dentro del contexto fiscal, pues aun en sede del mismo habría que sumar las obligaciones de impuesto sobre nóminas locales, que conduce a una referencia más, independiente de que el trabajo brindado lleve a cuidar los datos personales y quizá en extremo la ley contra el lavado de dinero.

En el mismo sentido, aun cuando a la fecha se ha derogado ya el IETU, se muestra y toma como referencia para hacer palmaria la inseguridad jurídica surgida con la intertextualidad no conjunta siempre o armónica u ordenada que pretende la ley escrita, dando cuenta de las contingencias que produce para su debido cumplimiento.

4.2.1.2. IEPS a juegos con apuestas y sorteos

La segunda se encuentra en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), en el B de la fracción II del artículo 2 de dicho gravamen:

Artículo 2o. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:...

II. En la prestación de los siguientes servicios:

A) ...

B) Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento. Los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que

se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar. 20%

En un esfuerzo del legislador por alcanzar la dinámica social, se estableció que el nuevo servicio sujeto a gravamen es la realización de juegos con apuestas y sorteos en cuyo desarrollo intervenga directa o indirectamente el “azar”, es decir, el azar es el elemento principal de dicho juego y no su nombre pues la ley es muy clara al decir “independientemente del nombre con el que se les designe”.

Así, el impuesto era para las empresas que lo promovían y no para el participante, por lo que no existía retención al público en general (pues esta figura opera sólo en las relaciones patrón-empleado, empresa-profesionista independiente o cliente-transportista),³ y al ser dicho “juego al azar” el objeto imponible, acorde con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación la tasa del 20% debía aplicarse de forma estricta por establecer una carga.⁴

Sin embargo si se descubría que un juego o sorteo, como aquellos que utilizan números, es manipulado para determinar los ganadores en virtud de la facilidad que arroja hoy en día la computación, entonces el juego o sorteo no se rige por el “azar” y por tanto sería fraude, pero, no sujeto a la LIEPS, ante esto ¿el particular obtendría –incluso– el derecho a la devolución de lo pagado por dicho impuesto?⁵

Desde luego que no, pues al ser el fraude un delito, evidentemente el monto pagado por IEPS era tan sólo el anticipo del total que debía ser motivo de reparación del daño o de confiscación por el ilícito cometido.

4.2.1.3. Impuesto a los depósitos en efectivo

La tercera paradoja la encontrábamos con la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE) vigente a partir del 1 de julio de 2008, la cual señalaba que los depósitos en efectivo mayores a veinticinco mil pesos serán sujetos de recaudación a una tasa del 2% sobre el excedente de dicho monto, exención que se redujo para el siguiente año a tan sólo quince mil con una tasa del 3%.

Establecía así en su artículo 13 que los encargados de efectuar tal recaudación serían

las instituciones del sistema financiero así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo aun cuando éstas no formaban aún parte del sistema financiero:

Artículo 13. Las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, deberán cumplir con todas las obligaciones a que se refiere la presente ley.

Por otro lado, la Ley de Ahorro y Crédito Popular (LACP) había sido ampliamente combatida mediante el juicio de amparo en los últimos años por diversas sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (previo a la emisión de la ley que las regía en lo individual –Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo–), y con esto, tales sociedades inconformes no estaban autorizadas en términos de la LACP ni consideraban la posibilidad de autorizarse conforme a la misma.

Ante tal situación, la aplicación estricta del artículo 13 de la LIDE (por hablar del sujeto) llevaba a concluir que las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo inconformes quedaban automáticamente liberadas de la obligación de recaudar el 2% y 3%, en virtud de su impugnación en amparo, pues la LIDE se refería sólo a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar conforme a la LACP, pero si esa ley estaba en duda dentro de un amparo aún no resuelto, entonces no estaban obligadas a recaudar, además de que su defensa era legítima y los mantenía en estado *sub-judice*.

De esta manera, el texto de la ley no fue tan cierto para su debida aplicación pues la contingencia comentada surgió en más de una ocasión.

4.2.1.4. Pérdidas en ISR y en IETU

La cuarta paradoja se encuentra dentro de la igualmente novedosa Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) –complementaria de la LISR–, misma que prevía en su artículo 11 que los contribuyentes podían reducir del impuesto causado aquellas cantidades que resultaran a favor cuando sus deducciones eran mayores a sus ingresos:

Artículo 11. Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las

deducciones autorizadas por esta ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en los términos del artículo 8 de esta ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

No obstante, dicho permiso era antinómico del ISR (impuesto que complementa el IETU) pues cuando una persona moral en un año obtenía más deducciones que ingresos se le llamaba “pérdida fiscal” por el artículo 61 de la LISR, de la ley vigente en 2008:

Artículo 61. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos...

Sin embargo, cuando una persona física tenía más deducciones que ingresos se le llamaba *discrepancia fiscal*, es decir, presuntamente se le considera evasor conforme al artículo 107 de la LISR, vigente en 2008:

Artículo 107. Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimará convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la

discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Así, una pérdida fiscal de persona física era sancionada negativamente por la ISR y al mismo tiempo, sancionada positivamente para la LIETU, lo que demuestra una antinomia intertextual sustancial que generaba incertidumbre jurídica a los particulares.

4.2.1.5. Premios en efectivo para IETU e IDE

En quinto lugar se posicionan antinomias entre la LIETU y la LIDE, pues en tanto la primera permitía deducir, acorde con la fracción VII de su artículo 5:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:...

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

Por su parte, la LIDE gravaba, acorde con su artículo 1:

Artículo 1. Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto establecido en esta ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

Lo que demostró una antinomia más entre las propias contribuciones. Sin embargo, lo que llamó más la atención de los ejemplos dados era que:

- i) Se trata de antinomias producidas por nuevas leyes; y
- ii) Se trata de antinomias producidas por nuevas contribuciones atinentes a lograr una mayor recaudación, lo cual confirma que “cuando una solución para resolver un problema no lo logra en los primeros intentos, ya no es solución y se convierte en parte del problema”,⁶ pues si los nuevos textos incluían –aun desde su publicación– antinomias intertextuales ¿cuál sería su contingencia una vez llevadas a su aplicación?

En efecto, el panorama de aplicación de dichas normas no era óptimo pues

incrementa la crisis de legalidad que en términos de Luigi Ferrajoli es:

La crisis afecta al *principio de legalidad*, que como se ha dicho es la norma de reconocimiento propia del Estado legislativo de Derecho. Y tiene su génesis en dos factores: la inflación legislativa y la disfunción del lenguaje legal, uso de una política que ha degradado la legislación a administración, difuminando la distinción entre ambos guiones tanto en el terreno de las fuentes como en el de los contenidos. Las leyes, en todos los ordenamientos avanzados, se cuentan ahora ya por decenas de miles y están formuladas en un lenguaje cada vez más oscuro y tortuoso, dando lugar a veces a intrincados enredos y laberintos normativos; ...Así, la racionalidad de la ley, que Hobbes había contrapuesto a la << *iuris prudentia* o sabiduría de los jueces desordenados>> del viejo Derecho común, ha sido disuelta por una legislación obra de legisladores todavía más desordenados, que abre el camino a la discrecionalidad de los jueces y a la formación jurisprudencial, administrativa o privada del Derecho, según el antiguo modelo premoderno con la consiguiente pérdida de certeza, de eficacia y de garantías.⁷

Los años pasaron y ambas leyes novedosas en 2008, y quizá las más representativas de la década, precisamente por ser contribuciones nuevas, fueron abrogadas para el ejercicio fiscal de 2014, lo que denotó que dichas contribuciones no fueron estables para las finanzas del país, tal y como lo ha establecido año con año la Ley de Ingresos para la Federación, en asunción a los principios de Adam Smith, al decir:

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- I. Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes.
- II. Que el pago de las contribuciones sea sencillo y asequible.
- III. Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización.
- IV. Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.

Esto hace notar en inicio que los impuestos extintos IETU e IDE, no fueron estables para las finanzas proscribiendo así la propia LIF de cada año (pues de haber sido

estables, seguirían vigentes).

4.2.2. EJEMPLO DE LA REFORMA FISCAL 2014

4.2.2.1. Deducciones parciales de prestaciones exentas pagadas a trabajadores

Los años pasaron y las contingencias normativas siguieron en curso, pues para 2014 se emitió una nueva LISR en cuyo artículo 28, fracción XXX se establece que los pagos realizados por los patrones a sus empleados por concepto de prestaciones, no son deducibles al 100% sino sólo en un 47% –como regla general y 53% como regla excepcional–, en relación con los montos exentos para aquéllos, dicho numeral señala lo siguiente:

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

I. ...

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

Por lo que cualquier pago realizado al trabajador, que sea ingreso para éste, no será deducible al 100% sino sólo en un 47% o excepcionalmente en un 53% si el patrón mantuvo en el ejercicio anterior las mismas prestaciones para los mismos trabajadores, según vino a acotar la Resolución Miscelánea Fiscal. De tal suerte que el contribuyente patrón para 2014 encontró la siguiente dinámica:

	Prestaciones pagadas	monto <i>no deducible</i> para el patrón	monto <i>deducible</i> para el patrón
	\$10,000		
monto <i>exento</i> para el trabajador	\$5,000	\$2,650	\$2,350
monto <i>gravado</i> para el trabajador	\$5,000	---	\$5,000
Totales		\$2,650	\$7,350

Por tanto, la primer pregunta que surgió en la mente de todos fue: ¿qué prestaciones son las que se encuentran dentro del universo de parcialidad por ser exentas para los trabajadores, las de ley o las contractuales? La respuesta que brinda la propia exposición de motivos fue: ambas, al decir expresamente:

Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

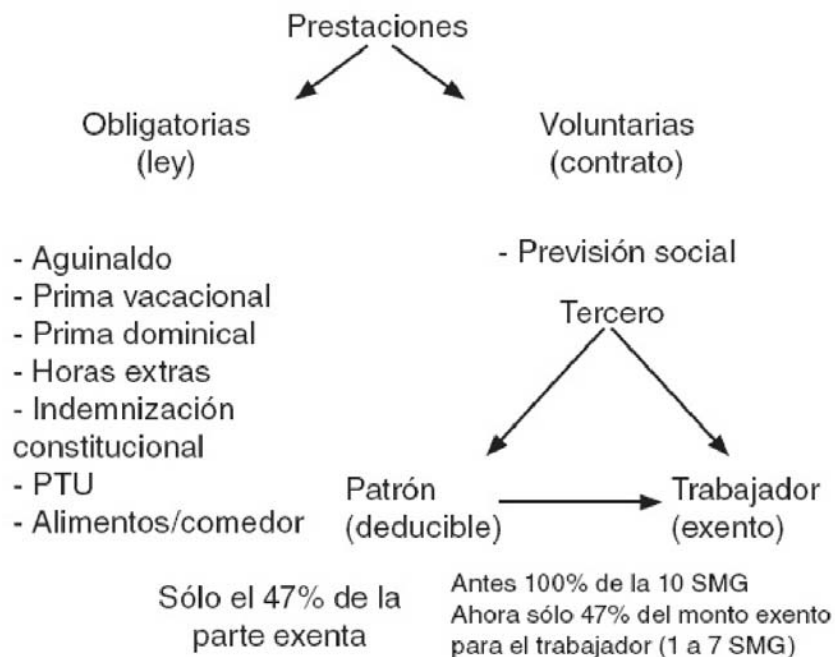
Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador. Este porcentaje guarda relación entre la tasa del IETU que se deroga y la tasa del ISR empresarial. Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal.

Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este

límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros.

Es entonces que tanto las prestaciones de ley (obligatorias) como las prestaciones de previsión social (voluntarias por contrato), son motivo de dicha limitación, lo cual se puede esquematizar de la siguiente manera:



Es evidente que el reclamo social y, principalmente del sector emplearal no se hizo esperar, y de nuevo surgió una ola de amparos pues se consideró injusta la limitación respecto de los pagos –principalmente– de prestaciones de ley, ya que sobre las mismas no existe la opción de pagarlas o no, por lo que de forma notable se trataba, en opinión de los quejosos, de una violación de derechos pues la deducción es lo menos que puede otorgar el Estado frente a obligaciones fundamentales, como en este caso lo es el pago de aguinaldo, prima vacacional, horas extras, etcétera.

Si bien el punto que llama la atención para el tema que aquí se comenta es en el ámbito de la previsión social, que más allá de tocar los puntos de inconstitucionalidad, radica en cuanto a la forma en cómo puede brindarse esa previsión social, pues puede ser en forma directa o a través de un tercero. Por ejemplo, si se decide brindar a los contribuyentes empleados ayuda de transporte, se trata sin duda de un pago que se

entrega directamente al trabajador y por tanto es un ingreso que puede ser acumulable o exento dependiendo de su importe junto con el de sus salarios (acorde con el penúltimo párrafo del artículo 93 de la LISR). De igual forma, si se decide dar un estímulo a los contriubuyentes en el día de su cumpleaños, será un pago directo que como tal es un ingreso para el trabajador y de nuevo es gradiente entre acumulable o exento dependerá del resultado de la fórmula que con base en siete salarios mínimos establece la LISR. Pero si se trata del pago de seguros de vida, o incluso el otorgamiento de entradas a eventos, es claro que se trata de prestaciones que no son pagadas de manera directa al trabajador, sino a terceros que brindan los servicios o entregan los bienes. Tal como sería también la entrega de pavos en fin de año o el pago de colegiaturas en donde decide becarse a empleados para el estudio de posgrados, especialidades o cualquier otro estudio distinto de la capacitación o educación técnica (las cuales son obligación patronal conforme a la Ley Federal del Trabajo, LFT). En estos esquemas, es claro que el pago de los bienes o los servicios no constituyen un ingreso para el trabajador pues el pago no se hace a sus cuentas bancarias sino a las cuentas de dichos terceros quienes les brindan el servicio o el bien. Y por tanto, se trata de importes que para el trabajador son “no objeto”.

De ser cierto que dichas cantidades son exentas para el trabajador, entonces serían motivo de incremento en su salario base de cotización, lo cual no es así, por tanto, en extremo podría aseverarse que dichos pagos de previsión social hechos a un tercero para que éste a su vez los derive en bienes o servicios al trabajador bien pudieran ser deducibles al 100%. Toda vez que dicho tercero sí acumulará el ingreso correspondiente, dando lugar así a la simetría fiscal de la cual se duele la exposición de motivos antes citada.

En efecto, la exposición de motivos restringe la deducción de las prestaciones exentas pagadas a los trabajadores en el discurso de que como el trabajador no lo acumula, si el patrón las deduce constituye un detrimento contributivo para el Estado. Pero dado que la previsión pagada a través de terceros proveedores de bienes o servicios (excepto los vales de despensa porque en éstos se sigue brindado dinero a los trabajadores), es claro que sí existe tal simetría fiscal, pues es de recordar que si bien los bienes o servicios son formas de ingreso para las personas físicas, lo cierto es también que se consideran tales sólo cuando la ley expresamente así lo señala según el primer párrafo del artículo 90 de la LISR:

Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este

Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Gracias a que no hace referencia la ley respecto a la previsión pagada por terceros, es claro que pudiera aseverarse la deducción al 100% de los pagos hechos para tales terceros que a su vez brindarán servicios o bienes a los trabajadores. Es por esto que la reforma para 2014 no tuvo en cuenta la situación de cómo en realidad se entrega la previsión social para el fin buscado que es incrementar la recaudación, lo que de nuevo muestra una alta contingencia entre lo dicho por la ley y lo sucedido en la realidad, y que de forma aparente pareciera un problema irresoluble.

En cualquier caso, lo único cierto es que las prestaciones pagadas a los trabajadores se restringen en su deducción y, por tanto, se desalientan de su entrega por parte de los patrones, lo que da como lugar que los derechos de los trabajadores sean afectados por la medida fiscal, pese a que algunas de ellas son a su vez *obligaciones fundamentales*. Sin embargo, la reforma fiscal para 2014, como todo cambio importante que se genera con los cambios de administración, señaló más elementos que dieron pauta a más dudas constitucionales. Independientemente de que la simetría fiscal a la que hizo referencia la exposición de motivos es falsa, pues ésta no descansa ni aplica a todas las relaciones existentes en una sociedad.

La reforma fiscal de 2013 consideró erradamente que la simetría fiscal es aplicable en los efectos de las relaciones laborales cuando lo cierto es que dicho principio, por ser de corte económico (pues no tiene sustento en la Constitución), versa exclusivamente sobre el libre mercado. Por tanto, es vigente sólo en las relaciones de Derecho Privado, es decir, entre cliente y proveedor (oferta y demanda), de tal suerte que si el pago de una “contraprestación” o “precio” es acumulable para el otro, podrá ser deducible para la contraparte, lo que fue esencia en su momento para que, por ejemplo, no se considerara al pago de regalías deducible en el extinto IETU, ya que no era acumulable tampoco para quien lo recibía.⁸ Esto sí era propio de la simetría fiscal pues las regalías son tema de una relación comercial de Derecho Privado y de índole horizontal en donde rige el libre comercio (libertad económica o libertad contractual); no obstante, dado que la

relación de un patrón con sus trabajadores implica la subordinación de los últimos con los primeros, y el pago que se les da no es “contraprestación”⁹ ni “precio” sino <<prestaciones>> (como expresamente lo señala la exposición de motivos), es evidente que no se trata de una relación horizontal de libre mercado, pues la libertad económica o contractual no rige en dichas relaciones ya que no se trata del libre mercado sino de relaciones de Derecho Social que siempre se acatan a la ley, y en consecuencia en materia laboral cualquier cláusula contractual contraria a los derechos de los trabajadores no produce efectos legales y adolece de nulidad acorde con la fracción XIII del artículo 5 de la LFT:

Artículo 5o. Las disposiciones de esta Ley son de orden público por lo que no producirá efecto legal, ni impedirá el goce y el ejercicio de los derechos, sea escrita o verbal, la estipulación que establezca:

I. ...

XIII. Renuncia por parte del trabajador de cualquiera de los derechos o prerrogativas consignados en las normas de trabajo.

Lo anterior mimetiza el inciso h) de la fracción XXVII del apartado A del artículo 123 constitucional:

XXVII. Serán condiciones nulas y no obligarán a los contrayentes, aunque se expresen en el contrato:

a) ...

h) Todas las demás estipulaciones que impliquen renuncia de algún derecho consagrado a favor del obrero en las leyes de protección y auxilio a los trabajadores.

En consecuencia, la simetría fiscal no puede ser motivo para considerar que para el trabajador es un ingreso exento, que no debe ser deducible en su totalidad para el patrón pues la simetría fiscal, como ya se dijo, no opera en las relaciones verticales de subordinación y de Derecho Social sino sólo en las relaciones horizontales de libre mercado, libertad económica o libertad contractual de Derecho Privado.

De ser cierto que la simetría fiscal fuera aplicable también a las relaciones de Derecho Social –o incluso de Derecho Público, ambos de índole vertical por

subordinación—, tampoco existiría simetría fiscal en la relación de los particulares con el Estado, y por tanto, si el Estado no es un sujeto de gravamen, se tiene que como ningún pago de contribuciones es acumulable a él, en consecuencia tampoco serían deducibles para el particular. Esto resulta falso porque las relaciones de índole vertical, en donde existe subordinación, ya sea entre particulares o entre éste con el Estado, se rigen siempre por ley dada la desventaja perenne, natural y evidente de una de las partes de la relación vertical de subordinación. Por eso, la propia LISR permite la deducción de los pagos hechos al Estado por concepto de contribuciones distintas a tal gravamen, como lo señaló expresamente durante once años la fracción VIII del artículo 29 y la fracción I del artículo 32 de la anterior LISR, y que con igual inercia —salvo el punto de las aportaciones de seguridad social a cargo de los trabajadores—, sigue repitiendo la fracción VI del artículo 25 y la fracción I del artículo 27 de la actual LISR. Allende que existiría también asimetría en los contratos públicos o administrativos, pues si el Estado no es sujeto de tributación y por ende, los pagos que hace a los particulares no son deducibles, entonces tampoco serían acumulables para los contribuyentes, esto también carece de verdad pues toda licitación o asignación directa contractual con el Estado conlleva a que la percepción de ingresos por parte de los particulares siempre es acumulable, lo que confirma una vez más que la simetría fiscal es aplicable, como principio económico, sólo para las relaciones de Derecho Privado (*horizontales* por libertad económica o contractual) en donde rige el libre mercado, mas no para las relaciones de Derecho Público o Social (*verticales* por subordinación) en donde rige exclusiva o predominantemente la ley.

Por tanto, siendo la simetría fiscal un principio de corte económico, es claro que se aboca sobre el libre mercado, pero dado que las relaciones laborales no son motivo de comercio, tal como lo señala el primer párrafo del artículo 3o. de la LFT:

Artículo 3o. El trabajo es un derecho y un deber sociales. **No es artículo de comercio,** exige respeto para las libertades y dignidad de quien lo presta y debe efectuarse en condiciones que aseguren la vida, la salud y un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia.

Se concluye entonces que las relaciones de Derecho Social (como la laboral) no pueden ser motivo de simetría o asimetría fiscal, pues éstas operan única y exclusivamente en las relaciones de Derecho Privado. Máxime que las prestaciones pagadas a los trabajadores no son optativas, sino resultado de disposiciones normativas constitucionales, e incluso de la LFT, como lo señalan diversas fracciones del apartado A

del artículo 123 de la Constitución, de las cuales, las más connotadas son:

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

I. ...

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas:

a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores;

b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales;

c) La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen.

d) La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares;

e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la LISR. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen

convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley;

f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

X. ...

XI. Cuando, por circunstancias extraordinarias deban aumentarse las horas de jornada, se abonará como salario por el tiempo excedente un 100% más de lo fijado para las horas normales. En ningún caso el trabajo extraordinario podrá exceder de tres horas diarias, ni de tres veces consecutivas. Los menores de dieciséis años no serán admitidos en esta clase de trabajos.

XII. ...

XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

XVI. ...

XXII. El patrono que despida a un obrero sin causa justificada o por haber ingresado a una asociación o sindicato, o por haber tomado parte en una huelga lícita, estará obligado, a elección del trabajador, a cumplir el contrato o a indemnizarlo con el importe de tres meses de salario. La Ley determinará los casos en que el patrono podrá ser eximido de la obligación de cumplir el contrato, mediante el pago de una indemnización. Igualmente tendrá la obligación de indemnizar al trabajador con el importe de tres meses de salario, cuando se retire del servicio por falta de probidad del patrono o por recibir de él malos tratamientos. Ya sea en su persona o en la de su cónyuge, padres, hijos o hermanos. El patrono no podrá eximirse de esta responsabilidad, cuando los malos tratamientos provengan de dependientes o familiares que obren con el consentimiento o tolerancia de él.

Sin desdeñar las prestaciones igualmente obligatorias de la propia LFT, expresamente referidas en diversas fracciones de su artículo 132, y la prima de antigüedad establecida por el artículo 162 *ibídem*, entre muchas otras más:

Artículo 132. Son obligaciones de los patrones:

I. ...

XIV. Hacer por su cuenta, cuando empleen más de cien y menos de mil trabajadores, los gastos indispensables para sostener en forma decorosa los estudios técnicos, industriales o prácticos, en centros especiales, nacionales o extranjeros, de uno de sus trabajadores o de uno de los hijos de éstos, designado en atención a sus aptitudes, cualidades y dedicación, por los mismos trabajadores y el patrón. Cuando tengan a su servicio más de mil trabajadores deberán sostener tres becarios en las condiciones señaladas. El patrón sólo podrá cancelar la beca cuando sea reprobado el becario en el curso de un año o cuando observe mala conducta; pero en esos casos será substituido por otro. Los becarios que hayan terminado sus estudios deberán prestar sus servicios al patrón que los hubiese becado, durante un año, por lo menos;

XV. ...

XXV. Contribuir al fomento de las actividades culturales y del deporte entre sus trabajadores y proporcionarles los equipos y útiles indispensables.

Artículo 162. Los trabajadores de planta tienen derecho a una prima de antigüedad, de conformidad con las normas siguientes:

I. La prima de antigüedad consistirá en el importe de doce días de salario, por cada año de servicios;

Prestaciones en donde la voluntad del patrón es nula, pues en todo momento rige la ley, y por tanto, es claro que dichas prestaciones son *derechos fundamentales* de los trabajadores, para los patrones son *obligaciones fundamentales* ¹⁰ pues su pago no es optativo.

