

REVISTA de
Investigación Jurídica

Praxis

de la Justicia Fiscal y Administrativa

Revista Núm 35 • enero-junio de 2024

2024

- ▶ Axeel Miguel ARANA CASTAÑOS
- ▶ Gema AYEACAC JIMÉNEZ
- ▶ Pedro Alejandro FERRAL CID
- ▶ Jesús ZÚÑIGA GONZÁLEZ
- ▶ Daniel CASTRO HERNÁNDEZ
- ▶ Tamara PAREDES y Gerardo Gabriel GARCÍA

- ▶ Arturo Heriberto SANABRIA PEDRAZA
- ▶ Flor TAVERA
- ▶ Armando MIRANDA PÉREZ
- ▶ Alfredo DELGADILLO LÓPEZ
- ▶ Carlos Horacio SEQUEIRA MARTÍNEZ



TFJA
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA



Centro de Estudios
Superiores en materia
de Derecho Fiscal
y Administrativo

"Por una Cultura Fiscal y Administrativa
al Servicio de la Justicia"



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Directorio

Mag. Guillermo Valls Esponda

Presidente del
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Guillermo Valls Esponda

Mag. Hortensia García Salgado

Mag. Jorge Octavio Gutiérrez Vargas

Comité Editorial Externo

Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa

Dr. Jorge Albertsen, Dr. Javier Barnés, Dr. Luis José Béjar, Dr. José Antonio Caballero, Dr. José Luis Caballero, Dr. Juan Carlos Cassagne, Dr. Juan Cianciardo, Dr. Oscar Cuadros, Dr. Guillermo Tenorio, Dr. Pablo Gutiérrez, Dr. Carlos Hakansson, Lic. Fauzi Hamdan, Dr. José Antonio Lozano, Dr. Henry Mejía, Dr. José Antonio Moreno, Dr. Javier Pérez, Dr. Carlos del Piazzo, Dr. Jaime Rodríguez-Arana, Dr. José Roldán, Dr. Javier Saldaña, Dr. Alfonso Santiago, Dr. Jaime Orlando Santofimio, Dr. Rubén Spila, Dr. Fernando Toller, Dr. Rafael Valim.

Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo

Dr. Guillermo E. González Medina

Director General

Mtro. Mauricio Estrada Avilés

Director de Difusión

LDG Dulce María Castro Robelo

Subdirectora de Diseño

Lic. Angélica Montserrat Alvarado Ventura

Apoyo de Servicios Administrativos

Lic. Stephany Janet Martínez Carrillo

Técnica Administrativa

Porcentaje de trabajos rechazados

Para este número fueron rechazados el 7% de los trabajos presentados.

2024

Publicación editada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con domicilio en Insurgentes Sur 881, Torre "O", Col. Nápoles, Alcaldía. Benito Juárez, C. P. 03810, Ciudad de México, www.tfja.gob.mx.

Se prohíbe la reproducción parcial o total, la comunicación pública y distribución de los contenidos y/o imágenes de la publicación, incluyendo almacenamiento electrónico, temporal o permanente, sin previa autorización que por escrito expida el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ISSN: 2007-3755

Contenido

Derechos Humanos

El derecho subjetivo puede ser visto como una forma de reparación integral en materia de derechos humanos.....	7
<i>Axeel Miguel Arana Castaños</i>	

Justicia Administrativa

Aplicación de los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia administrativa y fiscal en México...	17
<i>Gema Ayecac Jiménez</i>	

Los hechos probatorios desde el modelo cognoscitivista en el Derecho Administrativo.....	32
<i>Pedro Alejandro Ferral Cid</i>	

MOJACIS en materia administrativa. Modelo de justicia alternativa constructivista – igualitaria social en materia administrativa	44
<i>Jesús Zúñiga González</i>	

Derecho Administrativo

Más allá de una tributación ambiental.....	65
<i>Daniel Castro Hernández</i>	

El valor de la tutela administrativa efectiva en los procedimientos administrativos.....	89
<i>Tamara Paredes y Gerardo Gabriel García</i>	