4.2.2.2. IEPS a “alimentos no básicos”

Sin embargo, no se trata tan sólo de eso, la reforma para 2014 introduce un nuevo gravamen (impuesto especial sobre producción y servicios) a los “alimentos no básicos”, mismo que es motivo de alta disputa pues la causa de su introducción es que producen obesidad y sobrepeso, según la propia exposición de motivos.

En relatadas circunstancias, el IEPS será del 8% sobre los mismos, por lo que el inciso j) de la fracción II del artículo 2 de la LIEPS expresamente señala:

Artículo 2o. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) ...

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8%

1. Botanas.
2. Productos de confitería.
3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.
4. Flanes y pudines.
5. Dulces de frutas y hortalizas.
6. Cremas de cacahuete y avellanas.
7. Dulces de leche.
8. Alimentos preparados a base de cereales.
9. Helados, nieves y paletas de hielo.

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta

mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.

Éstos son descritos de forma eidética de las fracciones XXV a XXXVI del artículo 3 de la LIEPS:

Artículo 3o. Para los efectos de esta Ley se entiende por:

I. ...

XXV. Densidad calórica, a la cantidad de energía, expresada en kilocalorías por cada 100 gramos de alimento, que se obtiene al multiplicar las kilocalorías que contiene el alimento por cien y el resultado dividirlo entre los gramos de la porción de que se trate.

XXVI. Botanas, los productos elaborados a base de harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas sanos y limpios que pueden estar fritos, horneados y explotados o tostados y adicionados de sal, otros ingredientes y aditivos para alimentos, así como las semillas para botanas, que son la parte del fruto comestible de las plantas o árboles, limpia, sana, con o sin cáscara o cutícula, frita, tostada u horneada, adicionada o no de otros ingredientes o aditivos para alimentos.

XXVII. Productos de confitería, los dulces y confites. Quedan comprendidos los caramelos, el dulce imitación de mazapán, gelatina o grenetina, gelatina preparada o jaletina, malvavisco, mazapán, peladilla, turrón, entre otros.

XXVIII. Chocolate, al producto obtenido por la mezcla homogénea de cantidades variables de pasta de cacao, o manteca de cacao, o cocoa con azúcares u otros edulcorantes, ingredientes opcionales y aditivos para alimentos, cualquiera que sea su presentación.

XXIX. Derivados del cacao, la manteca de cacao, pasta o licor de cacao,

torta de cacao, entre otros.

XXX. Flan, dulce que se hace con yemas de huevo, leche y azúcar, y se cuaja a baño María, dentro de un molde generalmente bañado de azúcar tostada. Suele llevar también harina, y con frecuencia se le añade algún otro ingrediente, como café, naranja, vainilla, entre otros.

XXXI. Pudín, dulce que se prepara con bizcocho o pan deshecho en leche y con azúcar y frutas secas.

XXXII. Dulces de frutas y de hortalizas, a los productos tales como ates, jaleas o mermeladas, obtenidos por la cocción de pulpas o jugos de frutas u hortalizas con edulcorantes, adicionados o no de aditivos para alimentos. Comprende las frutas y hortalizas cristalizadas o congeladas.

XXXIII. Crema de cacahuete o avellanas, la pasta elaborada de cacahuates o avellanas, tostados y molidos, generalmente salada o endulzada.

XXXIV. Dulces de leche, comprende, entre otros, la cajeta, el jamoncillo y natillas.

XXXV. Alimentos preparados a base de cereales, comprende todo tipo de alimento preparado a base de cereales, ya sea en hojuelas, aglomerados o anillos de cereal, pudiendo o no estar añadidos con frutas o saborizantes.

XXXVI. Helados, al alimento elaborado mediante la congelación, con agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos, que puede contener grasas vegetales permitidas, frutas, huevo, sus derivados y aditivos para alimentos.

Por lo que la regla I.5.1.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, emitida por el Servicio de Administración Tributaria, de forma expresa señala cuáles son los únicos alimentos básicos que no incurren en el inciso j) anterior, al decir:

Alimentos de consumo básico

5.1.7. Para los efectos del artículo 2, fracción I, inciso J), último párrafo de la Ley del IEPS, considerando su importancia en la alimentación de la

población, se entenderán alimentos de consumo básico que no quedan comprendidos en lo dispuesto por el inciso J) antes citado, los siguientes:

A. Cadena del trigo:

- I. Tortilla de harina de trigo, incluyendo integral.
- II. Pan no dulce: bolillo, telera, baguette, chapata, virote y similares, blanco e integral, incluyendo el pan de caja.
- III. Alimentos a base de cereales de trigo sin azúcares, incluyendo integrales, así como galletas saladas.

B. Cadena del maíz:

- I. Tortilla de maíz, incluso cuando esté tostada.
- II. Alimentos a base de cereales de maíz sin azúcares y galletas saladas.

C. Cadena de otros cereales:

- I. Alimentos a base de cereales para lactantes y niños de corta edad.
- II. Alimentos a base de otros cereales sin azúcares, incluyendo integrales, así como galletas saladas.
- III. Pan no dulce de otros cereales, integral o no, incluyendo el pan de caja.

Regla que ha cambiado sensiblemente desde 2014 y que sin duda, seguirá cambiando.

Por tanto, si los productos que enajena un contribuyente no se ubican en el listado anterior, en consecuencia caen en el inciso j) de la fracción I del artículo 2), que legitima a cualquier contribuyente para acudir a reclamar su inconstitucionalidad así como de la regla administrativa, por virtud del Derecho Subjetivo que se viola –afectación a derechos patrimoniales– así como el *interés jurídico* que le subyace –colisión del derecho a la alimentación vs. pago público–, pues proscribe la garantía de legalidad y el principio de equidad que pugna por una tributación acorde con la realidad fáctica y jurídica de la materia imponible, dando lugar a la impugnación acorde con la fracción I del artículo 107 de la LA.

Así se crea con todo esto una diferencia entre “alimentos no básicos” y “alimentos básicos”, bajo el supuesto motivo de que los primeros producen el sobrepeso y la obesidad mientras que los segundos no. Pues ésta es la única razón que lleva a la creación de la tasa del 8% del inciso j) del artículo 2 de la ley que se impugna, tal como lo hace notar el Dictamen de la Cámara de Diputados, al decir:

Impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica.

QUINTA. La que dictamina, adicionalmente a las medidas propuestas para combatir el sobrepeso y obesidad, considera necesario reforzar dichas propuestas mediante un gravamen que inhiba el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica.

La Secretaría de Salud ha señalado que la epidemia de sobrepeso y obesidad es un problema de gran magnitud en México y muestra de ello es que actualmente nuestro país ocupa el segundo lugar de prevalencia mundial de obesidad después de los Estados Unidos de América.

...

El problema de sobrepeso y obesidad se ha acentuado en México debido a la rapidez de su incremento y el efecto negativo que ejerce sobre la salud de la población que la padece, ya que aumenta significativamente el riesgo de padecer enfermedades crónicas no transmisibles como la diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, así como cánceres de mama, esófago, colon, endometrio y riñón, entre otras.

Así, considerando que la alta prevalencia de sobrepeso y obesidad representan un problema de salud pública de gran magnitud en México y que es fundamental contar con una política de Estado para lograr cambios en los patrones de alimentación y actividad física de la sociedad mexicana, la Secretaría de Salud ha instrumentado el “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad”, el cual tiene como propósito contribuir a la sustentabilidad del desarrollo nacional para revertir la epidemia de sobrepeso y obesidad, mediante el mejoramiento de la oferta y el acceso a alimentos favorables para la salud.

En el “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad” se establecen las actividades y acciones a cargo de las dependencias y entidades públicas federales con el fin de contribuir en el logro de determinados objetivos, entre los que se encuentran: disminuir el consumo de azúcares y otros edulcorantes calóricos añadidos en los alimentos, disminuir el consumo diario de grasas saturadas en la dieta, reducir al mínimo las grasas trans de origen industrial y disminuir el consumo diario de sodio.

...

Ante la magnitud de este problema y su evidente crecimiento, se considera que cualquier esfuerzo cuyo propósito sea disminuir los efectos negativos que esta epidemia tiene en las personas que la padecen, así como los costos que generan su atención, debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública; es por ello que se ha considerado que una medida de carácter fiscal coadyuvaría con los propósitos mencionados. En este sentido, en la presente iniciativa se propone establecer un gravamen dentro de la LIEPS con una tasa del 10% a la enajenación e importación de determinados productos cuya ingesta se encuentra asociada al sobrepeso y obesidad, a efecto de desalentar su consumo por los altos costos sociales que representan las enfermedades antes señaladas.

...

Entre los alimentos con baja densidad calórica se encuentran las legumbres, verduras y frutas, que también contienen cantidades altas de micronutrientes (vitaminas y minerales) y de fibra dietética. Los alimentos con alta densidad calórica típicamente tienen un contenido elevado de grasas y/o azúcares, contienen poca agua o fibra y a menudo contienen concentraciones bajas de micronutrientes. Ejemplos de estos últimos son alimentos con alto contenido de aceite, alimentos procesados y con grasa y azúcares adicionados.

...

Los alimentos pueden clasificarse de acuerdo a su consumo y relevancia en la dieta de los mexicanos, así como de acuerdo a su uso de manera

internacional para formular recomendaciones alimentarias y que se encuentran en concordancia con las guías alimentarias de México y con la Norma Oficial Mexicana NOM 043 SSA2- 2012 “Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud en materia alimentaria. Criterios para brindar orientación”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de enero de 2013.

...

En este sentido, son alimentos no básicos con alta densidad calórica las frituras, los productos de confitería como los dulces y las gelatinas, los chocolates y los demás productos derivados del cacao, los flanes y pudines, los dulces de frutas y hortalizas, las cremas de cacahuete y de avellanas, los dulces de leche, los alimentos preparados a base de cereales, así como los helados, nieves y paletas de hielo, ya que contienen una gran cantidad de kilocalorías por gramo de alimento, mientras que otros alimentos, como las frutas y verduras, son de baja densidad calórica, ya que proveen pocas kilocalorías por gramo, por lo que se plantea que los productos primeramente citados, que tienen mayor densidad calórica, que se consumen de manera importante en el país y no representan una fuente importante en la dieta de nutrientes esenciales, sean objeto del gravamen que se propone.

...

Ahora bien, con motivo del gravamen que se propone crear en esta iniciativa, se hace necesario modificar diversas disposiciones de la LIEPS, entre éstas se deben citar los siguientes:

Se adiciona un inciso J) a la fracción I del artículo 2o. de la ley de la materia para establecer la lista de los alimentos gravados cuando tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior por cada 100 gramos. También se establece que la tasa aplicable será del 5%.

De esta forma quedarán gravados en toda la cadena comercial la enajenación de los productos listados, así como su importación. El impuesto trasladado será acreditable a efecto de evitar el efecto acumulativo o en cascada, de forma tal que sólo se gravará el incremento de valor de estos bienes en cada etapa de la cadena comercial.”

Argumentos falsos, ya que el sobrepeso y la obesidad no son producto del consumo de alimentos con alta densidad calórica, pues ello no depende exclusivamente del contenido de los alimentos, sino más aún, de diversas situaciones inmanentes al cuerpo humano, tales como las siguientes:

La obesidad se ha convertido en el trastorno nutricional más común en los países desarrollados y pocos dudan que sea un auténtico problema de salud pública en casi todo el mundo. Sin embargo, al hacer un análisis detenido de las causas que lo generan o determinan se debe considerar que es de tipo **multifactorial** y no sólo condicionado por factores alimenticios o por consumo exclusivo de alimentos llamados no básicos con alta densidad calórica. Es por esto que al hacer un diagnóstico situacional se encuentran factores que se consideran como *predisponentes* y otros *determinantes* del problema de la obesidad, pues como se sabe, existen varias vertientes que no se pueden dejar de lado.

Otro punto a considerar es que a veces existen algunas barreras que pueden influir en el buen control del peso como la falta de información al respecto de las cantidades que debe consumir un individuo promedio, la falta de tiempo para realizar la actividad física o la falta de acceso a instalaciones, la imposibilidad o limitante para hacer ejercicio que puede estar condicionado por un malestar o dolor por lesiones, un cambio en el estilo de vida en el que las personas estén dispuestas a llevar a cabo y que no sea paliativo. El entorno de la vida cotidiana en las grandes urbes que determina un constante y a veces permanente estado de estrés y tensiones que favorece la liberación de hormonas esteroideas y catabólicas que producen ansiedad y problemas con la alimentación.

Por todo lo anterior, queda claro que el problema de obesidad es, como se mencionó, de tipo multifactorial y no solamente por la ingesta de un determinado grupo de alimentos, pues hasta los alimentos llamados saludables (o básicos, según la regla 1.5.1.3.) en exceso consumo pueden generar sobrepeso y obesidad. También influye de forma importante las características genéticas en la forma de asimilar y distribuir lo que se consume, la difusión que deben tener los programas encargados para que las personas aprendan las cantidades adecuadas de alimentos que deben ingerir según la edad del individuo y las actividades que realiza diariamente, para obtener un consumo adecuado, tal como lo establece el objetivo número 9 de la Estrategia en la que se basa el Dictamen de la Cámara de Diputados para imponer el 8% de IEPS:

9. Orientar a la población sobre el control de tamaños de porción recomendables en la preparación casera de alimentos, poniendo accesibles y a su disposición alimentos procesados que se lo permitan, e incluyendo en restaurantes y expendios de alimentos, tamaños de porciones reducidas.

...

Los otros cuatro objetivos requieren de una decidida participación del gobierno, de los sectores sociales y de la industria alimentaria y restaurantera para, por ejemplo, disminuir la cantidad de azúcares y de sodio añadidos a los alimentos, reducir al mínimo las grasas trans de origen industrial, **orientar** al consumidor en la preparación casera de los alimentos y **fomentar en él la prestación de atención en el tamaño de las porciones.**

Asimismo, existen múltiples enfermedades que obligan a consumir medicamentos que dan como efecto secundario la ganancia de peso. También existen personas que pueden padecer enfermedades genéticas que producen un alza en el peso, o problemas tumorales, traumáticos y endocrinológicos de alta incidencia que influyen en que se presente obesidad. En suma a todo lo anterior, los patrones culturales, la ideología muy arraigada en el consumo de ciertos alimentos o algunas barreras que en conjunto forman este grave problema de salud. Es por esto que para hablar de una persona con sobrepeso o franca obesidad es necesario descartar un sinfín de factores que pueden estar interviniendo en el problema. De otra forma, si sólo se remite a verificar el consumo de ciertos alimentos y se deja de lado todo el contexto, jamás se logrará disminuir eficientemente los índices reportados por las autoridades sanitarias.

Por lo que queda claro que los motivos por los que se crea la norma diferenciadora entre “alimentos no básicos” (inciso j) fracción I artículo 2) y “alimentos básicos” (regla I.5.1.3.) para incurrir o desdeñar la tasa del 8% que se crea con la reforma impugnada, son falsos, aunado a que ni siquiera deriva de una fuente fehaciente, fidedigna o autoridad alguna, ya que ni la propia Secretaría de Salud, dentro de la Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad así lo señala, independientemente que la denominación también resulta inexacta. Una cosa es que un alimento sea “no básico” y otra que “no sea sano”, allende que ya se ha demostrado, los enumerados por la ley y no incluidos por la regla administrativa, no determinan de forma directa, ni constante ni fehaciente que por sí solos produzcan el sobrepeso ni la obesidad, con lo que queda claro que las diferencias realizadas por el legislador, y posteriormente por el Servicio de

Administración Tributaria no son idóneas ni del todo ciertas.

Así, es claro que cae el motivo que muestra el Dictamen de la Cámara de Diputados pues parte de una premisa falsa, ya que el sobrepeso y la obesidad no son causados por los alimentos que la reforma considera “no básicos”. El sobrepeso y la obesidad son causados por muchos otros motivos, principalmente por el “sedentarismo”, tal cual lo establece la propia Secretaría de Salud a través de la Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad a que se refiere el Dictamen de la Cámara de Diputados, al señalar dicha Estrategia que:

Sedentarismo

Durante las últimas décadas, la urbanización y los cambios socioeconómicos ocurridos en México han contribuido a una marcada disminución en la actividad física, tanto en el entorno laboral como en el recreativo.

En México, sólo 35% de las personas entre 10 y 19 años de edad son activas. Más de la mitad de estos adolescentes pasan 14 horas semanales o más frente a la televisión, y una cuarta parte de ellos pasa hasta tres horas diarias en promedio 5,7. Entre los adolescentes y adultos jóvenes (de 12 a 29 años de edad) tan sólo 40% practica algún tipo de actividad física, y el sedentarismo es mayor en mujeres que entre hombres (cuadro 3).

La escasez de entornos adecuados y seguros para la actividad física –como parques y jardines– explica parcialmente la situación descrita, especialmente para grupos vulnerables como mujeres, ancianos y niños. De hecho, hoy en día las clases de educación física y el recreo, durante la jornada escolar, son las únicas oportunidades que tienen muchos niños mexicanos para realizar actividades físicas.

Sin embargo, esas oportunidades tampoco suelen ser aprovechadas suficientemente. En las escuelas de la Ciudad de México, por ejemplo, se dedican únicamente 60 minutos semanales a la actividad física moderada o vigorosa, incluyendo las clases de educación física y el recreo. Ello equivale a sólo una quinta parte del mínimo de actividad recomendado para niños en edad escolar, que es de 45 minutos diarios. Más aún, la mayor parte del recreo es dedicada a comprar y consumir alimentos, y no suele haber

organización para promover la actividad física.

El número de horas dedicadas al deporte es inferior a la recomendación de la UNESCO, las instalaciones son inadecuadas y falta el equipo necesario. Asimismo, las clases de educación física son deficientes y los maestros insuficientes.

Lo que dio lugar incluso al primer objetivo prioritario de dicha Estrategia:

ACUERDO NACIONAL PARA LA SALUD ALIMENTARIA

El análisis de la evidencia nacional e internacional arrojó 10 objetivos prioritarios para lograr un acuerdo efectivo en este campo:

1. Fomentar la actividad física en la población en los entornos escolar, laboral, comunitario y recreativo con la colaboración de los sectores público, privado y social.

Queda claro que la falta de ejercicio es factor fundamental para la obesidad y el sobrepeso ya que evidentemente, el consumo de cualquier alimento no será procesado de forma correcta y expulsado del cuerpo humano si no se realiza ejercicio o actividad física mínima. Por lo que aun cuando se consuman exclusivamente “alimentos básicos”, evidentemente no se evitará el sobrepeso y la obesidad que altamente desea evitar la reforma que hoy se combate, lo que deja claro que indebidamente se ha tomado como falso estandarte para incardinar la nueva tasa del 8% a los supuestos “alimentos no básicos”, pese a que como se ha demostrado, no determinan directamente el sobrepeso y la obesidad.

Así que en cualquier contexto o interpretación que se piense sobre el tema, la alimentación se ve trastocada por la reforma 2014, siendo altamente cuestionada su verdad, lo que constituye el punto epistemológico tratado en los capítulos anteriores, dando cuenta de un tema que involucra a los derechos humanos.

4.2.2.3. ISR a servicios de enseñanza

Otra de las novedades de la reforma fiscal para 2014 fue la exigencia adicional para las escuelas privadas, de contar con autorización para recibir donativos en ISR, además de contar con la autorización o el Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios (REVOE), para esto, la fracción X del artículo 79 de la LISR vigente a partir de 2014

señala:

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

I. ...

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación (LGE), así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.

Dado lo cual, la fracción XXII del artículo noveno transitorio del Decreto que introdujo la nueva LISR, expresamente señala:

XXII. Las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, así como las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines deportivos, a partir de la entrada en vigor de este Decreto deberán cumplir las obligaciones del Título II de la nueva LISR, no obstante, deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto en los términos del Título III de la LISR que se abroga y sus socios e integrantes considerarán como ingreso a dicho remanente cuando las personas morales mencionadas se los entreguen en efectivo o en bienes.

Lo que hace evidente la sujeción inmediata a la LISR, pues si no se cuenta con autorización para recibir donativos, da como consecuencia que se trate de una norma autoaplicativa. Requisito que no existía con anterioridad dentro de la fracción X del artículo 95 en la ley vigente hasta 2014, ya que la única referencia que se tomaba antes era contar con la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, que es lo que en esencia le habilita para prestar los servicios de enseñanza, tal como se puede apreciar comparativamente con el siguiente cuadro:

LISR vigente hasta 2013	LISR vigente a partir de 2014
Artículo 95. Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes: I. ... X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.	Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales: I. ... X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.

Lo que en su momento resultaba uniforme, incluso, con la propia LIVA, pues la fracción IV del artículo 15 de la ley de este gravamen así lo expresa textualmente:

Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I. ...

IV. Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la LGE, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Los motivos que establece la iniciativa de reforma para incluir el requisito de contar con “autorización para recibir donatarios” como condición necesaria para que tales sociedades y asociaciones civiles sean consideradas como personas morales no lucrativas son las siguientes:

Sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y organizadas con fines deportivos.

De acuerdo al Código Civil Federal, tanto la asociación civil como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico que si bien puede ser preponderante o no, resulta trascendente desde el punto de vista fiscal debido a que en la práctica puede contraponerse al

concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del ISR.

En este sentido, la evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en sentido estricto no forman parte de su labor de enseñanza o impulso al deporte, respectivamente, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza, y por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

Al respecto, el Ejecutivo Federal a mi cargo impulsa el papel de las instituciones de enseñanza privadas debido a su participación en el desarrollo educativo nacional; no obstante, se considera necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que propone a esa Soberanía que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del ISR siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del SAT para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

...

Argumento que resulta falso en todos sus extremos por los siguientes motivos:

- En primer lugar, cabe señalar que la Asociación Civil, económicamente no es igual a la Sociedad Civil pues la primera no tiene carácter “preponderantemente económico” mientras que la sociedad civil si lo tiene, tal y como lo confirman expresamente los artículos 2670 y 2688 del Código Civil Federal que la propia iniciativa refiere (y que es supletorio a la materia fiscal por el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación):

Artículo 2670. Cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no

esté prohibido por la ley y que **no tenga carácter preponderantemente económico**, constituyen una asociación.

Artículo 2688. Por el contrato de sociedad los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, **de carácter preponderantemente económico**, pero que no constituya una especulación comercial.

Por lo cual, la iniciativa estuvo viciada de veracidad y por ende, intertextualmente antinómica de la norma que ella misma refiere (Código Civil Federal), pues su argumento –un tanto silogístico– parte de una premisa mayor falsa, por lo que claramente la Asociación Civil no se aleja de los “fines no lucrativos”, como de manera indebida lo señala el primer párrafo de la cita hecha, al decir:

De acuerdo al Código Civil Federal, tanto la asociación civil como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico que si bien puede ser preponderante o no, resulta trascendente desde el punto de vista fiscal debido a que en la práctica puede contraponerse al concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del ISR.

Lo que denota insustentabilidad de los motivos que la llevan a exigirle ser donataria autorizada.

- En segundo lugar, respecto al segundo párrafo de la iniciativa que se comenta, resalta que la colegisladora que inicia la reforma comenta que:

... algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza o impulso al deporte, respectivamente, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza, y por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, sauna, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

Por tanto, si ella misma identificó qué actos jurídicos son ajenos a la labor de

enseñanza, en consecuencia lo correspondiente era gravarlos de forma expresa o bien, determinar que sólo el servicio de enseñanza sería susceptible de no pagar el impuesto sobre la renta, acorde con el primer párrafo del artículo 79 de la LISR, para excluir así del beneficio fiscal de ISR a los actos que son ajenos a la enseñanza. No obstante, no lo hizo así y lejos de esto, lo tomó como referencia para confirmar la condición de ser donataria autorizada para conceder a las asociaciones civiles ser persona moral no lucrativa, lo que denota que la iniciativa sí realizó una diferencia de los servicios que brindan las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza que “no forman parte de su labor de enseñanza”, pero desafortunadamente no los lleva al texto final de la ley, lo que produce que aunque ella misma señala los actos que afectan al erario federal –según el tercer párrafo de la iniciativa–, no culmina el principio de equidad tributaria, pues si se tenía precisión de esto, lo lógico era realizar la división de actos que sí deberían gravar con el impuesto o bien, hasta qué porcentaje del total de sus ingresos al año podrían no ser gravados, tal y como lo realiza el sexto párrafo del artículo 79 aludido, sin llegar al extremo de pedirles ser donatarias autorizadas.

Lo antes dicho no es de difícil realización, pues ésa es la esencia que opera, por ejemplo, en el impuesto al valor agregado, en donde las colegiaturas son ajenas al pago de IVA mas no así la venta de uniformes o actividades recreativas extraescolares, entre otras, ya que por propio tenor de la LIVA, sólo los servicios de educación no están sujetos a dicho gravamen, según la fracción IV del artículo 15 de su ley (en donde no se les pide ser donatarias autorizadas):

Artículo 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I. ...

IV. Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la LGE, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

En tanto que los demás actos o actividades (como las de venta de uniformes o actividades recreativas extraescolares) sí gravan con dicho impuesto al ubicarse por exclusión en las demás hipótesis del artículo 1o. de la LIVA:

Artículo 1o. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

Y tan claro es que las actividades que no corresponden a servicios de educación pueden ser detectados a través de los comprobantes fiscales que emitan las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, que el propio artículo primero del “DECRETO por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de febrero de 2011, con el que se permite la deducción de colegiaturas, señala:

ARTÍCULO PRIMERO. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los establecidos en el Título IV de la LISR, consistente en disminuir del resultado obtenido conforme a la primera oración del primer párrafo del artículo 177 de la LISR, la cantidad que corresponda conforme al artículo tercero del presente Decreto, por los pagos por servicios de enseñanza correspondientes a los tipos de educación básico y medio superior a que se refiere la LGE, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o sus descendientes en línea recta, siempre que el cónyuge, concubino, ascendiente o descendiente de que se trate no perciba durante el año de calendario ingreso en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año y se cumpla con lo siguiente:

- I. Que los pagos se realicen a instituciones educativas privadas que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE, y
- II. Que los pagos sean para cubrir únicamente los servicios

correspondientes a la enseñanza del alumno, de acuerdo con los programas y planes de estudio que en los términos de la LGE se hubiera autorizado para el nivel educativo de que se trate.

El estímulo a que se refiere el presente Decreto no será aplicable a los pagos:

a) Que no se destinen directamente a cubrir el costo de la educación del alumno, y

b) Correspondientes a cuotas de inscripción o reinscripción.

Para los efectos de esta fracción, las instituciones educativas deberán separar en el comprobante fiscal el monto que corresponda por concepto de enseñanza del alumno.

Lo que es más que suficiente para garantizar que las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza tuvieran en su contabilidad la división de los comprobantes que corresponde a los servicios de enseñanza y de los servicios que no corresponden a enseñanza. Independiente de que las actividades ajenas a la enseñanza les producen una mayor percepción de ingresos, esto bien puede ser acotado para efectos tributarios con el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 57. Se considera actividad preponderante aquella actividad económica por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades.

De tal forma que la fracción X del artículo 79 de la LISR es incongruente incluso consigo misma, pues en esencia solicita a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza dos requisitos para ser consideradas “personas morales no lucrativas”:

- Contar con autorización o REVOE; y
- Ser donataria autorizada

Cuando lo cierto es que las razones para imponer el segundo requisito –novedoso en la nueva LISR– no se relacionan en forma alguna con las del primer requisito, pues si la propia iniciativa dice que el motivo de la nueva exigencia es que las sociedades o

asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza realizan actos ajenos a ella, es claro que para vender uniformes, realizar actividades recreativas extraescolares y todas las demás que señala la propia iniciativa, no se requiere de autorización o REVOE por parte de la SEP, pues únicamente se deben cumplir los requisitos de los incisos a) y b) de la fracción VII del artículo 3 constitucional que expresamente señala:

Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado –Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios–, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; ésta y la media superior serán obligatorias.

...

I. ...

VI. Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades. En los términos que establezca la ley, el Estado otorgará y retirará el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares. En el caso de la educación preescolar, primaria, secundaria y normal, los particulares deberán:

a) Impartir la educación con apego a los mismos fines y criterios que establecen el segundo párrafo y la fracción II, así como cumplir los planes y programas a que se refiere la fracción III, y

b) Obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del poder público, en los términos que establezca la ley;

Mismos que, en forma secundaria desarrolla la LGE en su artículo 54 antes citado, por lo que es evidente que la exigencia de la fracción X del artículo 79 de la LISR rebasa por mucho la verdadera teleología del derecho a la educación y la satisfacción que debe darle el Estado, grantizándola y promoviéndola acorde con el tercer párrafo del artículo 1 constitucional que en este caso no se cumple, pues de forma indirecta se trastoca el derecho a la educación allende a ser gravada con ISR por el cobro de colegiaturas cuando la iniciativa identificó los rubros sobre los que pudiera surgir una actividad verdaderamente económica, las cuales pudo diferenciar y separar para fines de tributación; no obstante, no lo hizo así, lo que demuestra falta de diferencias acertadas

para exigir a las asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza ser donataria autorizada para sólo así considerarle “persona moral no lucrativa”, lo que produce inequidad entre las actividades que la propia iniciativa menciona.

Tan claro es que los servicios de enseñanza no deben ser sujetos de gravamen, en virtud de que subyace el derecho humano y fundamental a la educación, que la iniciativa que proponía gravar con impuesto al valor agregado a colegiaturas no prosperó, lo que sirve de referencia análoga al presente caso para confirmar la inconstitucionalidad de la fracción X del artículo 79 de la LISR que se plantea, pues es claro que la educación es un derecho humano que, conforme al tercer párrafo del artículo 1 constitucional debe “garantizarse” y “protegerse”.

4.2.2.4. Contabilidad electrónica

A su vez, la reforma hacendaria de 2014 marcó un cambio importante en la dinámica fiscal-formal que se dio para los contribuyentes, consistente en enviar la contabilidad mediante buzón tributario al Servicio de Administración Tributaria, que tuvo su origen en el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el cual, después de la reforma señaló:

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

I. ...

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

De esta forma, la contabilidad dejaba de ser un coto vetado y pasaba a ser una información que mes a mes estaría en manos de la autoridad. Sin embargo, la contabilidad es muy amplia y comprende tanto el registro contable como la información y los documentos soporte de cada operación, según el propio artículo 28 en su fracción I:

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

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas

especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. La que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Por lo que hasta ese momento, la reforma al Código Fiscal de la Federación era insuficiente para saber con precisión cómo se realizaría el cumplimiento de tal obligación, máxime que la contabilidad, a partir del 2 de abril de 2014, arrojó una extensión denotativa muy amplia pues el artículo 33 del nuevo Reglamento del Código Fiscal de la Federación, estableció con detalle qué conforma la contabilidad, al decir:

Artículo 33. Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad. Su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda

identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;

XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y

documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignent en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquellos que se localicen en el extranjero;

XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

XV. Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o

destrucción, cuando se den estos supuestos.

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la LISR, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;

b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y

c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5o. A de la LIVA, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

Además, el artículo 34 del Reglamento aludido hacía una referencia más a lo que conforma la contabilidad y que incluye toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde los contribuyentes almacenen y procesen sus datos contables y los diagramas de los mismos:

Artículo 34. Para los efectos del artículo 28, fracción III del Código, el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las Autoridades Fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.

Así, brinda un universo bastante amplio, pues tanto los contratos como las actas de asamblea, pagarés, estados de cuenta bancarios, control de inventarios, y muchos otros documentos más conforman la contabilidad. Razón por la cual, la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, era insuficiente para dar certeza a la obligación de los contribuyentes para ingresar la contabilidad a la página de Internet del SAT, ya que se desconocía cuál de toda la documentación e información referida por los artículos 33 y 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación debía enviarse, así como cuándo (en qué fecha del mes) debían hacerlo, bajo qué herramienta y en qué parte de la página del SAT se debían ingresar.

En razón de lo mismo, la fracción IV del artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal de 2015 insistió en el desarrollo de las normas de la contabilidad electrónica, principalmente por cuanto al ámbito temporal, a través de un calendario que para dicho fin estableciera la Resolución Miscelánea Fiscal de dicho año, señalando para ello:

Artículo 22. Para los efectos de los impuestos sobre la renta y al valor agregado, derechos, así como en lo referente al cumplimiento de obligaciones

en materia de información contable previstas en el Código Fiscal de la Federación, se estará a lo siguiente: ...

IV. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 28 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, el ingreso de la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria deberá realizarse a partir del año 2015, de conformidad con el calendario que para tal efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

Es por esto que la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (en específico las reglas 2.8.1.4 y 2.8.1.5), colma tales dudas atento a la remisión que el propio Código Fiscal de la Federación y la LIF hace a ellas, conforme al artículo Segundo transitorio, fracción III, segundo párrafo, del Decreto del 9 de diciembre de 2013, identificado en el proemio de este escrito:

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

III. ...

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

Para lo que la Resolución Miscelánea Fiscal señaló:

Contabilidad en medios electrónicos

2.8.1.4. Para los efectos de los artículos 28, fracción III del CFF y 33, apartado B, fracciones I, III, IV y V y 34 de su Reglamento, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos

contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV, y el artículo 100, fracción II, ambos de la LISR, que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica “Mis cuentas”, deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan lo siguiente:

I. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, conforme a la estructura señalada en el Anexo 24, apartado A; a éste se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenido en el apartado B, del mismo anexo.

Los contribuyentes deberán asociar en su catálogo de cuentas los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, asociando para estos efectos, el código que sea más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo del contribuyente.

El catálogo de cuentas será el archivo que se tomará como base para asociar el número de la cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel y obtener la descripción en la balanza de comprobación, por lo que los contribuyentes deberán cerciorarse de que el número de cuenta asignado, corresponda tanto en el catálogo de cuentas como en la balanza de comprobación en un periodo determinado.

Los conceptos del estado de posición financiera, tales como: activo, activo a corto plazo, activo a largo plazo, pasivo, pasivo a corto plazo, pasivo a largo plazo, capital; los conceptos del estado de resultados tales como: ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento, así como el rubro cuentas de orden, no se consideran cuentas de nivel mayor ni subcuentas de primer nivel.

El catálogo de cuentas de los contribuyentes, para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor, en cuyo caso deberá asociarse a nivel de subcuenta de primer nivel del código agrupador publicado en el Anexo 24, Apartado B.

Las entidades financieras previstas en el artículo 15-C del CFF, así como

la sociedad controladora y las entidades que sean consideradas integrantes de un grupo financiero en los términos del artículo 12 de la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras y las sociedades a que se refiere el artículo 88 de la Ley de Instituciones de Crédito, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general en materia de contabilidad emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, utilizarán el valor único para uso exclusivo de las entidades financieras antes referidas del código agrupador contenido en el apartado B del Anexo 24 y el catálogo de cuentas que estén obligadas a utilizar de conformidad con las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

II. Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24, apartado C.

La balanza de comprobación deberá reflejar los saldos de las cuentas que permitan identificar los impuestos por cobrar y por pagar, así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditablemente pagados; las cuentas de ingresos deberán distinguir las distintas tasas, cuotas y las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF.

En el caso de la balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren.

La balanza de comprobación para los efectos de esta fracción, se enviará al menos a nivel de cuenta de mayor y subcuenta a primer nivel con excepción de los contribuyentes que en su catálogo de cuentas generen únicamente cuentas de nivel mayor.

III. Las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables.

En cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación, permitiendo identificar la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate, de conformidad con el artículo 33, apartado B, fracción III del Reglamento del CFF. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse la clave en el RFC de éste, conforme al Anexo 24, apartado D.

Cuando no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá, a través de un reporte auxiliar relacionar todos los folios fiscales, la clave en el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza, conforme al Anexo 24, apartado E.

Los auxiliares de la cuenta de nivel mayor y/o de la subcuenta de primer nivel deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad, conforme al Anexo 24, apartado F.

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad *United States Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.

Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos de manera mensual

2.8.1.5. Para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad y a ingresar de forma

mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV y artículo 100, fracción II ambos de la LISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica “Mis cuentas”, deberán enviar a través del Buzón Tributario, conforme a la periodicidad y los plazos que se indican, lo siguiente:

I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla 2.8.1.4., fracción I, se enviará por primera vez cuando se entregue la primera balanza de comprobación en los plazos establecidos en la fracción II de esta regla. En caso de que se modifique el catálogo de cuentas al nivel de las cuentas que fueron reportadas, éste deberá enviarse a más tardar al vencimiento de la obligación del envío de la balanza de comprobación del mes en el que se realizó la modificación.

II. Los archivos relativos a la regla 2.8.1.4., fracción II conforme a los siguientes plazos:

a) Las personas morales, excepto aquellas que se encuentren en el supuesto previsto en el inciso c) de esta fracción, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 3 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

b) Las personas físicas, enviarán de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información contable a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

c) Tratándose de contribuyentes emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en las bolsas de valores ubicadas en los mercados reconocidos, a que se refiere el artículo 16-C, fracción II del CFF y 104, fracción II de la Ley de Mercado de Valores, así como sus subsidiarias, enviarán la información en archivos mensuales por cada trimestre, a más tardar en la fecha señalada en el cuadro anexo:

Meses	Plazo
enero, febrero y marzo	3 de mayo
abril, mayo y junio	3 de agosto
julio, agosto y septiembre	3 de noviembre
octubre, noviembre y diciembre	3 de marzo

d) Tratándose de personas morales y físicas dedicadas a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR, que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral por virtud de lo que establece una Resolución de Facilidades Administrativas, podrán enviar su información contable de forma semestral, a más tardar dentro de los primeros 3 y 5 días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.

e) Tratándose de personas morales el archivo correspondiente a la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se enviará a más tardar el día 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda; en el caso de las personas físicas, a más tardar el día 22 de mayo del año siguiente al ejercicio que corresponda.

Cuando como consecuencia de la validación por parte de la autoridad ésta determine que los archivos contienen errores informáticos, se enviará nuevamente el archivo conforme a lo siguiente:

I. Los archivos podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, tantas veces como sea necesario hasta que éstos sean aceptados, a más tardar el último día del vencimiento de la obligación que corresponda.

II. Los archivos que hubieran sido enviados y rechazados por alguna causa informática, dentro de los dos últimos días previos al vencimiento de la obligación que le corresponda, podrán ser enviados nuevamente por la misma vía, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se

comunique a través del buzón tributario, la no aceptación para que una vez aceptados se consideren presentados en tiempo.

Los contribuyentes que modifiquen posteriormente la información de los archivos ya enviados para subsanar errores u omisiones, efectuarán la sustitución de éstos, a través del envío de los nuevos archivos, dentro de los 5 días hábiles posteriores a aquél en que tenga lugar la modificación de la información por parte del contribuyente.

Cuando los contribuyentes no puedan enviar su información por no contar con acceso a Internet, podrán acudir a las ALSC donde serán atendidos por un asesor fiscal que los apoyará en el envío de la información desde la salas de Internet.

Lo que incluso es motivo de sujeción a los particulares para el caso de revisiones ordinarias (visita domiciliaria y revisión de gabinete), revisiones electrónicas, así como en devoluciones y compensaciones, pues las pólizas que se deberán entregar son las que refiere la regla 2.8.1.5., tal como lo señala a su vez la regla 2.8.1.9.:

Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos a requerimiento de la autoridad

2.8.1.9. Para los efectos del artículo 30-A del CFF, los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, con excepción de los contribuyentes que tributen en el RIF, así como de aquellos contribuyentes que tributen conforme al Capítulo III del Título IV y el artículo 100, fracción II, ambos de la LISR y que registren sus operaciones en el módulo de contabilidad de la herramienta electrónica “Mis cuentas”, cuando les sea requerida la información contable sobre sus pólizas dentro del ejercicio de facultades de comprobación a que se refieren los artículos 22, noveno párrafo y 42, fracciones II, III, IV o IX del CFF, o cuando ésta se solicite como requisito en la presentación de solicitudes de devolución o compensación, a que se refieren los artículos 22 o 23 del CFF respectivamente, o se requiera en términos del artículo 22, sexto párrafo del CFF, el contribuyente estará obligado a entregar a la autoridad fiscal el archivo electrónico conforme a lo establecido en la regla 2.8.1.4., fracción III, así como el acuse o acuses de recepción correspondientes a la entrega de la información establecida en las fracciones I y II de la misma regla, según

corresponda, referentes al mismo periodo.

Cuando se compensen saldos a favor de periodos anteriores, además del archivo de las pólizas del periodo que se compensa, se entregará por única vez, el que corresponda al periodo en que se haya originado el saldo a favor a compensar, siempre que se trate de compensaciones de saldos a favor generados a partir de enero de 2015 o a meses subsecuentes y hasta que se termine de compensar el saldo remanente correspondiente a dicho periodo o éste se solicite en devolución.

Cuando los contribuyentes no cuenten con el acuse o acuses de aceptación de información de la regla 2.8.1.4., fracciones I y II, deberán entregarla por medio del Buzón Tributario.

Por lo que con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, la obligación toma tintes ciertos de “forma” y “modo” acorde con las reglas citadas a las cuales remite el Código Fiscal de la Federación y la LIF para 2005, con lo que se complementan en su totalidad los ámbitos de validez de tal obligación. La fracción IV del artículo 28 del CFF sólo brindaba el ámbito material y personal de qué hacer y quién debía hacerlo; mas no los ámbitos temporales (cuándo), ni espaciales (en qué parte de la página de Internet del SAT) de cómo hacerlo, lo que hoy se da con las reglas citadas).

Así, se precisa con las reglas de carácter general que el motivo de envío mensual únicamente es el catálogo de cuentas así como la balanza de comprobación, lo que produce un esquema total respecto de la obligación incardinada para todos los contribuyentes, en todos sus ámbitos de validez como aquí se muestra:

Ámbito	Obligación de enviar contabilidad a Internet
Personal (quién)	Artículo 28-IV CFF (Las personas obligadas a llevar contabilidad)
Material (qué)	2.8.1.4. (Catálogo de cuentas y balance de comprobación)
Espacial (dónde)	2.8.1.5. (Buzón tributario)
Temporal (cuándo)	2.8.1.5. <i>Personas morales:</i> a más tardar en los primeros 3 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate. <i>Personas físicas:</i> a más tardar en los primeros 5 días del segundo mes posterior, al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses del ejercicio fiscal de que se trate.

Allende que la Resolución Miscelánea en sí misma genera obligaciones, tal y como lo ha confirmado la Corte con diversos criterios. ¹¹

Con lo que se corrobora que la obligación se escinde en dos ordenamientos normativos (Código Fiscal de la Federación y Resolución Miscelánea Fiscal, a la cual remite el primero), motivo por el cual, a colación de su conformación completa, es procedente su impugnación a través de esta vía. Haciendo precisión su artículo Décimo Tercero transitorio en que la contabilidad a ingresarse en el portal de Internet del SAT, a través de su envío mediante buzón tributario, es aquella reflejada a partir del mes de enero, allende el momento de envío a que hace mención el artículo tercero transitorio de la Séptima Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, gradiente entre ingresos superiores o inferiores a 4 millones de pesos:

TERCERO. Para los efectos del artículo 22, fracción IV de la LIF para 2015, las reglas I.2.8.1.6., fracciones I y II y I.2.8.1.7., los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad empezarán a observar lo establecido en dichas reglas, conforme a lo siguiente:

I. A partir del 1 de enero de 2015, los siguientes:

a) Instituciones que componen el sistema financiero.

b) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean iguales o superiores a 4 millones de pesos.

II. A partir del 1 de enero de 2016, los siguientes:

a) Contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio 2013 sean inferiores a 4 millones de pesos.

b) Contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.

c) Las personas morales a que se refiere el Título III de la LISR.

d) Contribuyentes que se inscriban al RFC durante el ejercicio 2014 o 2015.

III. A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al RFC, aquellos contribuyentes que se inscriban a partir del 1 de enero de 2016.

Siendo vigente en 2015 aún dicho transitorio por virtud de la referencia expresa que realiza de la LIF para el ejercicio fiscal de 2015. Aunado a que el primer envío de la contabilidad se realiza junto con el envío de la contabilidad del mes de febrero conforme al Décimo resolutivo de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015:

DÉCIMO. Para los efectos de la regla 2.8.1.4, exclusivamente respecto de la fracción III, de esta Resolución, los contribuyentes empezarán a observar lo establecido en el Resolutivo Cuarto, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014, publicada en el DOF el 18 de diciembre de 2014, a partir del 1 de julio de 2015 con la información generada desde esta fecha.

Para los efectos de la regla 2.8.1.5., exclusivamente respecto de la fracción I y II incisos a) y b), de esta Resolución y en relación al Resolutivo Tercero, fracción I de la Séptima Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 publicado en el DOF el 18 de diciembre de 2014, los contribuyentes podrán enviar la información contable del mes de enero de 2015 a más tardar en la misma fecha del vencimiento del envío de la información

correspondiente al mes de febrero de 2015.

Normatividad que sin duda cambiará constantemente –como es la naturaleza misma de la Resolución Miscelánea Fiscal y sus modificaciones– por lo que aquí se muestra lo existente a 2015, conscientes de los cambios que puedan presentarse.

No obstante, lo dicho hasta ahora confirma que sólo a partir de la Segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, se tuvo con precisión todos los ámbitos de validez (persona, material, especial y temporal) de la obligación que se incardina en 2014.

Así pues, el punto de inflexión y el reclamo social de inconstitucionalidad por antinomia vertical entre la reforma (CFF y RMF) respecto de la Constitución es por proscribir la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional que señala:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El primer párrafo del artículo 16 constitucional se divide en dos partes deónticas y estructurales: una *condición* y una *excepción*, cuya primera es tética y la segunda es hipotética, que se muestra estructuralmente de la siguiente manera:

Artículo 16 constitucional

(condición)	sino	(excepción)
en virtud de		
Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones		Mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento ¹²

¹² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales*, México, Ed. Dofiscal, 2011, p. 165

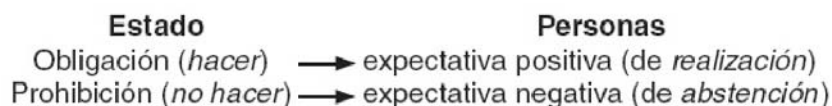
La << *condición* >> se da con la modalidad deóntica de prohibición a la autoridad (legislativa, judicial o administrativa) para ordenar o realizar un acto de molestia en los derechos fundamentales y patrimoniales del particular, lo que implica la existencia de *bienes fundamentales* (persona, familia –llamados por la doctrina bienes

personalismos—) así como la existencia de *bienes patrimoniales* (domicilio, papeles o posesiones), y que a su vez lleva una correlativa *expectativa deóntica negativa* de abstención a favor del particular.¹²

La << *excepción* >>, por su parte, arroja al Estado el *permiso* de realizar actos de molestia al particular sólo si el acto se emite: **i)** por mandamiento escrito de autoridad competente; y si dicho acto **ii)** está fundado y motivado, revelando así que el operador deóntico de prohibición –contenido dentro de la condición– cede ante el cumplimiento de los requisitos **(i)** y **(ii)**, pasando de una **prohibición** a un **permiso** (ambos inmanentes a la contradicción en la deóntica jurídica), en tanto se cumplan correctamente los requisitos aludidos.¹³

Para entender lo anterior, es importante identificar la diferencia entre *modalidades deónticas* y *expectativas deónticas*, como se refiere en la obra *La interpretación de las disposiciones fiscales*.