Aplicación de una norma en el tiempo. El caso del sistema de responsabilidades disciplinarias en México.....	107
<i>Arturo Heriberto Sanabria Pedraza</i>	

Derecho Fiscal

Incorporación en la legislación fiscal mexicana de los lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos para evitar la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios 129

Flor Tavera

La contribución patrimonial de carácter pública y sus principios en la jurisprudencia constitucional tributaria mexicana..... 155

Armando Miranda Pérez

Reseña de Libro

La mejora regulatoria en el Estado mexicano..... 241

Alfredo Delgadillo López

Diálogos en derechos humanos. Tecnologías de la información 243

Carlos Horacio Sequeira Martínez

EL DERECHO SUBJETIVO PUEDE SERVIR COMO UNA FORMA DE REPARACIÓN INTEGRAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS

Axeel Miguel ARANA CASTAÑOS¹

SUMARIO

I. *La incorporación del derecho subjetivo en la justicia contenciosa administrativa.* II. *El alcance del derecho subjetivo dentro de la justicia contenciosa administrativa frente a la reparación integral en materia de derechos humanos.* III. *Conclusión.* IV. *Fuentes de información.*

RESUMEN

En el presente trabajo se analizará la evolución del derecho subjetivo y su alcance en la justicia contenciosa administrativa, así como su trascendencia frente a los derechos humanos, ya que una de las características de la reparación integral en materia de derechos humanos, a diferencia del reconocimiento del derecho subjetivo, es la restitución de las cosas o de los derechos afectados de forma retroactiva derivado de aquellas afectaciones cometidas por los actos de autoridad.

PALABRAS CLAVE

Derecho subjetivo. Actos de autoridad. Restitución de las cosas. Derechos afectados. Reparación integral. Derecho humano.

ABSTRACT

This paper will analyze the evolution of subjective law and its scope in contentious-administrative justice, as well as its importance in relation to human rights, since one of the characteristics of comprehensive reparation in the field of human rights, unlike the recognition of the subjective right, it is the restitution of the things or rights affected retroactively derived from those affectations committed by the acts of authority.

KEY WORDS

Subjective law. Acts of authority. Restitution of things. Rights affected. Integral repair. Human right.

¹ Candidato a Doctor por la Universidad de Monterrey, es Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana, cuenta con una especialidad en Derecho Tributario por la Escuela Libre de Derecho y es Licenciado en Derecho por la Universidad Anáhuac en México y Universidad Francisco de Vittoria en España; ha ejercido como Magistrado de la Sala Exclusiva de Resoluciones de Fondo y Primera Auxiliar Metropolitana, Magistrado de la Primera Sala Regional del Noreste con residencia en San Pedro Garza García Nuevo León, Magistrado adscrito a la Primera ponencia de la Sala Regional del Golfo con residencia en Xalapa Veracruz.

I. LA INCORPORACIÓN DEL DERECHO SUBJETIVO EN LA JUSTICIA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA

El derecho subjetivo se introduce a la justicia contenciosa administrativa a partir de la reforma al Código Fiscal de la Federación de diciembre del 2000², la cual modificó este ordenamiento para poder incorporar en su último párrafo al Artículo 237, la figura del derecho subjetivo, para quedar de la siguiente forma:

Artículo 237. Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

...

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

De la transcripción anterior, se advierte que en las sentencias emitidas por el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, éstas se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios y en su caso, las sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular; además, de determinar la ilegalidad de la resolución impugnada.

En efecto, de la lectura de dicho numeral podemos encontrar que el legislador incorporó la figura del derecho subjetivo; sin embargo, tanto de la exposición de motivos, como de los dictámenes legislativos³, no se hace mención especial al último párrafo

² Iniciativa de reforma presentada por el Titular del Ejecutivo Federal el 7 de diciembre de 2000, y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

³ PROCESOS LEGISLATIVOS
DICTAMEN/ORIGEN
CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS
DICTAMEN
MÉXICO, D.F., A 21 DE DICIEMBRE DEL AÑO 2000

El siguiente punto de la orden del día es la primera lectura del dictamen con proyecto de ley que reforma diversas disposiciones fiscales. Ruego a la Secretaría dar cuenta con el dictamen.