Las *modalidades deónticas* consisten en *obligaciones* o *prohibiciones* de determinados comportamientos, identificados también como garantías primarias sustanciales. Por lo que si a alguien se le impone la *obligación* de realizar algo, existe otra persona esperando la realización de dicha conducta, lo que constituye una *expectativa deóntica positiva* (de realización). A su vez, si a una persona se le prohíbe realizar una conducta, otra persona tiene la *expectativa deóntica negativa* (de abstención).¹⁴ Por ejemplo, la Constitución establece que el Estado debe brindar educación, por tanto, las personas esperan que así se cumpla porque deónticamente existe la modalidad (*obligación*) del primero y la *expectativa* (positiva de realización) del segundo. También, nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo delito, lo que es una *modalidad* (*prohibición*) a cargo del Estado y una *expectativa* (negativa de abstención) a favor de la persona. En conclusión, las modalidades deónticas (*obligación* o *prohibición*) constituyen la *situación jurídica activa*, mientras las *expectativas deónticas* (positivas o negativas) constituyen la *situación jurídica pasiva*, dando lugar al siguiente esquema:



Lo que en su conjunto demuestra que las garantías son instrumentos jurídicos de seguridad para los derechos en tanto implican una conducta que el particular espera que se realice (*obligación*) o que no se realice (*prohibición*), lo que constituye normativo de seguridad para los particulares respecto de sus derechos, tal como lo confirma la Corte en México. ¹⁵

Por tanto, se puede afirmar que las normas de derechos (individuales o sociales) son escritas desde dos ángulos: **i)** como *expectativa negativa* (de “no hacer” o abstención) encaminada a respetar los derechos de las personas y por consiguiente, evitar lesionarlas en sus derechos; o **ii)** como *expectativa positiva* (de “hacer” o realización) en donde el Estado tienen la obligación de realizar acciones, servicios o brindar bienes a las personas (como es el caso de la educación, servicios de salud, infraestructura, etcétera.)

Con base en lo anterior, la estructura (condición-excepción) del artículo 16 constitucional se divide en dos partes; una condición y una excepción:

La condición: Es una << *prohibición* >> tética, gratuita y constante a favor de las personas de no ser molestadas en sus bienes y derechos. Lo anterior es fácil de advertir si se considera que la existencia de los derechos fundamentales, como en este caso es el derecho de seguridad y certeza jurídica y su respectiva garantía de legalidad, no requieren acreditarse en juicio porque son <<téticos>> o dispuestos por ley (por ejemplo, el derecho a la vida o el derecho a la libertad no requieren demostrarse en juicio porque es un hecho que todas las personas están vivas y son libres, la vida y la libertad ya existen).

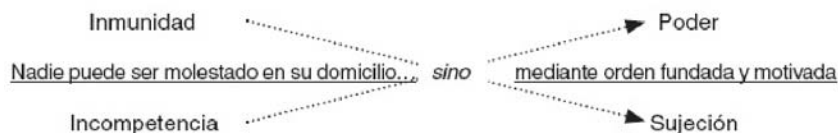
Da lugar así a la condición o primera parte del artículo 16 constitucional; no obstante, dicho numeral cuenta también con una excepción a lo antes dicho.

La excepción: Es un << *permiso* >> hipotético, oneroso y excepcional a favor de las autoridades (legislativas, administrativas o jurisdiccionales) para llevar a cabo un acto de molestia en los bienes y derechos de las personas (tanto fundamentales como patrimoniales), para lo que deben cumplirse forzosamente dos requisitos taxativos expresados por el propio numeral en cuestión:

- a)** Que exista una autoridad competente que ordene el acto de molestia; y
- b)** Que dicho acto de molestia se encuentre fundado y motivado.

Por tanto, es claro que la excepción que permite a las autoridades realizar actos de molestia contra los particulares se encuentra sujeta a que sean *ciertos* los motivos que la llevan a esto, *justas* las razones que la justifican y *necesarias* –y no suficientes– de entre muchas otras medidas para los fines buscados.

Aseveración que puede representarse, conforme a los opuestos *jurídicos* y *correlativos jurídicos* ¹⁶ clásicos de Wesley Newcomb Hohfeld de la siguiente manera:



En donde la <<condición>> conlleva, además de la prohibición-tética-primaria para la autoridad, a una *incompetencia* pues implica una *expectativa deóntica negativa* (de abstención) que conduce a la *inmunidad* de las personas, lo que constituye el estado normal/constitucional de la relación pública del Estado con las personas –físicas o morales–. Por tanto, la <<excepción>> produce un *permiso-hipotético-secundario* para la autoridad que implica *poder* –medido y limitado, desde luego–, y *expectativa deóntica positiva* (de realización) que implica *sujeción* al acto de autoridad –sin violación de derechos desde luego, en tanto exista mandamiento escrito fundado y motivado– para el contribuyente, lo que constituye el estado excepcional de la relación pública del Estado con las personas.

Es por esta razón que el primer párrafo del artículo 16 constitucional establece una dualidad deóntica y alética que se desarrolla por la prohibición de realizar actos de molestia, para que las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza (ya sea legislativa, administrativa o jurisdiccional) se abstengan de éstos y, en caso de realizarlos, deben mediar los dos elementos –uno formal y otro sustancial– aludidos por el artículo magno. Consistentes en mandamiento escrito de autoridad competente funde y motive la causal legal del procedimiento, requisitos sin los que el acto de molestia es ilegítimo, ilegal e inconstitucional. Por tanto debe excluirse de la vida jurídica por proscribir el mandato constitucional máximo, pues toda actuación del Estado a través de sus diversos tipos de autoridades, han de someterse a él. En relación con lo anterior el artículo 16 se divide en dos rubros:

ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL			
	Condición		Excepción
<i>Dimensión</i>	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	sino	en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento
<i>Deóntica</i>	Prohibición		Permiso a
<i>Alética</i>	Inmunidad (personas) Incompetencia (autoridad)		Sujeción (personas) Poder (autoridad)

En donde la autoridad debe evitar molestar a los contribuyentes en su persona, familia, **papeles** –este último altamente importante para el caso tributario– etc., y al emitir los actos que respectivamente les corresponden por competencia, debe en todo momento fundar y motivar debidamente sus actos y decisiones. Es decir, las actuaciones de las autoridades no pueden ser aleatorias o arbitrarias pues siempre deben basarse en un contexto de estricta legalidad o << *legalidad sustancial* >> y no sólo en un contexto de mera legalidad o << *legalidad formal* >>, ¹⁷ esto significa que no basta con emitir un acto, una sentencia o una ley mediante los órganos facultados para ello (pues el quién es sólo la dimensión formal), sino que más importante que ello, que el contenido del acto, de la sentencia o de la ley (el *qué* como dimensión sustancial) sea acorde con los principios y derechos de las personas, donde se procura en todo momento, favorecer al particular en lo más posible (principio *pro homine*) según señala expresamente el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional arriba citado:

Artículo 1o. ...

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.

Por lo que se logra con éxito si los actos, las sentencias o las leyes son ajenas a antinomias o lagunas que violen los derechos de las personas, pues como ya ha sido reconocido por el propio Poder Judicial a través de la jurisprudencia arriba citada, los *derechos fundamentales* de las personas gozan de *indisponibilidad activa* (del propio titular del derecho) y de *indisponibilidad pasiva* (de terceros incluido el Estado). ¹⁸ Por tanto, se exige que todo acto, sentencia o ley debe estar debidamente fundado y

motivado en donde las razones normativas, ético-políticas o fácticas, se apeguen en todo momento al contexto de legalidad a favor de los derechos de las personas.

Todo esto, a fin de que la esfera jurídica del gobernado no se viole por actos caprichosos o arbitrarios, en virtud de que la autoridad, cualquiera que sea su naturaleza –legislativa, administrativa o jurisdiccional– sólo puede realizar aquello que expresamente le es conferido (y que en la parte fiscal es claro que se acota con los tres referentes de constitucionalidad señalados en la “aclaración previa” de esta demanda) en seguimiento al principio general de Derecho *quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*, lo que ha sido expresamente reconocido por nuestro máximo tribunal a través del Precedente contenido en la Tesis Aislada 810,817, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XII, página 514, que señala:

AUTORIDADES. No tienen más **facultades** que las que la Ley les otorga, pues, si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesidades para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.

No obstante, el conjunto normativo (Código Fiscal de la Federación, artículo 28 fracción IV, y reglas de carácter general 2.8.1.4. y 2.8.1.5.) proscribire de forma directa y sustancial la garantía de legalidad prevista en los artículos 1 y 16 constitucional, pues al exigir de forma inmediata, directa y *tética* a los contribuyentes enviar su contabilidad mediante buzón tributario al Servicio de Administración Tributaria, se torna inconstitucional en virtud de lo siguiente:

A) En primer lugar, como antinomia intertextual vertical respecto a la Constitución, es de señalar que el bagaje de normas obligacionales-secundarias que se terminan de conformar con la publicación de la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, produce un cambio sustancial a la inercia deóntica y alética normativa que prevé el artículo 16 constitucional, y que se produce un vuelco inmediato a la estructura prevista en el primer párrafo del artículo 16 constitucional (*prohibición tética vs. permiso hipotético*), pues si bien, dicho numeral magno prevé el permiso de que las autoridades lleven a cabo sus facultades para realizar actos de molestia en los derechos y bienes de los particulares como una excepción onerosa y eventual, resulta que con el texto de la normatividad (artículo 28 fracción IV del CFF, y reglas 2.8.1.4., y 2.8.1.5.) se produce que la <<excepción>> (*permiso* para realizar actos de molestia) se convierta en

excepción, y la <<condición>> (*prohibición* para realizar actos de molestia) se convierta en condición, pues mes a mes los contribuyentes deban enviar mediante buzón tributario al Servicio de Administración Tributaria la contabilidad sin que medie mandamiento escrito de la autoridad fundado y motivado.

Lo antes dicho da lugar a un *acto de molestia constante* sin mandamiento escrito de autoridad competente en donde funde y motive su molestia al contribuyente, pues lo cierto en todo momento es que la autoridad fiscal es la destinataria de dicha información. Es ella quien recibirá la contabilidad no otra persona, lo que implica un acto de molestia directo no justificado por mandamiento escrito de la autoridad competente que lo funde y motive. Proscribiendo de forma palmaria la prohibición tética que contiene el artículo 16 magno, pese a que es constante y férreo como límite de actuación de las autoridades —en este caso, fiscales—, deja de ser un derecho protegido pues su garantía desdeña por un texto legislativo secundario de jerarquía inferior a la Constitución Federal.

En relación con lo anterior, al tomar como referencia los postulados clásicos de Hohfeld antes aludidos (por cuanto a la porción alética del artículo 16 constitucional), se produce ahora que las normas generales impugnadas, la inmunidad del contribuyente y la incompetencia de la autoridad no sean más el referente constante, sino por el contrario, el poder de la autoridad y la sujeción del contribuyente se convierte en una admonición diaria y persistente producida por un ordenamiento secundario, que en esencia es ilegítimo para producir el cambio sustancial de la Constitución.

Allende que el envío de la contabilidad por medio de buzón tributario a la autoridad fiscal y la violación que produce a la garantía de legalidad no cesa sólo con el envío mismo como acto de molestia injustificable, sino que más allá de eso, constituye una herramienta importante para un acto de molestia posterior, pues producirá eventualmente la realización de “auditorías electrónicas”, tal y como lo prevén los artículos 42 fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación (ingresados de igual forma a colación del decreto que lo modificó publicado el 9 de diciembre de 2013). Revisión electrónica que sólo será posible a partir de la información que los contribuyentes brinden a la autoridad mediante el buzón tributario de Internet. Esto no es una posibilidad lejana ni remota, pues incluso la regla otrora I.2.8.8., expresamente así lo señalaba.

Por consiguiente, con el vuelco al esquema abstencional primario del *acto de molestia*, se arriba a una fácil realización de un *acto de gravamen* posterior, pues como

lo expresan los artículo 42-IX y 53-B citados, en el último de ellos se dice de manera clara que la revisión inicia con una “predeterminación”, la cual sólo es posible con la información brindada por el contribuyente sin mandamiento escrito de autoridad competente que lo funde y motive, tal cual lo aduce en forma clara la fracción I del artículo 53-B:

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

Lo que demuestra la gravedad y el alcance que tiene la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y la regla 2.8.1.5. principalmente, pues es claro que el vuelco a la garantía de legalidad no termina sólo con el envío de la contabilidad –que en sí mismo ya es una violación grave a la Constitución Federal– sino que discurre al punto de la revisión en línea, lo que resulta altamente grave pues atenta tética y palmariamente contra la garantía de legalidad que pretende brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes para evitar actos arbitrarios por no contarse con el mandamiento escrito fundado y motivado.

En efecto, el mandamiento escrito de la autoridad competente en donde se funde y motive la causa legal es básico, en tal grado que el propio Código Fiscal de la Federación sanciona a las autoridades penalmente en caso de ausencia del mismo, acorde con su artículo 114:

Artículo 114. Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Debido a que la revisión electrónica iniciará con una preliquidación, como lo dice la fracción I del artículo 53-B citado, es claro que no existe un mandamiento escrito, pues a

colación del mismo se otorgan quince días al contribuyente para que desvirtúe las observaciones que dicha preliquidación establezca, al mencionarlo así la fracción II del artículo 53-B aludido:

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. ...

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

Esto quiere decir que la preliquidación y los quince días otorgados al contribuyente denotan que se trata de una última acta parcial similar al mandamiento de la visita domiciliaria o a un oficio de observaciones similar al existente dentro de la revisión de escrito, tal cual se advierte en los artículos 46-IV y 48-VI del CFF, que discurren veinte días para que el contribuyente argumente lo que a su derecho convenga, y que en forma comparativa a continuación se muestra respecto de la revisión electrónica:

Visita domiciliaria y revisión de escritorio	Revisión electrónica
Artículo 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:... IV. ... Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal... Artículo 48. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:... VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario,	Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente: I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva. II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.
contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal...	

En efecto, lapreliquidación de la revisión electrónica es equivalente a la última acta parcial y al oficio de observaciones (pues mientras la primera otorga quince días al contribuyente para alegar lo que a su derecho convenga, las otras dos otorgan veinte días), tal y como lo confirma el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación que versa sobre los acuerdos conclusivos en donde se hace mención en su primer párrafo que todos esos documentos realizan una calificación de hechos, al decir:

Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las

facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la **última acta parcial**, en el acta final, en el **oficio de observaciones** o en la **resolución provisional**, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Lo que demuestra la identidad sustancial de todos esos documentos (última acta parcial/oficio de observaciones y preliquidación), con la grave diferencia de que mientras en la visita domiciliaria y en la revisión de escrito existen mandamientos publicados de autoridad que deben cubrir los artículos 43 y 38 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dicen:

Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar: I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado. II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente. III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.	Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos: I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios. II. Señalar la autoridad que lo emite. III. Señalar lugar y fecha de emisión. IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

En la revisión electrónica no existe tal, pues es claro que la información ya la tendrá la autoridad por el envío mensual que realice el contribuyente de su contabilidad, lo que confirma la ya citada fracción I del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.

Esto demuestra que el envío mensual de la contabilidad a las autoridades de forma gratuita sin mandamiento de autoridad, pese a que la ausencia de éste es motivo de delito conforme al artículo 114 del propio CFF, proscribire la garantía de legalidad que prevé el artículo 16 constitucional. Por lo que es evidente que los dos ordenamientos (Código Fiscal de la Federación/Resolución Miscelánea Fiscal y la Constitución Federal) caen en antinomia vertical, y por ende existe una falta de uniformidad normativa.

A su vez, cabe mencionar que el vuelco a la garantía de legalidad es antinómica intertextualmente incluso con la legislación mercantil, pues el envío de la contabilidad mediante buzón tributario, y su eventual revisión electrónica en cualquier momento –sin que medie mandamiento escrito fundado y motivado– se adelanta a las decisiones de la asamblea de socios o accionistas de toda sociedad, quien es el órgano supremo de una persona moral, acorde con el artículo 178 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, LGSM (para el caso de la Sociedad Anónima):

Artículo 178. La Asamblea General de Accionistas es el Órgano Supremo de la Sociedad; podrá acordar y ratificar todos los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones serán cumplidas por la persona que ella misma designe, o a falta de designación, por el Administrador o por el Consejo de Administración.

Y como tal tiene la facultad de revisar el resultado del ejercicio social (denominado así al ejercicio fiscal para efectos mercantiles), en donde se pueden tomar decisiones y corroborar que el cumplimiento de obligaciones fiscales sea el correcto para que, en su

caso, se realice la aprobación o los ajustes, observaciones o modificaciones pertinentes, acorde con los artículos 181 y 172 de la LGSM:

Artículo 181. La Asamblea Ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y se ocupará además de los asuntos incluidos en la orden del día, de los siguientes:

I. Discutir, aprobar o modificar el informe de los administradores a que se refiere el enunciado general del artículo 172, tomando en cuenta el informe de los comisarios, y tomar las medidas que juzgue oportunas.

Artículo 172. Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

A) ...

C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.

D) ...

E) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio.

Por tanto, la contabilidad debe llevarse día con día, lo cierto es que constituye la constatación diaria de las operaciones de los contribuyentes, personas físicas y morales; no obstante, no ha de considerarse nunca como algo definitivo cada movimiento, ya que existen posibilidades de realizar cambios o ajustes, y por tal motivo existe el informe referido en el artículo 172 de la LGSM recién citado, mismo que es legítimo y acorde con la autodeterminación prevista en el tercer párrafo *ab initio* del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 6o. ...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...

Razón por la que el envío de la contabilidad de forma mensual, y la eventual posibilidad de una revisión electrónica, se anticipan a la conclusión del ejercicio fiscal, lo que resulta deletéreo de la posibilidad de los socios para realizar observaciones y/o ajustes al resultado del ejercicio social pues niegan tal derecho a corregir los propios resultados allende la intimidad financiera que existe en razón –precisamente– de este punto: permitir a los contribuyentes personas morales adecuar, modificar y corregir su resultado fiscal y financiero como contexto de autodeterminación, y ante la duda o indicios de incumplimiento, procede entonces la heterodeterminación, pero a través de auditoría mediante mandamiento escrito que funde y motive el acto de molestia que se realizará. Por tal motivo, las normas generales (artículo 28-IV CFF y reglas 2.8.1.4. y 2.8.1.5. principalmente) denotan una incongruencia interna (con los propios requisitos fiscales de validez –“objeto” de la fracción IV del artículo 38 del CFF–), e incluso con las propias obligaciones mercantiles.

En extremo, sería más acorde intertextualmente el envío de la contabilidad de forma anual, que sería congruente con el cierre del ejercicio, con la declaración anual e incluso con el artículo 177 de la LGSM:

Artículo 177. Quince días después de la fecha en que la asamblea general de accionistas haya aprobado el informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, los accionistas podrán solicitar que se publiquen en el sistema electrónico establecido por la Secretaría de Economía los estados financieros, junto con sus notas y el dictamen de los comisarios.

En donde se hace expresa referencia a la publicación del informe que emite la Asamblea de accionistas *quince días después de la fecha en que ésta lo apruebe*, y no antes o durante el curso del ejercicio fiscal. Pero gracias a que la obligación es *mensual*, es claro que se da una incongruencia plena que además de violar la garantía de legalidad, se anticipa a las posibles observaciones, acuerdos, ajustes o correcciones que tuvieran los socios o accionistas de una sociedad respecto de sus operaciones y, desde luego, respecto de su contabilidad, dando lugar a un desdén del orden y naturaleza misma de la tributación, en donde la periodicidad anual impera, pues coincide con la reunión y asamblea de socios o accionista. Es por esto que el impuesto sobre la renta cuenta sólo con pagos provisionales a cuenta del pago anual, como lo confirma el artículo 14 de su Ley:

Artículo 14. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales

a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan: ...

Además el impuesto al valor agregado y cualquier otra contribución con cálculo mensual definitivo se apegan al calendario anual del impuesto sobre la renta, para el caso de revisiones, como lo señala la fracción I del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio...

Es así que opera no sólo en el contexto nacional, pues incluso la periodicidad **anual** es referencia en el ámbito internacional, como sucede con el “Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional, incluyendo respecto de FATCA”, firmado por México el 9 de abril de 2014, y que lo hace vinculante, en cuyo artículo 2, apartado 1, expresamente señala:

1. Sujeto a lo dispuesto en el Artículo 3 de este Acuerdo, cada Parte deberá obtener la información específica señalada en el apartado 2 de este Artículo respecto de todas las Cuentas Reportables y deberá intercambiar información de manera automática **anualmente** con la otra Parte de conformidad con lo señalado en las disposiciones relevantes de uno o más de los Acuerdos, como sea apropiado.

En específico, el apartado 5 del artículo 3 de dicho Acuerdo señala que la información, además de ser anual, se enviará dentro de los nueve meses posteriores al cierre del año de calendario correspondiente:

5. Sujeto a lo previsto en los apartados 3 y 4 de este Artículo, la información descrita en el Artículo 2 de este Acuerdo, deberá ser intercambiada dentro de los **(9) nueve meses** posteriores al cierre del año calendario a que corresponda la información.

Lo que resalta que ni a nivel internacional (aun cuando el intercambio de información es automático) se da de manera mensual, sino de forma anual; acuerdo que es posible consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, en la liga: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx.

Se aclara que en el contexto internacional con los Estados Unidos de América, la información no se presenta de forma mensual sino de forma anual (dentro de los nueve meses siguientes a la conclusión del ejercicio). Inercia anual (y de nueve meses) que nuevamente se presenta con el *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), misma a la que pertenece México, el 15 de julio de 2014, y adoptado por éste el 6 de mayo de 2014 (según el anexo 6 de dicho documento), en cuyo párrafo 1 de la sección 2 expresamente señala:

1. Pursuant to the provisions of Article [...] of the [Convention]/ [Instrument] and subject to the applicable reporting and due diligence rules consistent with the Common Reporting Standard, each Competent Authority will **annually** exchange with the other Competent Authority on an automatic basis the information obtained pursuant to such rules and specified in paragraph 2.

Así como el párrafo 3 de la sección 3, en donde nuevamente se retoman los nueve meses posteriores al cierre del año de calendario correspondiente:

3. with respect to paragraph 2 of Section 2, information is to be exchanged with respect to [xxxx] and all subsequent years and will be exchanged within **nine months** after the end of the calendar year to which the information relates. Notwithstanding the foregoing sentence information is only required to be exchanged with respect to a calendar year if both jurisdictions have in effect legislation that requires reporting with respect to such calendar year that

is consistent with the scope of exchange provided for in Section 2 and the reporting and due diligence procedures contained in the Common Reporting Standard.

Hace notar todo ello una vez más, que aun en los casos que se pide información de forma automática, lo cierto es que no es de manera mensual, sino en forma anual, y más, para los casos FATCA y OCDE comentados, dentro de los nueve meses posteriores al cierre del ejercicio correspondiente, lo que hace palmario que la periodicidad anual es una inercia actual tanto nacional como internacional –sin perder de vista que el acto de autoridad debe constar por escrito y debe estar fundado y motivado– (lo anterior sin conceder que las normas generales impugnadas en este juicio sean correctas al pedir información de forma automática pues mientras los documentos internacionales versan sobre la relación entre Estados, las normas aquí comentadas versan sobre la relación entre el Estado y los contribuyentes, en donde falta mandamiento escrito de autoridad competente que lo funde y motive, que pide el artículo 16 constitucional).

Y dado que el envío anticipado de la contabilidad de los contribuyentes mediante el buzón tributario no se justifica en ninguno de los extremos de la exposición de motivos, ya que en ninguna de sus líneas hace referencia a tal “envío” al decir:

Contabilidad por Internet a través de sistemas informáticos

El artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria ha desarrollado mecanismos que facilitan el cumplimiento de ese imperativo legal; sin embargo, los contribuyentes aún enfrentan una serie de exigencias legales y operativas. Baste citar como ejemplo que éstos destinan anualmente 337 horas para el pago de impuestos, más de 20% arriba del promedio mundial, que es de 267 horas, según el estudio Doing Business elaborado por el Banco Mundial.

Por otra parte, el artículo 28 del mismo ordenamiento establece las reglas para llevar la contabilidad, y el artículo 29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las características que debe cumplir el registro de la misma a efecto de permitir a los contribuyentes mantener su contabilidad en los

instrumentos que mejor convengan a las características particulares de su actividad, mediante sistemas manuales, mecánicos o utilizando registros electrónicos, lo que genera una gran variedad de registros, algunos de difícil manejo para revisión y control de los propios contribuyentes.

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

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

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

Con lo que es claro el vacuo justificatorio del proponente de la reforma. Así, todo ello resulta antinómico no sólo con el artículo 16 constitucional, sino incluso con la fracción XXXIII del artículo 9 de la Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación:

Artículo 9. (Se deroga el anterior párrafo primero y se recorren los demás en su orden)

Con base en lo establecido en el artículo primero constitucional y el artículo 1, párrafo segundo, fracción III de esta Ley se consideran como discriminación, entre otras:

I. ...

XXXIII. Implementar o ejecutar políticas públicas, programas u otras acciones de gobierno que tengan un impacto desventajoso en los derechos de las personas, y

Por ende, se proscribe la garantía de legalidad.

Razón por la que la reforma para 2014 no tuvo en cuenta la realidad de cómo en verdad se presentan los pagos por servicios de enseñanza y los adicionales por diversos conceptos, como lo es la venta de uniformes o útiles, transporte de estudiantes, etcétera, lo que denota que la letra de la ley no siempre es exacta para cumplir con los propósitos buscados con las iniciativas correspondientes.

Por esto, se advierte una divergencia bastante amplia entre las razones jurídicas y las razones económicas de la tributación, pues mientras el sentido jurídico indica que se proscriben diversos brocados constitucionales, las razones económicas abogarán por una pronta y ágil revisión de los contribuyentes, con la finalidad de hacer cumplir el pago público que constituye la esencia y base de la tributación. Por lo que se puede advertir que las razones jurídicas y las razones económicas no siempre coinciden ni se complementan, dando lugar a una diversidad de criterios, en muchas ocasiones encontrados, que no dejan claro si se prefiere el orden constitucional o el objetivo económico.

1

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 15

2

Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, México, Universidad Iberoamericana, 2002, p. 402

3

Acorde con el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

4

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

5

Esto, desde luego, con base en argumentos de principio y no de política (recaudatoria en este caso) pues los primeros son el principal punto de estudio de nuestro trabajo

6

Jaramillo Loya, Horacio, *Los consejos del búho*, México, Ed. Diana, 1996. p. 113

7

Ferrajoli, Luigi, *et al*, *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 20

8

Argumento de simetría que para el IETU funcionó también para reservas de las instituciones de seguros, intermediación financiera, y otros más, tal como lo dijo expresamente el Dictamen de la Comisión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, al señalar de forma expresa lo siguiente:

“Asimismo, se establece que cuando se disminuyan las reservas en comento, dicha disminución será un ingreso gravable con la contribución empresarial a tasa única para las instituciones de seguros, lo que permitiría la simetría de la citada contribución...

Ahora bien, la que dictamina considera que toda vez que el margen de intermediación financiera incluye cargos que las instituciones de crédito realizan a sus clientes para soportar las pérdidas por el incumplimiento de contratos de crédito que mantienen en su cartera, mismos que constituyen ingresos gravables para efectos de la contribución empresarial a tasa única, con el objeto de mantener la simetría fiscal en la citada contribución, se debe establecer como deducible, para efectos de la citada contribución, los costos que para dichas instituciones representan dichas pérdidas...

Esta Comisión también estima el hecho de que se considere como ingreso gravable la disminución en las reservas citadas que no procedan de la aplicación de las mismas a cubrir castigos de cartera, con objeto de preservar la simetría tributaria...

Es importante señalar que así como no son deducibles las erogaciones por concepto de intereses y regalías, tampoco son objeto del impuesto empresarial a tasa única, lo cual es acorde con el principio de simetría fiscal que debe prevalecer en todos los impuestos por lo que esta Comisión estima que no sería válido alegar la violación a la proporcionalidad del impuesto si tanto el ingreso como el gasto no son objeto del gravamen.”

9

Entendiendo por “contraprestación” dentro de la única definición que existe en el marco tributario mexicano, aquella que se expresa en la fracción XIII del artículo 3 de la LIEPS:

“ **Artículo 3o.** Para los efectos de esta Ley se entiende por:

I. ...

XII. Contraprestación, el precio pactado, adicionado con las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente del bien o al prestatario del servicio por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado o cuando éste se determine en cantidad “cero” se estará al valor que los bienes o servicios tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo...”

10

“En suma, de acuerdo con la primera parte de nuestras dos definiciones referidas a la titularidad de las situaciones, forman parte de la esfera pública todos los derechos fundamentales, sean civiles o políticos, de libertad o sociales, así como los deberes universales, como la obligación de pagar impuestos y las normas penales.” Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris, teoría del derecho y de la democracia. 1. Teoría del derecho*, Madrid, Ed. Trotta, 2011, p. 760

11

Época: Novena Época. Instancia Pleno. Tipo de Tesis Aislada. Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XX. Septiembre de 2004. Materia(s) Administrativa. Tesis P. LV/2004. P. 15

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Amparo en revisión 1532/2003. Operadora de Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy treinta y uno de agosto en curso, aprobó, con el número LV/2004, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de dos mil cuatro

12

“ *Le modalità e le aspettative sono effettive se ne ricorre l'esercizio o l'ottemperanza o il soddisfacimento e ineffettive se ne ricorre l'inottemperanza o la violazione.*” Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris, Teoria del diritto e della democrazia, 1. Teoria del diritto*, Roma, Editori Laterza, 2007, p. 170

“Le due relazioni di *contraddittorietà* (o di *alternativa*) –nelle quali le espressioni di ciascuna coppia sono l’una vera e l’altra falsa, non potendo essere nè entrambe vere nè entrambe false– sussistono tra <<permesso che (o della commissione)>> (*PER*x) e <<non permesso che>> (*¬PER*x) e tra <<permesso che non (o dell’omissione)>> (*PER*|x) e <<non permesso che non>> (*¬PER*|x)...” *Ibidem*, p. 110

“Precisamente, mentre l’aspettativa positiva è identificata, dalla corrispondente modalità del non permesso dell’omissione, l’aspettativa negativa è identificata dalla correspondente modalità del non permesso della comisión” *Ibidem*, p. 154

Tesis XXVII 1o. (VIII Región) 24 K (10a.). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Libro 3. Febrero de 2014. Tomo III. P. 2353. Tesis aislada (constitucional)

DERECHOS HUMANOS Y SUS GARANTÍAS. SU DISTINCIÓN. Antes de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, las voces “derechos humanos y sus garantías”, eran términos que solían confundirse, ambigüedad que posiblemente derivaba de la anterior denominación del Capítulo I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, titulado “De las garantías individuales”. Sin embargo, el Poder Reformador de la Constitución, con las citadas reformas, elevó a rango constitucional su distinción, como deriva de las siguientes menciones: **i)** el Capítulo I cambió su denominación a “De los derechos humanos y sus garantías”; **ii)** en el artículo 1o. se especificó que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales “así como de las garantías para su protección”, y **iii)** en el numeral 103, fracción I, se especificó que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por infracción a los derechos humanos y las “garantías otorgadas para su protección”. Luego, para el Constituyente Permanente los derechos y sus garantías no son lo mismo, ya que éstas se otorgan para proteger los derechos humanos; constituyen, según Luigi Ferrajoli, los “deberes consistentes en obligaciones de prestación o en prohibiciones de lesión, según que los derechos garantizados sean derechos positivos o derechos negativos”, es decir, son los requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones previstas en la Constitución y en los tratados, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen por objeto proteger los derechos humanos; de ahí que exista una relación de subordinación entre ambos conceptos, pues las garantías sólo existen en función de los derechos que protegen; de tal suerte que pueden existir derechos sin garantías pero no garantías sin derechos. Así, a manera de ejemplo, puede decirse que el derecho humano a la propiedad tiene, entre otras garantías, la de audiencia y legalidad, pues prohíbe a la autoridad molestar a un particular sin mandamiento escrito en el que funde y motive la causa legal del procedimiento, y que los gobernados sean privados de la propiedad sin previa audiencia. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA OCTAVA REGIÓN. Amparo directo 520/2013 (cuaderno auxiliar 736/2013). Servicios de la Costa, S.A. de C.V. y otra. 6 de septiembre de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros

CORRELATIVOS JURÍDICOS

Pretensión	Privilegio o libertad	Poder o competencia	Inmunidad
Deber	No- derecho	Sujeción	Incompetencia

Cruz Parcerio Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, p. 34

17

“El postulado del positivismo jurídico es el *principio de legalidad formal*, o, si se quiere, de mera legalidad, como metanorma de reconocimiento de las normas vigentes. Conforme a él, una norma jurídica, cualquiera que sea su contenido, existe y es válida en virtud, únicamente, de las formas de su producción... El constitucionalismo, tal como resulta de la positivización de los derechos fundamentales como límites y vínculos sustanciales a la legislación positiva, corresponde a una segunda revolución en la naturaleza del Derecho que se traduce en una alteración interna de paradigma positivista clásico. Si la primera revolución se expresó mediante la afirmación de la omnipotencia del legislador, es decir, del principio de mera legalidad (o de legalidad formal) como norma de reconocimiento de la existencia de las normas, esta segunda revolución se ha realizado con la afirmación del que podemos llamar *principio de estricta legalidad (o de legalidad sustancial)*. O sea, como el sometimiento también de la ley a vínculos ya no sólo formales sino sustanciales impuestos por los principios y los derechos fundamentales contenidos en las constituciones.” Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 66

18

“Que los derechos fundamentales son indisponibles quiere decir que están sustraídos tanto a las decisiones de la política como al mercado. En virtud de su *indisponibilidad activa*, no son alienables por el sujeto que es titular: no puede vender mi libertad personal o mi derecho de sufragio y menos aún mi propia autonomía contractual. Debido a su *indisponibilidad pasiva*, no son expropiables o limitables por otros sujetos, comenzando por el Estado: ninguna mayoría, por aplastante que sea, puede privarme de la vida, de la libertad o de mis derechos de autonomía.” Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 47

CAPÍTULO 5

5.1. RAZONES JURÍDICAS Y RAZONES ECONÓMICAS

A lo largo de los capítulos anteriores se ha observado la connotación legislativa del marco jurídico tributario en México y su comparación con otros países, en donde existen diversos cambios y en ocasiones quizá, el lector haya disfrutado del texto normativo internacional en donde aparentemente existen mejores condiciones que las existentes en México; sin embargo, es importante resaltar que dicha diferencia es sólo textual, pues no se puede aseverar con plena seguridad que en verdad las cosas funcionan mejor en un lugar que en otro, ya que, como texto escrito, la ley sólo establece elementos básicos, no obstante, la existencia es la que denota comprobadamente si en verdad la existencia es tan brillante como la letra escrita de la ley.

Aunado a esto, la diferencia de texto no sólo discurre de un sentido cultural, que en definitiva es lo que produce los contrastes entre países, sino más aún y en forma importante, de las políticas públicas que tienen las diversas administraciones de los países.

Es así que resulta conveniente darse cuenta que en tanto las políticas públicas tiene un fin a cumplir, el Derecho Escrito tienen una deóntica con la que se articulan los objetivos y propósitos de la Administración en turno. Esto es, las políticas públicas se ubican encima del Derecho en tanto determinan la inercia de las acciones que el gobierno en turno desea tomar, como es por ejemplo, el incremento de empleos, la creación de infraestructura, el pago de deudas públicas, etc., todo esto es motivo de un <<fin>>; sin embargo, las políticas públicas para dar pauta a dichos fines deben modificar las leyes o crear nuevas respecto de las ya existentes. Es en este momento en donde se puede burdamente decir que las políticas públicas se “encarnan” en las normas escritas, y es en esta misma situación en donde el orden varía de forma ligera, pues las políticas públicas se ven limitadas por los derechos fundamentales que en esencia son el eje férreo que limita al poder público, de tal suerte que si los derechos son el coto vetado o esfera de lo indecible, conforme a las teorías de Norberto Bobbio y Luigi Ferrajoli, es fácil advertir que ambos, políticas públicas y Derecho, se interrelacionan pues las políticas anteponen el fin al Derecho, pero a la vez el Derecho limita el fin dentro de los principios, derechos y garantías de las personas.

Así, mientras las políticas públicas tienen un *fin*, el Derecho Escrito tiene una *deóntica*, de tal suerte que las políticas públicas cobran *sentido* en tanto que el Derecho, como norma escrita, tiene *significado*. Las políticas públicas retoman por tanto argumentos morales, políticos, sociales o económicos (como es el caso fiscal), entre muchos otros, y el Derecho retoma argumentos jurídicos o normativos.

Esta dualidad es común en cualquier área del Derecho. Por ejemplo, en materia laboral se contrapondrán, o complementarán, los argumentos sociales con los argumentos jurídicos, en tanto que en materia civil serán los argumentos morales con los argumentos jurídicos –de nuevo– y así, en materia fiscal, los argumentos económicos se encuentran frente a los argumentos –una vez más– jurídicos, normativos o incluso constitucionales. Por lo que todo tema y cada interpretación de ley, debe complementarse tanto en la postura de la política (economía para el caso fiscal), como en la postura del Derecho (principios, derechos y garantías).

Bajo esta temática, es inevitable que en cualquier tipo de conflicto surjan razones jurídicas (enfocadas a los brocados de legalidad, derechos y garantías), así como razones económicas que serán una diada constante que debe sopesarse de manera adecuada para brindar un producto legislativo final, oportuno y que asegure en cierto grado el cumplimiento de las leyes y la consecución del fin buscado por el legislador. Es por esto que la racionalidad, debidamente argumentada, en las leyes de corte tributario, constituye un elemento básico para el mejor entendimiento de la norma, a la par que para obtener mejores consecuencias en aras de un cumplimiento espontáneo al pago público.

5.2. RAZÓN PRÁCTICA Y LEGISLACIÓN

Mediante esta figura, Manuel Atienza determina lo que la norma escrita debe brindar a los sujetos a quienes se dirige, y para esto expone lo siguiente:

De todas formas, el proceso de producción de leyes –la legislación– puede contemplarse de una manera relativamente unitaria si se considera que el mismo consiste en una serie de interacciones que tienen lugar entre los edictores, los destinatarios, el sistema jurídico, los fines y los valores, y que dan lugar a diversas nociones o niveles de racionalidad, desde los que pueden evaluarse las leyes.

Desde una perspectiva muy abstracta, puede decirse que los edictos son los autores de las normas; los destinatarios, aquéllos a quienes éstas se dirigen; el sistema jurídico, el conjunto del que forma parte la nueva ley; los fines, los objetivos o metas (entendidos en el sentido más amplio) que se persiguen al establecerse las leyes, y los valores, mismas ideas que sirven para justificar dichos fines. ¹

Se entiende entonces que las diversas personas que participan en la elaboración de la norma tienen una óptica distinta de su postura de la dinámica social pero aun así, los legisladores son los encargados de las normas de las que discurrirán consecuencias, mismas que el Estado deberá responder en caso de ser ajenas al fin buscado.

Niklas Luhmann lo ha denominado dimensión social de la norma (como expectativa contrafáctica o deóntica):

La dimensión social de las expectativas de comportamiento se generalizan a través de la *institucionalización*. La institucionalización de las expectativas significa que se puede presuponer el consenso general sin consideración del hecho de que cada uno no esté de acuerdo: el sujeto portador de la expectativa puede presuponer el consenso de los otros sin deber controlar opiniones y motivos individuales: regularmente esto evita el deber de poner y discutir la cuestión del consenso, y hace posible un acuerdo rápido en temas seleccionados de la discusión. El que tenga opiniones diferentes debe tomar la iniciativa de contradecir, debe exponerse y al mismo tiempo debe afrontar el riesgo de esta exposición personal, es decir, debe afrontar el riesgo de que a su comportamiento se le impute el carácter de desviación y que el sistema ponga en movimiento mecanismos tendientes a inmunizar las consecuencias desestabilizantes que se podrían derivar de tal comportamiento. ²

Por tanto denota legitimidad en la aprobación de la norma pero al mismo tiempo robustece el hecho de que el legislador puede obrar de forma indebida sin responsabilidad ulterior, pues basta que la ley aprobada se declare inconstitucional para subsanar el error legislativo. No obstante, esto no debe pasar desapercibido, ya que bajo la temática actual, el legislador aprueba normas en perjuicio del particular sin responsabilidad alguna, pues aunque se sabe de antemano que no son acordes con la Constitución, aun así se aplican para recaudar –al menos– de los no inconformes, ya que ellos no se benefician de las sentencias de inconstitucionalidad por el principio de

relatividad de la sentencia en amparo.

Lo anterior lleva a recordar el antiguo principio formulado por los juristas ingleses, en la época medieval, *the king can do not wrong* (el rey no puede hacer ilícito). “La irresponsabilidad de la Corona en el Reino Unido resultaba tradicionalmente de la combinación de dos principios obstativos, que se reforzaban mutuamente. Por un lado, el ya conocido *the king can do not wrong*, que operaba en el plano material; por otro, el de la inmunidad judicial de la Corona (doctrina de la *non stuability*), que actuaba en el plano procesal, haciendo depender la propia formalización de la *litis* de la previa formulación de una *petition of rigths* a la que la Corona podía acceder mediante un *fiat justitia*.” ³

No obstante que dicho principio inglés ha sido superado en ese país, el Derecho Escrito en México sigue tutelando la inmunidad del Estado y produce en los particulares el ánimo de evasión/elusión de la norma mediante sus lagunas a fin de ser de igual forma inmunes. Frente a esto, el Estado responde con nuevas normas sobre las ya escritas y a su vez el particular crea nuevas estrategias de evasión/elusión sobre las ya elaboradas, en un círculo vicioso por el incomprensible empeño de continuar perseverando una tradición basada en la norma escrita que se agota en sí misma.

En virtud de lo antes dicho, Manuel Atienza propone niveles de racionalidad para evitar desviaciones o decepciones, incoherencias o contradicciones así como el disenso, las cuales son:

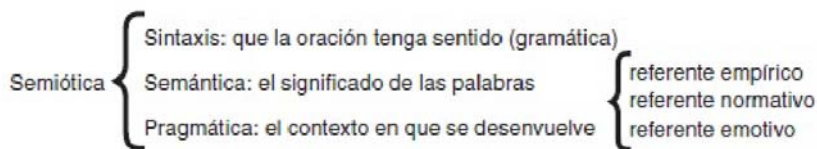
5.2.1. RACIONALIDAD LINGÜÍSTICA

Denotado en la Constitución de México dentro del principio de legalidad, se reduce al texto de la norma a fin de hacerlo claro para los destinatarios subjetivos (gobernados, autoridades y juzgadores) y objetivos (sistema jurídico en el cual será vigente), esto es, la legalidad formal, para la que se señala: “La racionalidad lingüística –como hemos visto– implica que la legislación se ve como un proceso de comunicación, y la ley como una serie de enunciados –el mensaje o el contenido de la comunicación– que deben ser suficientemente claros, de manera que no contengan términos o frases ambiguas (que puedan interpretarse de más de una forma) o conceptos intolerablemente vagos (esto es, que generen una incertidumbre excesiva en cuanto a la determinación de su campo de aplicación).” ⁴

El texto de la norma debe evitar caer en ambigüedades (alcance de aplicación) y

vaguedades (varias interpretaciones). A su vez, la vaguedad discurre en dos planos: intensional o connotativo y extensional o denotativo. “La *vaguedad* es otro de los <<defectos congénitos>> del lenguaje, considerablemente más grave en cuanto que afecta a los conceptos. Éstos pueden analizarse en un plano intensional o connotativo y en plano extensional o denotativo. La *intensión* de un concepto es el conjunto de propiedades que lo caracterizan, y su *extensión* o referencia el campo de aplicabilidad del mismo.” ⁵

La literalidad de la norma es importante pues de allí discurre su semántica e interpretación. Para lo que la semiótica considera tres puntos:



...consideramos a la semiótica como la ciencia de los signos... La semiótica, para estudiar los signos,... se compone de tres partes: la *sintaxis*, la *semántica* y la *pragmática*. La *sintaxis* es la parte de la semiótica que estudia las relaciones de los signos entre sí, es decir, estudia el orden y la secuencia de las palabras. Constituye la lógica del idioma... La *semántica* es la parte de la semiótica que estudia las relaciones de los signos con el significado... Por último, la *pragmática* es la parte de la semiótica que tiene por objeto de estudio las relaciones de los signos con su uso o con quienes los usan. ⁶

Esto es, la norma retoma de la realidad determinados elementos de la dinámica social que pretende regular a través del documento escrito. No obstante, el problema cotidiano de la ley se incardina a su interior y arriba a dos problemas: semántico e interpretativo, en donde el primero implica el texto (conocer el verdadero significado de las palabras) y el segundo el contexto, pues es imposible aplicar una Ley si previamente no se ha leído bien:

a) Semántico: porque las palabras utilizadas no siempre se plasman con claridad y precisión, ante esto las autoridades aplican un referente normativo a partir de un referente empírico cuando ambos no siempre tienen el mismo significado:

...referente fáctico o empírico,... es aquel que puede señalarse con el dedo, ostensiblemente, o que se refiere a un “estado de cosas”... Otro significado o referente de las palabras es el referente normativo. Es decir, hay palabras que se refieren a normas o, más bien, a modalidades normativas.⁷

Como nos ha enseñado el mismo Kelsen, en los sistemas llamados <<nomodinámicos>>, los de Derecho Positivo, la existencia de una norma y por tanto de los derechos o de los deberes que ella comporta no se deduce de otras normas, a diferencia de lo que ocurre en los sistemas llamados <<nomoestáticos>>, como la moral y el Derecho Natural. Por el contrario, se induce, como *hecho empírico*, del acto de su producción.⁸

Se considera que en tanto el referente empírico es el concepto, el referente normativo es la concepción, pues según Dworkin ambos se diferencian de la siguiente manera:

El contraste entre concepto y concepción es aquí un contraste entre niveles de abstracción en los que puede ser estudiada la interpretación de dicha práctica, en el primer nivel, el acuerdo se concentra alrededor de ideas discretas utilizadas indiscutiblemente en todas las interpretaciones; en el segundo, se identifica y asume la controversia latente en esta abstracción... La distinción entre concepto y concepción, entendida en este espíritu y realizada para estos propósitos, es muy diferente de la distinción más familiar entre el significado de una palabra y su extensión...⁹

Lo anterior ha sido denominado a su vez por Luhmann, en sentido análogo al recién comentado, como dimensión material de la norma:

En la dimensión material la generalización de las expectativas de comportamiento se opera a través de “la identificación del sentido de las expectativas y de su fundamento, independientemente de la situación”... El sentido se fija a través de la identificación de “personas concretamente conocidas, de roles, de programas de decisión (objetivos enormes condicionales y de valores abstractos), los cuales valen de manera extremadamente diferencia como criterios de lo que puede ser objeto de expectativa. A través de esta dimensión de la generalización, se asegura la estabilización de unidad de sentido y de contextos de sentido, independientemente de la diversidad material de las expectativas. Sin

embargo, este proceso, precisa Luhmann, no garantiza que el problema de la complejidad desaparezca sin dejar residuos: el esfuerzo tendiente a la comprensión de la complejidad a través de la identificación del sentido lleva a su vez a la especificación de las estructuras de sentido generalizadas; de esa especificación surgen contradicciones que el sistema debe afrontar y resolver: contradicciones entre personales, roles, programas, valores. ¹⁰

Sin embargo, si la norma no emplea correctamente el lenguaje encontramos un problema semántico. Por ejemplo, la fracción VI del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) señala, como hipótesis de incidencia tributaria, que:

Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:...

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra...

La palabra “beneficio” evita ambigüedad empírica (o de *concepto*) pues todos conocemos que un beneficio es algo favorable para alguien, verbigracia, me beneficia que el jefe de mis clientes llegue temprano a una reunión para platicar con él temas que no podría comentar frente a los demás. También me beneficia la demora de un vuelo si arribo tarde al aeropuerto.

No obstante, no se evita el problema de vaguedad (o de *concepción*) ya que el “beneficio” a que se refiere la fracción VI no debe entenderse con la noción empírica pues si cualquier beneficio fuera motivo de impuesto al valor agregado ello produciría un sinnúmero de tributaciones tales como el descanso, la mejora cultural o intelectual, entro otros beneficios, por lo que el problema es una vaguedad extensional.