[...]

Por otro lado, también es importante señalar que se revisaron y se le dio seguimiento en la Comisión a diversas iniciativas que fueron presentadas por Diputados de los distintos Grupos Parlamentarios, incorporándose algunas de las propuestas al dictamen que nos ocupa y, dejando otras, por su contenido y alcance, para el trabajo sustantivo de la reforma fiscal integral en el transcurso del año 2001.

del Artículo mencionado, en donde se prevea cuál es el alcance de reconocer el derecho subjetivo afectado por el acto administrativo.

De igual forma del análisis del proceso legislativo de la reforma de 2005⁴, por el que se emite una nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, uno de los objetivos de ella fue consolidar la evolución que ha tenido el Tribunal, dotándolo de un procedimiento ágil, seguro y transparente, toda vez que el procedimiento previsto en el Título VI del Código Fiscal de la Federación que fue abrogado había quedado rebasado con motivo de las nuevas competencias del Tribunal.

En esas circunstancias la reforma de 2005, se centró entre otros aspectos, en el tema de las sentencias, por eso, uno de los objetivos fue modificar el Artículo 237 del Código Fiscal de la Federación del 31 de diciembre del 2000, para incorporar un nuevo procedimiento para efecto de hacer más efectivo el cumplimiento de las resoluciones que dicta el Tribunal; sin embargo, del análisis de la reforma de 2005⁵, tanto de la exposición de motivos, como de los dictámenes, no se hace mención al último párrafo del Artículo mencionado, donde se prevé la restitución del derecho subjetivo violado, por lo que queda entonces la duda de cuáles son los alcances de reconocer este derecho a qué hace mención las reformas en comentó.

Por lo anterior, resulta indispensable conocer entonces cuáles son los orígenes y las consecuencias que implicaría reconocer este derecho y si en todo caso puede considerarse o equipararse al derecho a la reparación integral en materia de derechos humanos, de ahí la necesidad de acudir a la doctrina para poder entender la connotación de esta prerrogativa.

Para poder entender el origen del derecho subjetivo es fundamental estudiar las transformaciones fundamentales del derecho administrativo a lo largo de los últimos doscientos años⁶, solo después de los horrores de la Segunda Guerra Mundial empezó a edificarse en Europa un derecho administrativo subjetivado⁷, que coloca en un lugar central, ya no al Estado, sino al interés de las libertades individuales del gobernado.

⁴ Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 01 de diciembre de 2005.

⁵ Artículo 50. Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

...

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

⁶ Véase von Bogandy, Armin, "El Derecho administrativo en el espacio jurídico europeo: perspectivas de una disciplina", en von Bogandy, A. y Mir Puigpelata, O. (coord.), *El Derecho administrativo en el espacio jurídico europeo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pp. 293-338.

⁷ Medina Alcoz, Luis, "Historia del Concepto de Derecho Subjetivo en el Derecho Administrativo Español", *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, vol. 1, 2021, pp. 46 y 47.

Para García Máynez:

[...] el derecho subjetivo es la posibilidad de hacer (o de omitir) lícitamente algo. Los derechos subjetivos pueden ser privados o públicos. Estos últimos se subclasifican en a) derechos individuales, cuya titularidad está dedicada a todos los habitantes de un Estado sin interesar su nacionalidad o si tienen el status de ciudadanos, frente al poder del Estado sea para exigirle una acción o una omisión; b) derechos políticos, de ejercicio exclusivo de los ciudadanos para participar en la vida política, para integrar o formar parte de los órganos del Estado, y c) derechos de los nacionales donde se excluyen a las personas de origen extranjero⁸.

En un primer avance podemos entender que el derecho subjetivo de los particulares frente a la administración se puede encontrar dentro de los derechos públicos subjetivos, como señala Carrillo Flores:

[...] el derecho subjetivo público debe entenderse como la facultad otorgada por el derecho objetivo para proteger el interés de una persona jurídica particular frente al interés colectivo que el Estado representa, mediante el poder conferido a la voluntad de aquella persona para lograr que el Estado emita un acto de tutela de aquel interesado o para obtener la eliminación del acto estatal ya emitido, incompatible con la situación favorable al particular⁹.