Por eso se concluye sobre este ejemplo que si la norma tiene fines tributarios entonces el “beneficio” debe ser “económico” para generar el pago de impuesto al valor agregado pues la tributación está encaminada a resultados económicos valorables en numerario, tan es así que el pago de contribuciones se prevé en efectivo aun cuando se cause en moneda extranjera acorde con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se

podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

De ahí que la autoridad fiscal no podrá considerar que causa impuesto al valor agregado, verbigracia, el pago de cuotas de mantenimiento que realicen los socios o accionistas (y no miembros) de un club deportivo si el beneficio que reciben no es económico sino sólo de relajamiento y descanso.

En efecto, la norma fiscal resulta clara en algunas ocasiones, y en otras no, pues el beneficio, en contraparte del ejemplo citado, si es bien acotado textualmente, verbigracia, por el quinto párrafo del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 7o. ...

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

Por consiguiente se hace más claro el problema de vaguedad de la fracción VI del artículo 14 de la LIVA aportado como ejemplo, con el que se muestra que su indebida aplicación puede venir de un error semántico y no interpretativo, es decir, un paso anterior, pues si el aplicador de la norma no tiene en claro el concepto, es decir, no tiene clara la lectura de la ley, entonces no podrá llegar a su concepción.

b) Interpretativo: porque se debe saber el alcance conceptual, temporal y espacial de la norma, lo que implica que ésta –como enunciado– tiene ya relación con el hecho. Si el hecho no es debidamente apreciado o la semántica de la ley no es debidamente entendida, no puede partirse a una interpretación para aplicar la norma. Recordemos que la interpretación o integración tienen como única finalidad aplicar la norma.

Un nuevo ejemplo de ambigüedad de *enunciado* lo encontramos en el artículo 5 constitucional con los *derechos-autonomía* o *derechos-libertad*, cuya *indisponibilidad activa* e *indisponibilidad pasiva* se plasma en su quinto párrafo:

Artículo 5o. ...

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

Pero si del texto transcrito se interpreta que la celebración de contratos, pactos o convenios es sólo aquello que establece el Código Civil Federal, entonces es un problema de ambigüedad ya que contrato o convenio es el nombre genérico que en muchas ocasiones se utiliza a la firma de acuerdos entre dos partes, por ejemplo puede ser la concesión o autorización, por tanto, la ambigüedad surge si se le quiere dar al artículo comentado un trato restringido para dichas formas de acordar voluntades.

A su vez, se encuentra vaguedad extensional del artículo puesto en ejemplo pues si se considera que la celebración de contratos, pactos o convenios es sólo entre particulares y no también entre particulares y el Estado, entonces el alcance de la norma se pierde y se limita al campo del Derecho Civil, haciendo de ello una garantía laxa, restringida y débil, lo cual es indebido pues existen diversos ejemplos en los cuales se obliga al particular a celebrar contratos con el Estado en contra de su libertad contractual, verbigracia, el artículo 82 de la Ley de Ahorro y Crédito Popular (LACP):

Artículo 82. Para efectos de lo señalado en el Artículo 81 anterior, la Sociedad Financiera Popular celebrará un contrato de afiliación con la Federación, en el que se establecerá, entre otras estipulaciones, la conformidad por parte de la Sociedad Financiera Popular con los términos y condiciones en que se ejercerá la facultad de supervisión auxiliar, previstos en esta Ley, en las disposiciones que de ella emanen, así como en el reglamento interior de la Federación, y el reconocimiento de la Sociedad para sujetarse a las medidas correctivas y mecanismos previstos en el Capítulo III del Título Tercero de esta Ley, que instrumente la Federación.

De la misma forma, si se considera a la libertad exclusivamente dentro del referente empírico, el alcance será –comúnmente– sólo a la “libertad corporal” y en consecuencia su aplicación será limitada y generará que la garantía se interprete de forma restringida pues la libertad es un concepto (referente empírico) que la Constitución le arroga diversas concepciones (referente normativo): libertad contractual, económica, de circulación/tránsito, entre otras (derechos-libertad o de autodeterminación), por lo que si

el artículo 5 constitucional no limita la libertad a un referente normativo específico, la *indisponibilidad activa y pasiva* no debe ceñirse a una sola concepción.

Entonces atender sólo al referente empírico y no al normativo al momento de aplicar la norma es una costumbre errada que por repetición produce contingencia constante, además de que las normas, en diversas ocasiones, acuden a uno u otro produciendo más problemas semánticos e interpretativos, lo que lleva a concluir hasta este punto que la racionalidad lingüística es inmanente a la legalidad formal o mera legalidad. Sin embargo, para arribar a la eficacia de la norma se debe atender de igual modo a las siguientes racionalidades:

5.2.2. RACIONALIDAD JURÍDICO-FORMAL

Esto implica que la norma sea congruente de forma interna y externa, es decir, consigo misma pero también con el marco jurídico en el cual se desenvolverá.

Desde esta perspectiva, legislar racionalmente significa hacerlo respetando los criterios de forma y de contenido establecidos por el propio ordenamiento jurídico y procurando que la nueva ley se integre armónicamente en el mismo. Esa exigencia de sistematicidad, por otro lado, puede contemplarse tanto desde un punto de vista interno (esto es, considerando únicamente la ley en cuestión o el campo concreto que regula), como externo (considerando también el resto de las reglas y principios de ordenamiento jurídico y, en particular, las de jerarquía superior; las normas constitucionales). ¹¹

A fin de evitar *lagunas* (a lo interno), ya sea primarias o secundarias, en emulación al tipo de garantías de igual índole:

La primera es la del Derecho Subjetivo al deber concerniente al sujeto en relación jurídica con su titular,... la que he llamado *garantía primaria*: <<No hay Derecho Subjetivo en relación con una persona... sin el correspondiente deber jurídico de otra>>. La segunda es la del Derecho Subjetivo al deber que, en caso de violación, incumbe a un juez aplicar la sanción, es decir, la que he llamado *garantía secundaria*: <<El Derecho Subjetivo (consiste) no en el presunto interés, sino en la protección jurídica>>... De forma análoga, es muy posible que de hecho no existe la obligación o la prohibición correlativa a

un Derecho Subjetivo y, más todavía, que no exista la obligación de aplicar la sanción en caso de violación de los unos y del otro. En otras palabras, que existan *lagunas primarias* por defecto de estipulación de las obligaciones y las prohibiciones que constituyen las *garantías primarias* del Derecho Subjetivo, y las lagunas secundarias, por el defecto de institución de los órganos obligados a sancionar o a invalidar su violación, o sea, a aplicar las *garantías secundarias*. ¹²

O evitar *antinomias* (a lo externo), es decir, contradicciones o conflictos intertextuales con las demás normas –como las referidas al inicio del presente Capítulo que bien sirven de ejemplo para esta racionalidad comentada.

Ciertamente es posible que en un sistema de Derecho Positivo existan de hecho *antinomias*, o sea, contradicciones entre normas, más allá de la existencia de criterios para su solución, que, a su vez, también es un hecho que junto a la libertad, y por tanto al permiso de manifestar libremente el propio pensamiento exista, como por ejemplo en el Derecho italiano, la prohibición penal del *vilipendio* o existencia de normas en conflicto, o sea, en nuestro ejemplo, la existencia del permiso y a la vez la prohibición del mismo comportamiento. ¹³

En el Derecho italiano, por ejemplo, una misma manifestación del pensamiento está permitida por el artículo 21 de la constitución y simultáneamente prohibida como delito de opinión por el código penal; y no a todos los derechos fundamentales, como por ejemplo el derecho al trabajo o a la salud, les corresponde la previsión de las obligaciones correlativas dirigidas a sujetos determinados. ¹⁴

Por tanto hace especial énfasis en el principio de no contradicción.

No es, pues, verdad por ejemplo, que no se dé el caso, en conflicto con el principio de no contradicción, de que un mismo comportamiento esté permitido y prohibido al mismo tiempo; del mismo modo que no es verdad que para todo derecho exista siempre la obligación o la prohibición correlativa, de conformidad, por ejemplo, con la definición “Derecho Subjetivo” como expectativa que se refleja en una obligación o una prohibición para un tercero. ¹⁵

En suma, el principio de no contradicción, o sea, la prohibición de antinomias, es, respecto al Derecho Positivo, un principio normativo. ¹⁶

Pues a la norma no se debe ver sólo *en sí* sino también *fuera de sí* para lograr integridad. Dicha racionalidad es traducida en nuestra Constitución como legalidad sustancial o estricta legalidad, pues el nuevo ordenamiento debe adaptarse plenamente al sistema jurídico dentro del que nace para evitar contradicciones/antinomias que conlleven a su rechazo posterior.

Es decir, al igual que el cuerpo humano rechaza, después de un trasplante, cualquier órgano ajeno a él por falta de compatibilidad, una nueva norma también corre el riesgo de ser ajena al sistema en el que se incardina y, por tanto, eventualmente será rechazada por causar antinomias cuyos ejemplos se expusieron al inicio de este Capítulo.

De esta forma, las antinomias de la norma la llevan a caer en desuso o ser fácilmente evitada por sus destinatarios, pues la resistencia a una norma surge porque el particular tiene derecho (subjetivo) a actuar contra ese derecho (objetivo).

Además, no se requiere forzosamente de un acto de resistencia para dejar de atender la norma, ya que puede surgir una manera más sutil consistente en eludirla y aprovechar sus lagunas, lo que hace evidente una falta de simetría jurídica, es decir, el particular puede hacer/dejar de hacer algo que signifique alejarse de lo escrito por vacíos normativos, en cuyo caso la norma cae en desuso e ineficacia.

En conclusión a este punto se puede decir que la resistencia del particular puede ser directa (impugnar la norma) o indirecta (evitar su aplicación mediante elusión), que no es ilícito pues es una conducta al margen de lo no escrito y que es aprovechado por el particular como oportunidad de inaplicación.

Por este motivo, la solución al conflicto intertextual de normas es abordada por Robert Alexy al hablar de conflicto de reglas, en donde las dos soluciones que propone son:

- a)** incluir una excepción en cualquiera de las dos reglas para dar congruencia a ellas; o
- b)** invalidar alguna de las dos reglas

En palabras de Robert Alexy: “Un conflicto de reglas sólo puede solucionarse

mediante la introducción en una de las reglas de una cláusula de excepción que elimine el conflicto o mediante la declaración de que por lo menos una de las reglas es inválida... Más allá de la forma en que se fundamenten, debe excluirse la posibilidad de que sean válidos dos juicios concretos de deber ser, contradictorios entre sí.”¹⁷

Ya que sería una muy buena solución en México, pues indebidamente la Corte ha establecido que la inconstitucionalidad de una ley surge sólo cuando crea un conflicto con la Constitución,¹⁸ no obstante, si ésta señala –como superior de todas las leyes– que una de ellas puede ser contradictoria con otra, entonces se tiene la posibilidad de exclusión comentada por Alexy mediante el juicio de amparo –en el caso mexicano– pues es la propia Constitución la que en sus principios pugna por la no contradicción intertextual.

5.2.3. RACIONALIDAD PRAGMÁTICA

La pragmaticidad en una norma implica que su aplicación cumpla el objeto para el que fue creada (económico, social, financiero, cultural, entre otros), y para esto debe procurar tener igual número de sanciones positivas (derechos) y sanciones negativas (obligaciones/multas) que en conjunto equilibren la expectativa deóntica.

De lo que aquí se trata es de que la conducta de los destinatarios –autoridades y particulares– se adecue a lo prescrito por las leyes; esto es, que las leyes no sean sólo enunciados lingüísticos o directivas- normas– formalmente válidas, sino también Derecho en acción, **Derecho eficaz**. Ahora bien, una ley –o parte de una ley– puede resultar ineficaz por factores de tipo subjetivo u objetivo: en el primer supuesto, los destinatarios no están suficientemente motivados para cumplir las leyes (la ley –cabría decir– no ha establecido **sanciones** –negativas y positivas– adecuadas, no ha sido suficientemente conocida, etc.); en el segundo, la ley no se puede cumplir por falta de medios operativos...¹⁹

El legislador debe incluir en la norma fiscal elementos impositivos y neutralizadores pues aun cuando es deber de los particulares cumplirla, ésta no será autoaplicada si su contenido incluye sólo elementos impositivos –que pueden llegar a ser opresivos o represivos– y no elementos neutralizadores que compensen el peso impositivo por el buen acatamiento.

Esta racionalidad se refleja en la Constitución mexicana con el principio de proporcionalidad, puesto que la norma debe contener equilibrio entre derechos y obligaciones fiscales para que el particular obtenga una recompensa o castigo de igual índole ante su cumplimiento y desatención indebida –y no accidental– respectivamente. Sin dejar de considerar, desde luego, que la norma cumple con la legalidad formal y sustancial, pues sin esto es imposible avanzar a la presente racionalidad.

Si la norma es reflejo de lo que ya existe en el mundo, entonces su contenido no es innovador pues el legislador no crea algo nuevo, simplemente reconoce lo ya existente. Verbigracia, la Constitución no creó la vida, sólo la reconoce y tutela a través de garantías,²⁰ razón por la que la tarea legislativa no debe ser complicada a la luz de la presente racionalidad pues si se pretende legislar un determinado aspecto de la realidad social, al legislador le corresponde sólo regularla con todo su entorno, ya que si es selectivo y únicamente reconoce limitados elementos positivos (derechos) y externa mayores elementos negativos (obligaciones), producirá desproporción e inconstitucionalidad.

De esto se sigue que el cumplimiento de la norma será espontáneo si el particular advierte: **i)** un beneficio en su aplicación; **ii)** ausencia de sanciones graves/represivas; o **iii)** ausencia de conductas forzosas a realizar en contra de su libertad contractual, económica, entre otras. Esto es, la existencia de operadores deónticos que lo estimulen a realizar las conductas sugeridas, por lo que la ley juega un doble papel: servir de instrumento a los fines buscados y persuadir a su cumplimiento mediante la imposición de sanciones positivas/negativas.

El sentimiento que el legislador pretende crear a los particulares que desatienden o rechazan una ley es de culpa –como es implícita de las sanciones negativas–. Pero si la norma es injusta para los particulares entonces el sentimiento de éstos será de desánimo y aversión, lo que ni mil normas escritas –provenientes de la evasión/elusión a la primaria– podrán corregir pues el derecho no educa, simplemente regula.

Así la norma carece de rectitud, ya que al ser un acto de habla, tiene tres fases a cumplir conforme a la concepción de Habermas:

Según Habermas, podemos distinguir tres fases en el desarrollo de los actos de habla: la afirmación de las pretensiones de validez de los actos de habla; la problematización de las pretensiones de validez de los actos de

habla y el desempeño de las pretensiones de validez de los actos de habla problematizadas. El primer momento, la afirmación de o las pretensiones de validez de los actos de habla, significa que cualquier acto de habla pretende valer en esos cuatro aspectos: la inteligibilidad, la verdad, la veracidad y la rectitud. Pero son sólo eso, pretensiones. No quiere decir que realmente valgan esos cuatro aspectos... Por último, la rectitud se refiere al elemento ilocucionario también y consiste en que la intención ilocucionaria no sea la de imponer los actos de habla, violentamente. La violencia de un acto de habla puede ser, a su vez, abierta o subrepticia. Existe, en este punto, un problema conceptual, si aplicamos la teoría de los actos de habla al Derecho, pues éste, por su naturaleza, es coactivo, lo cual es incompatible con la pretensión de la rectitud de aquellos que excluye a la violencia, entre otras patologías. Sin embargo, esta dificultad se puede enfrentar diciendo que los actos jurídicos de habla sólo podrán ser impositivos, éticamente, si son el resultado de una comunicación racional y no su condición. Es decir, los actos de habla regulativos podrán ser impositivos sólo si son el resultado de actos de habla argumentativos, libres de toda coacción, durante los procedimientos de creación o de aplicación del Derecho. Por ello, cuando, por razón de la ética de la responsabilidad, los actos jurídicos de habla sean impositivos (vg. La orden de aprehensión, auto de formal prisión) la ética de la autenticidad deberá compensar o neutralizar dicha imposición (libertad bajo caución).

Por su parte, el momento de la problematización de los actos de habla significa que cualquiera de los interlocutores puede cuestionar la validez de los actos de habla del otro, en cualquiera de sus pretensiones de validez. Es decir, puede señalar cualquiera de las patologías comunicativas que se presenten en ausencia de los requisitos de validez: oscuridad, error, falsedad y la imposición.

Por último, el desempeño de las pretensiones de validez problematizadas significa responder a los cuestionamientos hechos en la problematización. Es ésta una obligación comunicativa de quien se han problematizado sus actos de habla. De este modo, si se ha problematizado la pretensión de inteligibilidad, se deben hacer aclaraciones; si se ha cuestionado la verdad, se deben hacer explicaciones y si se han cuestionado las pretensiones de veracidad o de rectitud deben hacerse justificaciones. ²¹

Lo cual puede esquematizarse de la siguiente manera:

Pretensión de validez de los actos de habla según Habermas		
Afirmación	Problematización	Desempeño
Inteligibilidad	Oscuridad	Aclaraciones
Verdad { Correspondencia (entre enunciados) Coherencia (enunciados y hechos) Consenso (alguien lo dicta)	Error	Explicaciones
Veracidad	Falsedad	Justificar
Rectitud	Imposición	Justificar

Por tanto, el Estado debe *explicar* dentro de la exposición de motivos, dentro del dictamen de las cámaras y más aún, dentro del juicio de amparo por qué la norma –y en qué parte de su texto– equilibra las sanciones positivas y negativas al igual que debe *justificar* la veracidad de su fin y la rectitud de su dictado.

Puesto que, si la ley no está debidamente equilibrada con sanciones positivas y negativas, la norma no será efectiva. Ante lo que surge la siguiente cuestión: ¿cuándo una norma establece sanciones positivas y cuándo negativas? La respuesta se obtiene de su sustancialidad, ya que las sanciones positivas serán los derechos y las negativas las obligaciones, ambos existentes en Derecho Administrativo y Derecho Fiscal en donde el Estado y su poder se hacen presentes y la necesidad de derechos particulares surge al encontrarse en una relación de subordinación, para esto Manuel Atienza –acudiendo a la deontica jurídica– comenta: “En la terminología de Von Wright (1970), el supuesto de hecho serían las condiciones de aplicación de la norma; la consecuencia jurídica, el contenido de la norma; y lo que une el supuesto de hecho a la consecuencia, el operador deontico (obligatorio, prohibido y permitido). Esos tres elementos constituyen el núcleo normativo.”²² Esto quiere decir que la norma contiene tres elementos:

- i) El supuesto fáctico o de hecho (condiciones de aplicación);
- ii) El operador deontico (obligación, prohibición o permisión); y
- iii) La consecuencia jurídica (contenido mismo de la norma)

Por lo que la connotación de derecho u obligación deriva del operador deontico,

mismo que, al consistir en *permisión* se trata de derechos y al ser *obligaciones* o *prohibiciones* son –precisamente– obligaciones. Se infiere entonces que los derechos se vuelven inalienables de *indisponibilidad activa* (es decir, su titular no puede firmar su renuncia pues lo prohíbe el párrafo quinto del 5 constitucional) e *indisponibilidad pasiva* (por terceros, incluyendo a las autoridades), pues es sólo la Constitución quien lo puede determinar (artículo 1o.). De lo que se obtiene que un derecho brindado por ley no puede restringirse por simple interpretación –indebida– de las autoridades o mala lectura de la norma, pues sólo la Constitución puede suspender o restringirlos según el primer párrafo del artículo 1o.:

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

En el entendido de que el motivo de restringir un determinado derecho (individual o colectivo) debe estar justificado y a la vez no romper el equilibrio entre sanciones positivas y sanciones negativas. Por tanto –según el discurso de la Constitución– sólo ésta puede establecer en qué casos se restringe o suspende un derecho, sin que quede a arbitrio de las autoridades decidir –por indebida interpretación– cuándo procede restringir, suspender, extinguir o cualquier otro efecto negativo de un derecho. No obstante, en la práctica el operador deóntico siempre es burlado a capricho e interpretación subjetiva –y muchas veces ni interpretación sino simple falta de cognición semántica– de las autoridades administrativas, aun cuando el octavo párrafo del artículo 94 constitucional establece que sólo corresponde al Poder Judicial interpretar las normas.

Un punto adicional a comentar es que el legislador proscribiera la racionalidad pragmática por actividad legislativa incompleta cuando las leyes dejan de señalar lo que en diversos momentos se espera.

Alexy afirma que <<(u)na acción puede ser imposibilitada jurídicamente únicamente si es un *acto jurídico*. Actos jurídicos son acciones que no existirían sin las normas jurídicas que para ella son constitutivas. Así, sin las normas del Derecho contractual no sería posible el *acto jurídico* de la

celebración de un contrato, sin el Derecho de sociedades no sería posible el acto *jurídico* de fundación de sociedades, sin el Derecho Matrimonial no sería posible el acto *jurídico* de celebración del matrimonio, sin el Derecho Procesal, no sería posible el acto *jurídico* de la demanda, y sin el Derecho electoral, el acto jurídico del sufragio. El carácter constitutivo de las normas que las posibilitan caracteriza a estas acciones como acciones institucionales. Las acciones jurídicas institucionales son imposibilitadas cuando se derogan las normas que para ellas son constitutivas. Por tanto, entre la derogación de estas normas y la imposibilidad de las acciones institucionales existe una relación conceptual>>... Nuestro argumento es aquí complementario al de Alexy: las <<acciones jurídicas institucionales>> no sólo son imposibilitadas cuando se deroga las normas que para ellas son constitutivas, sino también cuando no se las crea... Alexy retoma el punto cuando trata los derechos como acciones positivas, que distingue entre derechos a acciones positivas *fácticas*, y a acciones positivas normativas. Los derechos a acciones positivas *normativas* son <<derechos a actos estatales de imposición de norma>>. ²³

Así pues, la ausencia de normas que desarrollen los derechos y permitan reclamar su justiciabilidad es su contingencia. Los encierra en el texto de la ley y reducen la actuación del Poder Judicial. Es decir, si los derechos sólo son evocados mas no articulados para su defensa y contrario a ello, las obligaciones sí están desarrolladas altamente en las normas secundarias junto a la constante especificación de facultades de las autoridades, se obtiene que únicamente existen o existen más sanciones negativas que sanciones positivas. Con esto, se arriba al extremo de proscripción a la racionalidad pragmática, pues lejos de establecer un equilibrio entre sanciones positivas y negativas, en ocasiones simplemente se establece un derecho pero sin articulación que permita exigir su cumplimiento.

En efecto, para que exista equilibrio entre sanciones positivas y negativas dentro de la Ley de Amparo (LA) –y efectividad de dicha instancia– debe cambiarse, en materia tributaria, de una sentencia de amparo contra leyes con efectos *interpartes* a una sentencia con efectos *erga omnes*, pues es sanción negativa que sólo los impugnantes obtengan resolución favorable y respecto de los demás, el Estado pueda seguir aplicándola pese a haber sido reconocida ya como inconstitucional.

5.2.4. RACIONALIDAD TELEOLÓGICA

La norma tiene una finalidad pues carecería de sentido su elaboración sin un fin, (que es determinado previamente por las políticas públicas de la Administración en turno), por lo que se pretende que éste sea claro, presente, determinado/determinable y realizable. Sin embargo, la finalidad puede cumplirse o no, eso sólo se sabrá una vez que es puesta en aplicación.

Contempladas desde esta perspectiva, las leyes no son otra cosa que instrumentos para alcanzar determinados objetivos sociales. Ahora bien, uno de los problemas que pueden surgir aquí es que no siempre es fácil saber qué contenidos normativos son los más idóneos para alcanzar esos fines, o incluso si esos medios son en absoluto idóneos; por eso, la eficacia de una ley no es lo mismo que su eficiencia social, es posible que los destinatarios –particulares y autoridades– cumplan puntualmente con lo establecido pero que, sin embargo, no se alcancen los objetivos previstos. El otro tipo de problema es que esos objetivos sociales pueden, por diversas razones, no ser claros. ²⁴

El resultado de la aplicación de la ley respecto a su fin puede ser negativo o positivo. En caso de ser negativo será: **i)** porque los fines no se cumplan, o **ii)** porque los fines no son claros, entre otras tantas variantes.