Por otro lado, para Gabino Fraga:

[...] los derechos subjetivos públicos de los particulares en su calidad de administrados, que pueden exigir a la administración pública: a) Derechos de los administrados al funcionamiento de la Administración Pública y a las prestaciones de los servicios administrativos, b) Derecho de los administrados a la legalidad de los actos de la Administración, y c) Derechos de los administrados a la reparación de los daños causados por el funcionamiento de la Administración¹⁰.

Por su parte, para García de Enterría considera “[...] que existen tres tipos de derechos subjetivos a favor del administrado: a) Derechos de naturaleza patrimonial, tanto los de naturaleza obligacional, en sus tres clases de contractual, extracontractual por daños y legal (...) como de naturaleza real en sus varias formas y contenidos”, b) Derechos creados, declarados o reconocidos por actos administrativos singulares, en favor de una persona determinada (concesionarios, titulares de licencias o autorizaciones, otorgamiento de beneficios tributarios, en general reconocimiento de situaciones jurídicas favorables), y c) Situaciones de libertad individual articuladas técnicamente como derechos subjetivos¹¹.

⁸ García Máynez, Eduardo, *“Introducción al estudio del Derecho”*, México, Porrúa, 1982, p. 16.

⁹ Carrillo Flores, Antonio, *La Justicia Federal y la Administración Pública*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1973.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 11, p. 417.

¹¹ García De Enterría, Eduardo, *La lucha contra las inmunidades del poder*, Madrid, Civitas, 1987.

De esta manera podríamos decir, que en esencia *el derecho subjetivo radica en el poder del particular de exigir a la administración el respeto, reconocimiento y la protección de un interés jurídicamente protegido y tutelado por el ordenamiento jurídico*. De ahí, que para que exista este derecho, es necesario que haya una relación entre el ceder a las exigencias que tiene el titular de este derecho frente a la administración.

Bajo estas circunstancias, deben de existir por los menos tres elementos que son constitutivos para poder configurar un derecho subjetivo dentro del derecho administrativo: a) Que haya para el sujeto pasivo una obligación jurídica resultante de una regla de derecho; b) Que esa obligación haya sido establecida para dar una tutela a un interés jurídico; y c) Que el sujeto activo de ese derecho sea precisamente el titular de ese interés, en atención a los cuales se ha establecido la obligación.

II. EL ALCANCE DEL DERECHO SUBJETIVO DENTRO DE LA JUSTICIA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA FRENTE A LA REPARACIÓN INTEGRAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS

Una vez expuesto lo anterior, podemos decir que dentro del marco bajo el cual puede desarrollarse el derecho subjetivo podrían derivarse de varias situaciones entre ellas de carácter positivo, como son: de dar, hacer, o bien de carácter negativo de no hacer, como el caso de una abstención de una determinada conducta que la autoridad no lleva a cabo o ejecuta un acto administrativo¹².

Ahora bien, el derecho subjetivo se ha traducido en la práctica dentro del juicio contencioso administrativo, bajo una perspectiva económica, como en el caso de las devoluciones o las indemnizaciones, en gran medida al desarrollo jurisprudencial de esta figura por parte del Tribunal¹³, en donde su connotación solo se ha constreñido a temas impositivos y en algunos casos sobre indemnizaciones, ya sea por daño y perjuicios, o por responsabilidades patrimoniales derivado del actuar irregular del Estado.

¹² Royo Villanova, Antonio, *Elementos de Derecho Administrativo*, 17ª. ed., Valladolid, Librería Santarén, 1942, t. 2.

¹³ Véase los diferentes criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa desde la novena época hasta la quinta época, en donde se ha pronunciado por el derecho subjetivo, por citar unos ejemplos:

1.- IX-P-SS-144: RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. RESTITUCIÓN DE UN DERECHO SUBJETIVO VIOLADO. CUANDO SE CONDENA A LA AUTORIDAD, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PREVIAMENTE DEBE CONSTATAR QUE SE TIENE EL DERECHO QUE SE RECLAMA.-

2.- IX-P-2aS-66: DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR. REGLAS PARA EL ESTUDIO DE SU PROCEDENCIA Y EXISTENCIA EN LA SENTENCIA.

3.- X-P-1aS-30: DERECHO SUBJETIVO A LA DEVOLUCIÓN. CASO EN QUE ES PROCEDENTE SU RECONOCIMIENTO CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD DE LOS CRÉDITOS IMPUGNADOS Y EL CONTRIBUYENTE ACREDITA HABER REALIZADO LOS PAGOS CORRESPONDIENTES A AQUELLOS.-

4.- VIII-CASR-NCI-10 DERECHO SUBJETIVO. SU ACREDITAMIENTO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, TRATÁNDOSE DE UNA RESOLUCIÓN QUE NIEGA TOTAL O PARCIALMENTE LA DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR CUYO CÁLCULO SE LLEVÓ A CABO A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DENOMINADA "DECLARASAT".

Lo anterior, no significa que su connotación no pueda extenderse a otros ámbitos del derecho, dado que, ni de los procesos legislativos o de la misma norma contenciosa existe una acotación o parámetros para ello, de ahí que dependerá de los que interviene en el proceso jurisdiccional de dar un alcance diferente, ante las situaciones de hecho que se presente en cada caso, ponderando los derechos que se presenten en juego, esto para poder atender a la restitución de las prerrogativas violadas al particular por los actos del Estado.

Para Macías Rodríguez:

[...] la doctrina los ha separado en tres grandes grupos: 1) Derechos de los administrados al funcionamiento de la administración y las prestaciones de los servicios administrativos. 2) Derechos de los administrados a la legalidad de los actos de la administración. 3) Derechos de los administrados a la reparación de los daños causados por el funcionamiento de la administración¹⁴.

La opinión anterior pudiera suponer que el derecho subjetivo, tuviera en principio un alcance de una reparación, ya sea por los daños o perjuicios causados por el acto administrativo¹⁵ o de una reparación integral en materia de derechos humanos, esto para poder compensar en todo caso, aquello que fue afectado derivado del acto administrativo; sin embargo, una de las características que el derecho subjetivo no tiene, a diferencia de la reparación integral, es la restitución de las cosas o de los derechos afectados que se pueda dar hacia el pasado derivado de aquellas afectaciones cometidas por los actos de autoridad.

Tenemos entonces que el derecho subjetivo no puede rebasar el espectro de tutela en cuanto a la línea de tiempo desde la emisión del acto administrativo¹⁶, para poder restituir los derechos afectados de los particulares, ya que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no contempla o imprime efectos restitutorios a sus sentencias, de esta manera si se analiza el Capítulo VIII de la sentencia previsto en la ley en comento, podemos encontrar que no se prevé efectos retroactivos o hacia el pasado al momento de emitirse o de buscar una restitución de los derechos afectados, de ahí que la afirmación sea válida en la medida en que no puede retrotraer los efectos del derecho subjetivo que se constituyó, a través de sentencia del Tribunal.

¹⁴ Macías Rodríguez, Francisco, "La Justicia Administrativa como Imperativo del Estado de Derecho", *Justicia Administrativa, Segundo Congreso de Derecho Administrativo*, México, UNAM, 2007, p. 327.

¹⁵ De la Huerta Portillo, Mario, "El control de la administración", en Cortiñas-Peláez, León (dirección), *Introducción al Derecho Administrativo I*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1994, pp. 291 a 319.

¹⁶ Vázquez Alfaro, José Luis, *El control de la administración pública en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1996.

Por mencionar una clara diferencia a lo anterior, la reparación integral en materia de derechos humanos puede ir al pasado, esto es, restituye de forma integral el derecho humano violado, en función no del acto impugnado o de autoridad, sino en función de la violación al derecho humano afectado.