Los fines de la norma son extremadamente delicados pues su desenvolvura desde la estática (por ser documento escrito) puede ser superada por la dinámica social, ya que los hechos sociales varían día a día.

La doctrina ha adoptado algunos criterios al igual que ha rechazado otros para establecer fines. Entre los más conocidos en materia fiscal están los fines fiscales, parafiscales y extrafiscales, el último de ellos se define de la siguiente manera:

La actividad financiera con finalidad extrafiscal procura atender el interés público en forma directa, y para ello utiliza la actividad financiera gubernamental, cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad. Esta intervención, como forma de satisfacción de las necesidades públicas, se lleva a cabo tanto mediante la política de gastos públicos, como también por medio de los recursos públicos. Cuando el fin perseguido es extrafiscal, las medidas pueden ser de distinto tipo, a saber:

a) Se pueden producir medidas persuasivas con respecto a actividades que no se consideran convenientes, por lo que procede a desalentarlas mediante medios financieros, cual es el incremento de alícuotas en los tributos, la creación de sobretasas, adicionales o recargos.

b) Al contrario, el Estado puede decidir realizar acciones alentadoras para atraer ciertas actividades económicas, científicas, culturales o de otro tipo, que estime necesarias y útiles para el país...

c) También se desarrolla la finalidad extrafiscal mediante medios financieros cuando se resuelve percibir tributos de alto monto para debilitar ciertas posiciones patrimoniales y reductivas de los sujetos que se desea alcanzar, como manera de modificar la estructura en la distribución de los patrimonios y las rentas.²⁵

Los dos primeros discurren de argumentos de principios y el último de argumentos de política, pues en tanto los fines fiscales y parafiscales se encuentran legitimados por los artículos 31, fracción IV y 123 apartado A fracción XI, ambos de la Constitución, el último no tiene soporte legal claro y vagamente se ubica –con altas dudas– dentro del artículo 25 al hablar de la rectoría económica, por lo que el fin extrafiscal carece de legalidad sustancial.

Además, los fines de la norma (cualquiera que sea la norma) pueden ser ampliamente sujetos a crítica, ya que si no fueron adecuados a la dinámica social, la norma de manera eventual será alejada del entorno jurídico en que actúa incluso por inconstitucional al sistema en que se inserta (remitiéndonos a la racionalidad jurídico-formal).

No obstante, la situación no es tan sencilla como confirmar después de un tiempo razonable que la norma resultó indebida o ineficaz pues en el trayecto de su aplicación crea conflictos a las autoridades y agravios a los particulares, al igual que produce conductas/costumbres radicalmente opuestos al fin buscado que llevan a la formación de nuevas normas en un desgaste social innecesario que separa más la confianza entre autoridades y particulares.

El legislador busca justificar la inserción de la norma en la dinámica social. Pero es importante que si su desenvolvimiento es contraria al fin buscado, entonces sea corregida o eliminada oportunamente pues es más provechoso retirar a tiempo una ley nociva y

buscar una nueva solución que insistir en su aplicación sólo para reafirmar el poder estatal en la sociedad, mismo que produce nuevos rechazos.

En efecto, existen diversas normas en México que lejos de cumplir con el fin para el que fueron creadas, se sofocan en diversas modificaciones incluso antes de que entren en vigor. Tal es el caso de la LACP así como de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), referidas al principio de este Capítulo.

a) Respecto a la primera, podemos decir que pese a haber sido publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de junio de 2001, tuvo problemas para entrar plenamente en vigor. Los decretos que la reforman, modifican y adicionan –indistintamente– publicados en el DOF el 27 de enero de 2003, 28 de enero de 2004, 23 de febrero de 2005, 27 de mayo de 2005 y 31 de agosto de 2007, en donde se hablaba en principio de un plazo de seis meses para que las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo solicitarán autorización a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores para realizar las actividades que a la fecha de publicación de la Ley ya venían realizando.

Ante el rechazo anticipado, el plazo de seis meses se extendió a dos años y posteriormente hasta febrero de 2008 para pasar finalmente en 2007 a modificar los requisitos de autorización relacionado –ahora– al valor de sus activos (6,500,000 unidades de inversión) mudando de una idea de beneficio temporal a una de beneficio cuantitativo. Esto demuestra en forma evidente inadecuación de los fines propuestos con la dinámica social y la postura del sector, ya que previo a su entrada en vigor ha sufrido ya diversos cambios. Esto hace evidente la diferencia entre la *dimensión normativa* de validez y la *dimensión sociológica* de efectividad, puede suceder, y de hecho pasa, que las normas legales son vigentes y válidas, pero su contenido no se lleva a satisfacción porque no es efectiva ni eficaz en su aplicación real.

b) De igual forma, la LIETU se creó para entrar en vigor el 1 de enero de 2008. Sin embargo, dada la inconformidad manifiesta, anticipada y pública de gran parte del sector empresarial –como el impuesto nominativamente es– se publicó el 5 de noviembre de 2007 en el DOF el decreto en el cual se otorgan diversos beneficios fiscales a dicho gravamen, lo que demuestra, igual que en el caso anterior, un desajuste a priori al fin creado, ya que antes de su entrada en vigor necesitó ajustarse para crear aceptación en sus destinatarios.

Con dicho decreto se crearon nuevas reducciones al *quantum* del impuesto, lo cual era irregular pues el decreto proviene del Presidente de la República, y aun cuando se funda en la fracción I del artículo 89 Constitucional, lo cierto es que dicho numeral sólo prevé la posibilidad de reglamentar dentro de los límites de ley mas no de excederla. No obstante, la acuciosa necesidad de aceptación de la LIETU imperó sobre el esquema normativo, amén que el decreto otorga –supuestos– nuevos beneficios –aunque parciales–, allende que su contenido era atributivo brindando más rubros de deducción y acreditamientos adicionales a los de la ley, que si bien en principio se vio con buenos ojos por aumentar el catálogo de dichos elementos neutralizadores, también creó más descontento en los contribuyentes siendo motivo de más argumentos de inconstitucionalidad por deducciones parciales y mediatas de inventario (60% dividido en 10 años), mientras la acumulación de los ingresos era total e inmediata (100% al momento de la enajenación).

De esta forma, se confirma que la racionalidad teleológica es una de las más importantes pues discurre de la expectativa cognitiva –y no de la deontica– en la que se tiene la creencia no menos fundada de que la norma será atendida: “podría pensar que, después de todo, la legislación debería expresar la voluntad de la mayoría de los legisladores y la voluntad es más una cuestión de esperanza que de predicción”.²⁶

5.2.5. RACIONALIDAD ÉTICA

Como la última de las racionalidades se encuentra la racionalidad ética, misma que se refiere a la convicción genérica de la sociedad sobre ciertos temas. Para Cruz Parceró se trata de una moral positiva (diferente de la moral crítica) mientras que para Manuel Atienza es la ética prescriptiva (distinta de la ética descriptiva y metaética). Conforme a Cruz Parceró:

...muchos filósofos aceptan que podemos hablar de una moral no institucional distinta a la moral positiva sin caer en ninguna forma de iusnaturalismo. Distintas formas de objetivismo social sostienen que se puede distinguir entre una moral positiva y una moral crítica, y que dentro de esta última puede haber tanto obligaciones como derechos morales. La moral kantiana, por ejemplo, es objetivamente válida y no depende de ninguna organización o convicción social. Difiere también de normas prudenciales, o de reglas de eficiencia que pueden ser no institucionales... partiré de que es

posible para cualquier miembro de una sociedad realizar juicios morales que no dependen, ni son expresión, de la moral positiva de su sociedad (aunque pueden coincidir con ella), y que tales juicios pueden estar, en algunas ocasiones, justificados racionalmente. ²⁷

Por su parte, para Manuel Atienza:

Aquí se trataría de ver si los contenidos normativos y los fines de las leyes pueden o no justificarse éticamente por supuesto, el Derecho de las sociedades democráticas –y, en particular, las constituciones– incorpora muchas de las ideas morales vigentes socialmente... Pero la moral no es sólo un fenómeno social, sino también de la conciencia individual. Las cuestiones de moral no se juzgan simplemente viendo si un determinado comportamiento, norma o institución concuerda o no con la moral (o las morales) vigente(s) socialmente. Además de ello, está también el juicio que cada individuo puede emitir desde su propia concepción de la moral y que coincidirá o no (y, con cierta frecuencia, coincidirá sólo en parte) con la moral social. ²⁸

Esto refiere que la ética prescriptiva es distinta de la ética descriptiva o normativa y de la metaética:

...se puede afirmar que la *ética descriptiva* es un tipo de estudio que corresponde realizar a los científicos sociales y tiene como objeto indicar cuáles son las prácticas, normas y valores morales vigentes en las distintas comunidades; la *ética prescriptiva* trata de establecer normas o criterios (por ejemplo, el imperativo categórico kantiano, el principio de la máxima felicidad del utilitarismo) que permitan establecer qué tipos de actos, normas, etcétera, deban considerarse o no morales; y, finalmente, la *metaética*, ética teórica o ética analítica es un nivel de reflexión que presupone los dos anteriores, trata de analizar el significado de términos como <<justo>>, <<bueno>>, <<deber>>, <<juicios de valor>>..., de efectuar clasificaciones de teorías éticas y, en general, de elaborar conceptos éticamente adecuados. ²⁹

La ética descriptiva se desenvuelve en la dinámica social y arriba al texto de ley.

Así, por ejemplo, el sistema jurídico es un sistema lingüístico que funciona mediante el código binario lícito-ilícito. Sólo reconoce el propio lenguaje que

permite hacer esta distinción y desconoce los lenguajes ajenos a la misma, como podría ser el lenguaje de la moral que funciona con el código, también binario, bueno-malo o justo-injusto. Los conceptos morales sólo son reconocidos por el sistema jurídico, cuando se encuentran contenidos en el lenguaje del derecho, de otro modo son desechados como elementos ajenos al sistema, el cual no reconoce su “sentido”. ³⁰

En donde se hacen presentes los juicios de valor y no los juicios de hecho.

...un *juicio de valor* no es lo mismo que un juicio de hecho (afirmar que A realizó X no es lo mismo que valorar positivamente la conducta X de A) y es también algo diferente a una norma, a un enunciado prescriptivo o directivo. Los juicios de valor se parecen a las normas (para seguir con el ejemplo anterior, pensemos en una que estipule como obligatoria la conducta X de A) en que ambos son enunciados (o se expresan en enunciados) que no tratan primariamente de dar información, sino de dirigir la acción. Pero se distinguen (al menos, según algunos autores) en que los valores no expresan ninguna forma *definida* de conducta. Cabe pensar que detrás de una norma se encuentra siempre algún valor (aunque se trate de un valor simplemente utilitario),.. ³¹

Así, la racionalidad ética, en nuestro punto de vista implica el enlace del *deber ser externo* (ético-político) y el *deber ser interno* (constitucional) para arribar a su eficacia, es decir, al deber ser jurídico (normativo-efectivo) ³². Y si bien puede pensarse que el Derecho no debe relacionarse con la moral, Ferrajoli expone con claridad que en cualquier caso, las normas no son ajenas a la moral de su legislador.

Por <<separación entre derecho y moral>> debe entenderse, en mi opinión, no tanto la negación de toda conexión entre uno y otra, claramente insostenible dado que cualquier sistema jurídico expresa cuando menos la moral de sus legisladores, cuanto la tesis ya mencionada según la cual la juricidad de una norma no se deriva de su justicia, ni la justicia de su juricidad... En la argumentación jurídica y en la interpretación de la ley, tanto doctrinal como jurisprudencial, son en efecto inevitables, y de hecho siempre han estado presentes, juicios de valor de tipo ético-político, que desmienten ese supuesto carácter descriptivo o ideológicamente neutral. ³³

Derivado de lo anterior, se entiende –retomando el postulado de Cruz Parceroy y Atienza– que la racionalidad ética refleja la moral positiva de su legislador (ética prescriptiva). Y aun cuando su contenido sea fiel a los estándares del discurso de los derechos humanos y fundamentales que imperan en el mundo, es que su aplicación es regional y por ende tarde o temprano se identifica con la moral positiva del legislador regional. “preferiría la interpretación de las convicciones a las otras que consideró también en forma más general, porque esta interpretación se adapta mejor a los objetivos de una comunidad de principio. Los miembros de dicha comunidad esperan que sus legisladores actúen sobre una base de principios y de integridad, y ese objetivo se estimula si la legislación se hace cumplir a la luz no de las ambiciones personales de los legisladores sino de las convicciones dominantes en toda la legislatura.”³⁴ Sin embargo, según Dworkin la convicción de la sociedad sobre ciertos temas no siempre está llena de razón pues difiere mucho del conocimiento, lo que la hace incurrir en errores de aplicación futura.

El contraste entre conocimiento y convicción es crucial. Comparten el siguiente par de argumentos. A) Edipo mató al hombre que encontró en la encrucijada. El hombre que encontró en la encrucijada era su padre. De modo que Edipo mató a su padre. B) Edipo sabía que estaba matando al hombre que encontró en la encrucijada. El hombre que encontró en la encrucijada era su padre. De modo que Edipo sabía que estaba matando a su padre. El primer argumento es válido, pero el segundo no, porque no podemos sustituir diferentes descripciones, a pesar de que se refieren a lo mismo, en proposiciones que describen aquello que alguien pensó o sabía en lugar de aquello que hizo. (Los filósofos lo denominan contextos de pensamiento o conocimiento “opacos” en lugar de contextos “transparentes”).³⁵

Lo anterior parece acertado, incluso puede diferir del conocimiento comúnmente aceptado ya sea local o internacionalmente. Por ejemplo, la libertad como derecho fundamental y garantía general de todas las constituciones, no siempre coincide con la moral positiva o diada bueno-malo pues lo que en un lugar es bueno, puede ser al mismo tiempo malo en otro. A lo cual Puchta acertadamente dijo:

El principio del Derecho, escribe Puchta, es la libertad: la libertad, no la razón, constituye el fundamento del Derecho. La razón excluye la libertad, es su opuesto: como universo de la necesidad, la razón excluye el principio del Derecho. Identificamos la razón con el bien: por natural necesidad la razón

deberá alejar de sí el mal como negación, aislarlo como irracional, no lo comprenderá: en efecto, la razón es necesidad que excluye lo que la niega; la libertad, en cambio, es negación de la necesidad, y por tanto es sólo posibilidad de determinarse por alguna cosa. Libertad es posibilidad del bien y del mal. Es posibilidad de elección... Por tanto su libertad existe no en la determinación de una elección específica –como sucede en el sentido de la libertad moral, por la que decimos que moralmente es el sujeto que se determina por el bien– sino en la posibilidad misma de efectuar una elección de querer algo. ³⁶

En efecto, una norma tiene una moral positiva local que no siempre coincide con la moral positiva de otros lugares, incluso dentro de un mismo país. Por lo que lo bueno-malo no es absolutamente tal, ya que depende del lugar en que se realice, incurriendo en ocasiones en confiscación de la riqueza, ablación de derechos o discriminación. Por ejemplo, los atentados del once de septiembre en los EUA legitimaron la discriminación –ilegítima antes de esto– que robustece una falsa ideología de defensa sobre la opinión de las Naciones Unidas, pues acorde con la moral de dicho país es plausible ya que la mayoría de su población lo acepta no obstante el rechazo de la comunidad internacional. Esto lleva a pensar en la racionalidad ética como elemento interno de un país, sin embargo es, al mismo tiempo, una proscripción a la racionalidad jurídico-formal externa o internacional pues dicho país es también considerado parte de la comunidad internacional.

En efecto, la masacre de las Torres Gemelas nos ha dicho que no hay ya un <<exterior>>. Que no cabe distinguir entre <<política interna>> y <<política exterior>>. Que estamos con el mismo barco y que ese barco es extremadamente frágil. Con el fin de la división del mundo en bloques y con la crisis de los Estados y sus soberanías, una política a la altura de los actuales desafíos no puede ser otra que la que J. Habermas ha llamado una <<política interna del mundo>>. Una política interna del mundo, ante todo, en lo que se refiere a la seguridad frente al terrorismo y, por tanto, a las medidas represivas y preventivas idóneas para hacerle frente, dado que la seguridad en el mundo es hoy tan indivisible y –es lo que nos dicen las tragedias de Nueva York y Washington– tan global como el mercado y la economía... Por otra parte, utilizar la guerra como respuesta a casi un mes del ataque contradice el artículo 51 de la Carta de la ONU, que a pesar de haber sido

invocado en su apoyo, sólo prevé el derecho de <<autotutela>>, es decir, la legítima defensa con carácter inmediato a la agresión y <<hasta tanto el Consejo de Seguridad haya tomado las medidas necesarias para mantener la paz y la seguridad internacionales>>, cosa que el Consejo hizo con las resoluciones 1368 y 1373.³⁷

Así, la moral positiva de un país no debe cerrarse a la moral positiva internacional, pues si bien es cierto que no debe coincidir en su totalidad con ésta, sí existen ciertos rangos de identidad logrados con los Pactos Internacionales y la Carta de las Naciones Unidas, lo que al mismo tiempo constituye el motivo para la celebración de tratados internacionales.³⁸ Sin embargo, regresando a la racionalidad ética local, existe un problema adicional que surge cuando la “moral positiva” del legislador no es compartida por la población, desencadenando nueva aversión contra los textos normativos, ya que en opinión de ellos su contenido sólo plasma condiciones favorables para él más no para sus destinatarios.

Se concluye así que la norma es sólo un instrumento que facilita las funciones, atribuciones y facultades de las autoridades encargadas de ejecutarla, en donde se concentra el Estado de Poder, desdeñando importancia, fuerza y valor de los derechos, y que muestra a la norma como eje o universal inclusión ajena a toda universal exclusión. Por ende, con esta racionalidad se debe confirmar si la norma escrita, es decir, el *deber ser interno* o constitucional (en el Derecho) resulta adecuada y de fácil alcance para el particular o si se aleja del *deber ser externo* o *ético-político* (del Derecho) por desequilibrio del número de derechos y obligaciones (racionalidad pragmática) desdeñando la sustancialidad de los demás ordenamientos jurídicos (racionalidad jurídico-formal) que lleva a conocer si se ha arribado a la eficacia de la ley (racionalidad teleológica). Entonces se puede decir que la racionalidad ética se reduce, hoy en día, al reconocimiento y efectivo desarrollo de los derechos fundamentales y no a la moral positiva de determinados puntos.

Una Constitución no sirve para representar la voluntad común de un pueblo, sino para garantizar los derechos de todos, incluso frente a la voluntad popular. Su función no es expresar la existencia de un demos, es decir, de una homogeneidad cultural, identidad colectiva o cohesión social, sino, al contrario, la de garantizar, a través de aquellos derechos, la convivencia pacífica entre sujetos e intereses diversos y virtualmente en conflicto... Es también cierto que la efectividad de cualquier Constitución

supone un mínimo de homogeneidad cultural y prepolítica. Pero es todavía más cierto lo contrario: que sobre la igualdad en los derechos, como garantía de la tutela de todas las diferencias de identidad personal y de la reducción de las desigualdades materiales, como maduran la percepción de los otros como iguales y, por ello, el sentido común de pertenencia y la identidad colectiva de una comunidad política. ³⁹

A partir de lo anterior, se resumen las racionalidades comentadas en la siguiente forma:

RACIONALIDAD LEGISLATIVA		
Tipo de racionalidad	Para evitar:	Esto es:
Racionalidad lingüística	Ambigüedad	Interpretación múltiple << concepto >> (más de un significado)
	Vaguedad { intensional extensional	Incertidumbre excesiva << concepción >> (más de un alcance aplicativo)
Racionalidad jurídico-formal	Lagunas { Primarias (normas sustantivas) Secundarias (normas adjetivas)	Incongruencia interna (falta de armonía o sistematización)
	Antinomias	Incongruencia externa (falta de armonía intertextual)
Racionalidad pragmática	Derecho ineficaz	Equilibrio entre sanciones positivas y negativas (derechos y obligaciones)
Racionalidad teleológica	Falta de objetivos sociales buscados con la ley	Que el objetivo no sea claro
		Que el objetivo no se cumpla
Racionalidad ética	Que los fines buscados se justifiquen éticamente (moral positiva o ética prescriptiva)	Unión del <i>deber ser externo</i> (ético-político) y el <i>deber ser interno</i> (constitucional) con el <i>deber ser jurídico</i> (normatividad-efectividad)

El cual se relaciona un tanto, al hacer un esfuerzo en los conceptos e ideas estudiadas, a los principios tributarios de la siguiente forma:

PRINCIPIO		RACIONALIDAD
Proporcionalidad		Racionalidad pragmática
Equidad		Racionalidad ética
Legalidad	Formal	Racionalidad lingüística
	Sustancial	Racionalidad jurídico-formal
Destino de las contribuciones		Racionalidad teleológica

Sin embargo, la realidad aplicativa de la norma es distinta y cae en desuso, desatención y evasión/elusión en virtud de que el mayor vicio del Derecho Escrito es tratar de prever todas las variantes hacia futuro desde el presente, siendo incisivo en la creación de expectativas contrafácticas o deónticas que como “profecías” pretenden algo del particular, quien no siempre está dispuesto a actuar acorde con ella, puesto que su conducta se basa en la libertad, que indebidamente pretende ser sujeta por un texto, lo que constituye su propia contingencia.

5.3. EL DERECHO Y SU EVENTUAL INEFICACIA

El Derecho es eficaz sólo si es adoptado y produce los fines para los cuales es creado, pues carece de sentido emitir leyes que no serán acatadas o que su fin no será cumplido. Al respecto Hans Kelsen, por cuanto a eficacia señala lo siguiente:

Validez del Derecho significa que las normas jurídicas son obligatorias, que los hombres deben conducirse como éstas lo prescriben, y que deben obedecer y aplicar las mismas normas. La eficacia del Derecho quiere decir que los hombres se comportan en la forma en que, de acuerdo con las normas jurídicas, deben comportarse; o sea, que las normas son realmente aplicadas y obedecidas. La validez es una cualidad del Derecho; la llamada eficacia, una cualidad de la conducta real de los hombres y no, como parece sugerirlo el uso lingüístico, del Derecho mismo. La afirmación de que el Derecho es eficaz significa solamente que la conducta real de los individuos se ajusta a las normas jurídicas. Así pues, validez y eficacia se refieren a fenómenos completamente distintos... Pero si bien validez y eficacia son dos conceptos enteramente distintos, entre ellos hay, sin embargo, una relación muy importante. Una norma es considerada como válida sólo bajo la condición de que pertenezca a un sistema normativo, a un orden que, considerado en su totalidad, es eficaz. ⁴⁰

Con esto quiere decir que la validez es immanente al Derecho en tanto que la eficacia lo es a la realidad o facticidad, punto en el que México es laxo en virtud de que las normas pretenden, cada vez con más ahínco, un determinado comportamiento del particular, delimitando para esto su libertad por el beneficio económico, político y social que el Estado pretende obtener, es decir, para obtener poder social, político y administrativo.

Tal referencia se advierte en el ámbito económico y es más notoria en la materia fiscal pues es la rama que se relaciona con la obtención de ingresos de los particulares, ya que denota en mayor grado la presencia de poder y la limitación de libertades en aras de restringir el derecho patrimonial de los particulares, quienes lo obtienen mediante el ejercicio de los derechos-libertad, pues son consecuencia de éstos.

Si la norma (ya sea ley, reglamento, decreto o cualquier otra forma de disposición genérica) tiene un punto a su favor, es que constituye una guía constante, pues en tanto la doctrina y la filosofía discurren en diversos puntos de vista, en los que no existe uniformidad (pues basta pensar, por ejemplo, en el Derecho Natural y el Derecho Positivo, cuyas posiciones son contrarias), la norma sí logra uniformidad y ése es, más que su mérito, su función, unificar criterios, para lo cual debe atenderse a las racionalidades comentadas.

En el Derecho premoderno, de formación no legislativa, sino jurisprudencial y doctrinal, no existía un sistema unitario y formalizado de fuentes positivas, sino una pluralidad de fuentes y ordenamientos procedentes de institucionales diferentes y concurrentes –el Imperio, la Iglesia, los príncipes, los municipios, las corporaciones– ninguna de las cuales tenía el monopolio de la producción jurídica. El Derecho <<común>>, por tanto estaba, así, asegurado por el desarrollo de la vieja tradición romanística, es decir por las elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales cuya validez dependía, obviamente, no ya de la forma de su producción, sino de la intrínseca racionalidad o justicia de sus contenidos. ⁴¹

No obstante, la norma debe limitarse a la tarea para la que es creada: regular las relaciones de los particulares y de éstos con el Estado para brindarles el bien común y no avanzar más allá al espacio que es propio del particular, pues su libertad es la que crea nuevas costumbres, formas y figuras que permiten avanzar a la sociedad, su espontaneidad evita que se estanquen y propician su evolución, y sus diferencias producen la riqueza cultural, social, económica y estabilidad, ya que la variedad de actividades y conductas permiten un equilibrio constante en el que todos participan y satisfacen necesidades recíprocas, que como se dice en el hablar común, si sólo existieran arquitectos no habría quien construyera casas y edificios, así como si todos fueran empresarios no habría quien las trabajara, por lo que la dinámica social constantemente produce consecuencias que son materia de la ley.

La ley debe regular las consecuencias de los actos y no sus causas, pues la restricción de éstas mediante el Derecho Objetivo es limitar la libertad. Así pues, de nada sirve establecer sanciones injustas por el no acatamiento de la norma como garantía (no deóntica sino cognitiva) de su cumplimiento pues si se quieren garantías en la norma, entonces no se quiere la norma sino sólo repetir un guión ya escrito.

Se entiende que las funciones del Estado no pueden ser cubiertas sin la participación de la población, que debe darse en una medida sana y con una mínima intervención estatal en la economía –meramente rectora– como es el discurso del artículo 25 constitucional. Pero la participación del particular debe ser espontánea y no forzada, pues las constantes reformas de normas producen mayor resistencia en lugar de mejorar su cumplimiento. “Éste es el principio de la acción mínima, de la no resistencia... Si observamos cómo trabaja la naturaleza, veremos que utiliza el menor esfuerzo. El pasto no trata de crecer, simplemente crece. Los peces no tratan de nadar, simplemente nadan. Las flores no tratan de florecer, florecen. Los pájaros no tratan de volar, vuelan... Siempre que te encuentras con resistencia, reconoce que si fuerzas la situación la resistencia sólo aumentará.”⁴²

La aplicación de la tradición romano-canónica en México muestra que la norma es acuciosa en su texto y pretende ir más allá de lo que expresa para crear expectativas contrafácticas como profecías para ajustar los hechos del particular al Derecho y no la aplicación de éste a aquéllos en desdén de su espontaneidad, creando inconformidad y evasión/elusión que a su vez producen ineficacia del Derecho.

Por otro lado, vivir sin expectativas, sin la necesidad de obtener resultados determinados es libertad, misma que es garantizada por la Constitución –según su discurso–. Lo que sucede es precisamente lo que acontece, pero lo que unos cuantos piensen de esto es otra cuestión pues nada se mantiene igual, nada permanece estático, la dinámica social es cambiante y lo que hoy es considerado bueno (*ética prescriptiva*) mañana puede ya no serlo.

El error de la ley no es regular o ser guía a lo lícito-ilícito, justo-injusto, bueno-malo, sino esperar un comportamiento determinado de los particulares y, más aún, forzarlos mediante multas, sanciones u otras medidas análogas a actuar como el Estado lo desea, pues los juzgadores y autoridades sólo quieren aplicar lo que la ley dice.

Las leyes son un conjunto de ideas fijas dentro de parámetros muy estrictos. Se

encuentran escritas en absolutos (universal inclusión), están formuladas en blanco y negro, pero qué sucede cuando se requiere actuar fuera de la ley si esto implica aun así cumplir con el bien común. ¿Será correcto?, desde luego la respuesta no será rápida sin un poco de resistencia.

Quizá actuar fuera de la ley no será algo plausible, pero sí humano. En los momentos más notables, más débiles y quizá los más nobles somos humanos. La ley requiere ser humana también y por eso el Derecho sajón modera esos principios férreos y absolutos con jurados para humanizar su sistema judicial, para que sea justo, compasivo y quizá en extremo imperfecto, lo que determina la inercia escéptica de Hart y otros seguidores de esta idea.

Así, se puede humanizar el desempeño de las leyes en la tradición romano-canónica para ser perceptibles de mayores enfoques que abran paso a la universal exclusión y aplicar la norma desde diversos puntos de vista y no sólo respecto de lo taxativamente escrito, sin emular la tradición del *common law*, pues basta recordar lo expuesto en el Capítulo anterior para advertir que la asunción de sus normas no ha sido favorable a nuestro país.

Por tanto, no se requiere imitar el ejemplo de otros países, así como tampoco descubrir nuevas teorías ni sugerir nuevas reformas a las leyes. No se trata de proponer nuevos cambios ni nuevas doctrinas o ideas que entren en conflicto con las existentes que impliquen un *plus* o *novum* a lo altamente ya escrito y dicho –pues traer nuevas ideas a la mente cuanto ésta se encuentra ya saturada por las anteriores produce un efecto contrario–, sino dejar de lado tantas expectativas contrafácticas que en extremo lleguen a establecer cómo actuar, cómo decidir, cómo contratar y cómo obtener ingresos para que la dinámica social se desarrolle en un marco de pleno respeto a los derechos fundamentales que conducirá a vivir humanamente las leyes y no normativamente nuestras vidas.

La Constitución es un medio de control y las leyes secundarias dan seguimiento a ésta, las cuales están impregnadas con ánimo de colaboración o dominación, depende de la visión, experiencia e intenciones de quien las elabora, lo que en primer lugar deja en claro que el legislador (constitucional u ordinario) no vierte en la norma su voluntad sino su intención, dislocando el discurso constitucional de que la voluntad del pueblo se representa por el Congreso, pues éste –como bien señala Rousseau– sólo recibe el poder mas no la voluntad, de allí que en la dinámica social surjan códigos alternos de los

particulares para evadir o eludir el texto de ley mediante acciones no previstas por la propia ley (lagunas primarias según Ferrajoli) y genera nuevas leyes o reforma a las ya existentes, que serán evadidas o eludidas nuevamente por conductas de la sociedad que obligarán a crear o modificar nuevamente las leyes en un círculo vicioso sin solución.

Pero ¿cómo se puede interpretar la intención si es oculta (solución)? Bajo este contexto acierta Riccardo Guastini al decir que la interpretación entonces, no es fruto del conocimiento sino de la voluntad de quien realiza tal función, dado que las contiendas son decididas con interpretaciones (restrictivas o extensivas, depende del momento político) que favorezcan más a los intereses del Estado, lo que hace surgir argumentos de política frente a argumentos de principio (Dworkin), situación que Luigi Ferrajoli diferencia entre poder (*auctoritas*) y conocimiento (*veritas*), pues dependiendo de cuál de éstos predomina confirmará el Estado constitucional de Derecho o el Estado de Poder.

Si bien se dice que las disposiciones que hablan de los derechos fundamentales no son sujetas de interpretación para su revisión constitucional, el problema no es que se interpreten o no, sino que a través de la ponderación (en una supuesta obligación de brindar servicios a los particulares), los derechos –patrimoniales, principalmente– pueden ser afectados por el Estado so pretexto de cumplir con sus funciones de Derecho Social, dejando a los derechos fundamentales en mero discurso y medida de legitimación del Estado de Poder.

Ese no es todo el problema, la ley arroja un sinnúmero de problemas más que surgen desde su creación: el texto escrito. Éste arroja una definición inicial pero su interpretación arroja el significado que se le pretende dar, por lo que Guastini distingue entre disposición y norma haciendo referencia entre el antes y después de la ley puesta en práctica.

Por esta razón, las prácticas evasivas y elusivas surgen día a día en donde el texto de ley es su propio riesgo, pues en principio es claro que exige a los particulares que realicen sus actos conforme a lo dicho por ella para evitar ser castigados posteriormente con sanciones y liquidaciones tributarias del importe principal (que pueden ser reales o arbitrarias), desdeñando la libertad de aquéllos pese a que la ley fiscal se debe abocar sólo a gravar las consecuencias de los actos de los particulares y no las causas.

Dicha admonición previa es incongruente, ya que la ley deja en manos de los

particulares la determinación de sus deudas tributarias (autodeterminación) pero posteriormente les sanciona con las mismas normas en caso de que no hayan hecho lo que la ley les dice, dejando sin efectos la libertad que como discurso incluye en el texto normativo. Además, la ley fiscal trata de ser tan exhaustiva y acuciosa en sus fines que genera oportunidades a los particulares por lo no dicho. Así, los argumentos de principios son aparentemente favorables al particular, sin embargo, la autoridad ocupa entonces argumentos de política para sofocar cualquier emancipación aun cuando se realice al margen de lo escrito, pues ésta cuenta siempre con “facultades discrecionales” que le otorgan acciones residuales.

Por otra parte, los medios de defensa son sólo derechos de papel pues su desarrollo incurre en fracasos aplicativos, ya que la política recaudatoria siempre es más fuerte que los principios jurídicos, además de las constantes reformas que debilitan su fuerza aplicativa.

El recurso administrativo de revocación dilata la oportunidad de su interposición en tanto que el juicio contencioso administrativo prevé actos ilegales no invalidantes, así como el amparo, con el principio de relatividad, proscribire cualquier seguridad al particular pues sólo los favorecidos con sentencia “duermen tranquilos”, mientras que los demás deben continuar soportando el peso de las normas tributarias sin devolución de los pagos erogados y sin responsabilidad para la autoridad que sigue emitiendo sus actos conforme a una ley inconstitucional.

A su vez, año con año vemos reformas que arrojan más obligaciones al particular que derechos y, en consecuencia, causan más agravios en donde nuevas acciones de los particulares llevan a nuevas reformas. Por tanto, la ley escrita ya no es la solución a los problemas recaudatorios puesto que se ha encerrado en sus propios límites, y así toda reforma cae en un círculo vicioso en donde los particulares prefieren acudir a los medios de defensa que cumplir con lo escrito sobre lo escrito.

Por este motivo, el problema debe ser resuelto de raíz, de vuelta a donde pertenece y a partir de ahí evitar los vicios actuales, por lo que la norma debe reflejar y regular los mínimos detalles de la dinámica económica y dejar a los particulares actuar bajo límites sencillos que no los sofoquen en su desarrollo pues a mayor exigencia surge mayor resistencia.

La ley debe abocarse a regular lo mínimo sin llegar a extremos de exigencia, y se

logra sólo a partir de su debido planteamiento en donde se reconozca la libertad del particular y se cree por convicción –y no por imposición– la cultura contributiva que es inmanente a una cultura fiscal que se debe incardinar en la educación.

En efecto, no se puede pensar que el motivo de la baja recaudación es culpa de la sociedad si las normas de la tributación y desarrollo económico no son enseñadas desde los primeros años, así como tampoco puede reprocharse a los particulares la falta de recaudación si el número y calidad de los servicios otorgados por el Estado no son idóneos (en cantidad y calidad), razón adicional por la que no existe culpa en los particulares sino en las acciones del Estado, esto es, garantías sociales que le exigen un *hacer*, pues no se puede legislar la moralidad ni obligar la tributación así como tampoco la igualdad, ya que lo que se necesita es un cambio en la conciencia colectiva –a través de la educación– y no una ley aplicable a la conciencia colectiva.

Lo que es necesario entonces, es un desarrollo de la conciencia y no una expansión del gobierno, para que la racionalidad legislativa, en especial la racionalidad ética, sea útil. La conducta del particular tampoco es buena ni mala en la forma absoluta que lo subraya la tributación federal, pues es sólo una calificación subjetiva del legislador, ya que determinados actos en un país pueden ser malos pero buenos en otro, de lo que se concluye que lo bueno y malo no depende de la persona sino del lugar en el que se desarrollan, en donde vuelve a ser la ley la clave de todo desarrollo favorable/desfavorable de la sociedad.

A partir de aquí, se arroja al particular la culpa de sus actos cuando la ley no cumple su cometido y se le reprocha indebidamente algo que no ha hecho, pues recordemos que al legislador sólo se le cede el poder mas no la voluntad del pueblo.

Dicha culpa es un error, ya que el contribuyente sólo obra conforme a su conciencia individual y en ocasiones conforme a la conciencia social (como sucede por ejemplo con el uso de efectivo en ciertos mercados y áreas de la economía nacional), pero siempre desde el ángulo que a sus intereses conviene, pues trabaja inicialmente para sí y no para el Estado ni para los otros, partiendo de un contribuyente preponderantemente económico. No obstante, las leyes no reflejan lo que la sociedad piensa de sí misma y desea ser, sino dónde está el poder, pues lo que dicta la mayoría de las leyes es lo que conviene a los intereses creados de los más poderosos. Por tanto, seguir sofocando al particular con fines tributarios proscribire su libertad económica y contractual.

El legislador busca que se acepte la idea de falta de ingresos por evasiones particulares para castigar a los “evasores” e incluir nuevas contribuciones. Por eso, el Estado depende de lo que la sociedad crea para existir como ente de poder. No obstante, se deben reconocer los resabios legislativos y estudiar/promover nuevas formas opciones en beneficio del particular y de la sociedad, lejos de buscar nuevas fórmulas sobre lo ya escrito.

Por el contrario, antes debe realizarse una reflexión, no sólo económica sino integral (jurídica y social) mediante la racionalidad legislativa (lingüística, pragmática, teleológica y ética), pues aun cuando sea necesario elevar el nivel de recaudación –mismo que ya es puesto en duda pues se desconfía del buen uso de los recursos obtenidos por la tributación–, será más eficiente si se emplean medidas más sencillas que la presión de ley, ya que al contribuyente, al saber de la existencia de un nuevo impuesto, le importa poco si su mecanismo es bueno o malo, justo o injusto, puesto que la experiencia de años anteriores, aunado a la falta de medidas efectivas del Estado para hacer tributar a la economía informal, produce un rechazo *a priori* y decide accionar en juicio que pagar la nueva contribución.

Por tanto la debida creación de una ley debe ser integral, tomando en consideración la racionalidad legislativa para arribar a un esquema en donde se evite reformar recurrentemente las leyes ya existentes, que los cambios anuales sean mínimos y la economía crezca. Para que cese (o se disminuya) la resistencia del particular en contra de la hacienda pública (cualquiera que sea su denominación y territorialidad) y desde la debida elaboración de ley se coadyuve a la creación de un real Estado constitucional de derecho.

1

Atienza, Manuel, *Tras la justicia*, Barcelona, Ed. Ariel, 2007, p. 199

2

De Giorgi, Raffaele, *Ciencia del derecho y legitimación*, México, Universidad Iberoamericana, 1998, pp. 249-250

3

García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo t I*, Madrid, Ed. Civitas, 2000, p. 358

4

Ibidem, p. 201

5

Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007, p. 18

6

Berumen Campos, Arturo, *Apuntes de filosofía del derecho*, México, Ed. Cárdenas, 2003, pp. 3, 4, 11

7

Ibidem, p. 20

8

Ferrajoli Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 117

9

Dworkin, Ronald, *El imperio de la justicia*, Barcelona, Ed. Gedisa, 2005, p. 61

10

De Giorgi, Raffaele, *op. cit.*, p. 249

11

Atienza, Manuel, *op. cit.*, pp. 209-210

12

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 61-62

13

Ibidem, p. 61

14

Ferrajoli, Luigi, *Epistemología jurídica y garantismo*, México, Ed. Fontamara, 2006, p. 134

15

Idem

16

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 61

17

Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 69

18

LEYES, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS. La inconstitucionalidad de una ley surge de la contradicción de ésta y un precepto de la Constitución y no de conflictos entre leyes de la misma jerarquía

19

Atienza, Manuel, *op. cit.*, pp. 218-219

20

Amén que como bien dice Ferrajoli en una cita anterior del presente trabajo, no se puede ser más libre o estar más vivo porque la libertad y la vida ya existen y son una sola cosa. Sin embargo, sí se puede ser más rico porque es una invención del hombre y por ello, el dinero es más que un solo billete o un solo número

21

Berumen Campos, Arturo, *Revista de la facultad de derecho de México* T LVII, número 247, enero-junio 2007, México, UNAM, pp. 153-154

22

Atienza, Manuel, *Tras la justicia*, Barcelona, Ed. Ariel, 2007, p. 206

23

Cit. pos. Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, p. 33

24

Ibidem, *op. cit.*, p. 222

25

Villegas, Héctor B., *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2000, p. 15

26

Dworkin, Ronald, *El imperio de la justicia*, Barcelona, Ed. Gedisa, 2005, p. 229

27

Cruz Parceró Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Ed. Trotta, 2007, pp. 46-47

28

Atienza, Manuel, *Tras la justicia*, Barcelona, Ed. Ariel, 2007, p. 229

29

Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007, p. 85

30

Berumen Campos, Arturo, *Revista de la facultad de derecho de México* T LVII, número 247, enero-junio 2007,

México, UNAM, p. 150

31

Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007, pp. 83-84.

32

Cfr. Capítulo I

33

Ferrajoli, Luigi, *Garantismo, una discusión sobre derecho y democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 25

34

Dworkin, Ronald, *El imperio de la justicia*, Barcelona, Ed. Gedisa, 2005, p. 233

35

Ibidem, p. 235

36

De Giorgi, Raffaele, *Ciencia del derecho y legitimación*, México, Universidad Iberoamericana, 1998, pp. 51-52

37

Ferrajoli Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004, pp. 52-53

38

Cuyos elementos básicos en materia impositiva para evitar la doble tributación son: a) identidad del sujeto pasivo; b) identidad del hecho imponible; c) identidad temporal; y d) diversidad de sujetos activos

39

Ferrajoli, Luigi, *et al, op. cit.*, pp. 28-29

40

Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, UNAM, 1995, pp. 46, 49

41

Ferrajoli, Luigi, *et al, op. cit.*, p. 15

42

Chopra, Deepak, *Las siete leyes espirituales del éxito*, México, Ed. Diana, 2002, pp. 49, 55

BIBLIOGRAFÍA

- Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Ed. Trotta, 2004.
- Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- Arellano García, Carlos, *El juicio de amparo*, México, Ed. Porrúa, 2001.
- Arteaga Nava, Elisur, *Derecho constitucional*, México, Ed. Oxford, 1999.
- Atienza, Manuel, *Las razones del derecho*, México, UNAM, 2005.
- _____, *Introducción al derecho*, México, Ed. Fontamara, 2007.
- _____, *Tras la justicia*, Barcelona, Ed. Ariel, 2007.
- Bagehot, Walter, *La Constitución inglesa*, México, Ed. UNAM, 2005.
- Berumen Campos, Arturo, *Apuntes de filosofía del derecho*, México, Cárdenas Editor Distribuidor, 2003.
- Bodenheimer, Édgar, *Teoría del derecho*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994.
- Bovero, Michelangelo, *Política y derecho (Re) pensar a Bobbio*, México, Siglo Veintiuno Editores, 2005.
- Bucay, Jorge, *Hojas de ruta*, México, Ed. Océano, 2006.
- Cabrera Acevedo, Lucio, *El Constituyente de Filadelfia de 1787 y la judicial review*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005.
- Carcaterra, Gaetano, *Corso di filosofia del diritto*, Roma, Bulzoni Editore, 2011
- Carbonell, Miguel, *La Constitución en serio*, México, Ed. Porrúa, 2005.
- _____, compilador, *Teoría del neoconstitucionalismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2007.
- _____, compilador, *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Ed. Trotta, 2006.

- Castro, Juventino V., *El artículo 105 constitucional*, México, Ed. Porrúa, 2001.
- _____, *Garantías y amparo*, México, Ed. Porrúa, 2004.
- _____, *Hacia el amparo evolucionado*, México, Ed. Porrúa, 2003.
- Calvo Nicolau, Enrique, *Comentarios a la reforma fiscal para 2005 y acontecimientos relevantes en 2004*, México, Ed. Themis, 2004.
- _____, *Tratado del impuesto sobre la renta Tomo II-B*, México, Ed. Themis, 1998.
- Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, México, Siglo Veintiuno Editores, 2004.
- Chopra, Deepak, *Las siete leyes espirituales del éxito*, México, Ed. Diana, 2002.
- Correas, Óscar, *Introducción a la sociología jurídica*, México, Ed. Fontamara, 2004.
- Cruz Parceró, Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Ed. Trotta, 2007.
- Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002.
- _____, *El imperio de la justicia*, Barcelona, Ed. Gedisa, 2005.
- Escobar Fornos, Iván, *Interpretación e integración constitucional*, Nicaragua, Ed. Hispamer, 2002.
- Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Ed. Trotta, 2004.
- _____, *Derecho y razón*, Madrid, Ed. Trotta, 2005.
- _____, *Epistemología y garantismo*, México, Distribuciones Fontamara, S.A., 2006.
- _____, *Garantismo, una discusión sobre derecho y democracia*, Madrid, Ed. Trotta, 2006.
- _____, *La democracia attraverso i diritti*, Roma, Editori Laterza, 2013.
- _____, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Ed. Trotta,

2004.

- _____, *Razones jurídicas del pacifismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004.
- Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *La acción constitucional de amparo en México y España*, México, Ed. Porrúa, 2000.
- Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Carbonell, Miguel, *Compendio de derechos humanos*, México, Ed. Porrúa, 2007.
- Fix-Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *El derecho de amparo en el mundo*, México, Ed. Porrúa, 2006.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo Tomo I*, Madrid, Ed. Civitas, 2000.
- _____, *Curso de derecho administrativo Tomo II*, Madrid, Ed. Civitas, 2000.
- Georgi, Raffaele de, *Ciencia del derecho y legitimación*, México, Universidad Iberoamericana, 1998.
- González Vidaurri, Alicia, Goerenc, Klaus-Dieter y Sánchez Sandoval, Augusto, *Control social en México, DF.*, México, UNAM, Facultad de Estudios Profesionales Acatlán, 2004.
- Guastini, Riccardo, *Distinguiendo, estudios de teoría y metateoría del derecho*, Barcelona, Ed. Gedisa, 1999.
- Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, Madrid, Ed. Trotta, 2005.
- _____, *Teoría de la acción comunicativa I*, Madrid, Ed. Taurus Humanidades, 2006.
- H.L.A. Hart, *The concept of law*, Inglaterra, Oxford University Press, tercera edición, 2012.
- Hohfeld, Wesley Newcomb, *Conceptos jurídicos fundamentales*, México, Ed. Fontamara, 2004.
- Jaramillo Loya, Horacio, *Los hechizos de la mente*, México, Ed. Diana, 1992.

- _____, *Los consejos del búho*, México, Ed. Diana, 1996.
- Kelsen, Hans, *Teoría general del derecho y del Estado*, México, UNAM, 1995.
- _____, *Teoría pura del derecho*, México, Ed. Porrúa, 1998.
- Luhmann, Niklas, *El derecho de la sociedad*, México, Universidad Iberoamericana, 2004.
- Merryman, John Henry, *La tradición jurídica romano-canónica*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2003.
- Mouran, Martha, *Una introducción al Common Law*, México, Ed. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
- Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2001.
- Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM, 2007.
- Sánchez Sandoval, Augusto, *Sistemas Ideológicos y control social*, México, UNAM, 2005.
- Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, México, Publicaciones Cruz O., S.A., 2004.
- Smith, James E., Raabe A. William, Maloney, David M., *West Federal Taxation. An Introduction to Business Entities*, Cincinnati, 2002.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manual del juicio de amparo*, México, Ed. Themis, 2002.
- Torres Nafarrete, Javier, *Luhmann: la política como sistema*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2004.
- Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2000.
- _____, *Manual de finanzas públicas*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2000.
- Witker Velásquez, Jorge y Larios Velasco, Rogelio, *Metodología jurídica*, México,

LEGISLACIÓN

- Constitución de los Estados Unidos de América
- Constitución de la República Española
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América
- Código Fiscal de la Federación
- Código Civil Federal
- Código Federal de Procedimientos Civiles
- Declaración Universal de los Derechos Humanos
- Ley de Ahorro y Crédito Popular
- Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales
- Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- Ley de los Derechos y Garantías del Contribuyente
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2007
- Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2008
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

- Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
- Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

REFERENCIA DE INTERNET

- <http://www.law.umkc.edu/faculty/projects/ftrials/conlaw/judicialrev.htm>