Así las cosas, la figura del derecho subjetivo no ha tenido un espectro de tutela mayor, a pesar de la entrada en vigor de la reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 junio de 2009¹⁷, la cual tuvo entre otras cosas, modificar la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con el objetivo de regularizar la emisión de las sentencias que se encuentren vinculadas con los procedimientos de responsabilidad patrimoniales del Estado, por tal razón se propuso adicionar a la ley los elementos que deben contener las sentencia que emita el Tribunal en los juicios relacionados con dicha ley; asimismo, se buscó adicionar el Artículo 52 para prever expresamente la hipótesis de sentencias que recaigan a asuntos de responsabilidad patrimonial, fijando o negando indemnizaciones.

Sin embargo, las reformas en comento¹⁸ no dieron una connotación diferente a la figura del derecho subjetivo, sino por el contrario, su alcance siguió su camino a temas patrimoniales o compensatorios, pero no bajo una perspectiva de restituir o reparar un derecho humano violado, lo cual se ve más afectado, por ejemplo, cuando existe una responsabilidad patrimonial por irregularidad en el actuar de la autoridad, de ahí que la connotación bajo la que se pueda dimensionar este derecho no ha tenido desafortunadamente un alcance mayor más allá del enfoque patrimonial.

En virtud de lo anterior, no basta con el hecho de reconocer la existencia de un derecho subjetivo a los ciudadanos afectados, cuando existe una violación a un derecho humano, sino, además, en estos casos se debe atender a la reparación integral como forma de restituir el derecho humano violado.

¹⁷ Reforma que fue publicada en esa fecha en el Diario Oficial de la Federación.

¹⁸ PROCESOS LEGISLATIVOS EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CÁMARA DE ORIGEN: SENADORES EXPOSICIÓN DE MOTIVOS México, D.F., a 15 de agosto de 2007. INICIATIVA DE SENADORES (DIVERSOS GRUPOS PARLAMENTARIOS)

...

Por otro lado actualmente la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no regula la forma en que se emitirán las sentencias relacionadas el procedimiento que establece la Ley Federal de Responsabilidad, por lo que se propone adicionar un Artículo 50-A para establecer los elementos que deben contener las sentencia que emita el Tribunal en los juicios relacionados con la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, asimismo se adiciona el Artículo 52 para prever expresamente la hipótesis de sentencias que recaigan a asuntos de responsabilidad patrimonial, fijando o negando indemnizaciones.

III. CONCLUSIÓN

De todo lo anterior, se dilucida que en esencia el derecho subjetivo radica en el poder del particular de exigir a la administración el respeto, reconocimiento y la protección de un interés jurídicamente protegido y tutelado por el ordenamiento legal. De ahí, que para que exista este derecho, es necesario que haya una relación entre el ceder a las exigencias que tiene el titular de este derecho frente a la administración.

Bajo esa tesis, no olvidemos que para el reconocimiento de un derecho subjetivo, deben de existir por los menos tres elementos que son constitutivos para poder configurar un derecho subjetivo dentro del derecho administrativo: a) Que haya para el sujeto pasivo una obligación jurídica resultante de una regla de derecho; b) Que esa obligación haya sido establecida para dar una tutela a un interés jurídico; y c) Que el sujeto activo de ese derecho sea precisamente el titular de ese interés, en atención a los cuales se ha establecido la obligación; sin embargo, una de las características que el derecho subjetivo no tiene, a diferencia de la reparación integral, es la restitución de las cosas o de los derechos afectados que se pueda dar hacia el pasado derivado de aquellas afectaciones cometidas por los actos de autoridad.

En ese sentido, tenemos que el derecho subjetivo no puede equipararse a una reparación integral por los efectos restitutorios que cada figura tiene, pues mientras que en el primero está enfocado a buscar el reconocimiento de un derecho; el segundo, tiene como misión reintegrar la violación al derecho humano violado, como si nunca se hubiera afectado.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- CARRILLO FLORES, Antonio, *La Justicia Federal y la Administración Pública*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1973.
- DE LA HUERTA PORTILLO, Mario, "El control de la administración", en CORTIÑAS-PELÁEZ, León (dirección), *Introducción al Derecho Administrativo I*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1994.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *La lucha contra las inmunidades del poder*, Madrid, Civitas, 1987.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, "Introducción al estudio del Derecho", México, Porrúa, 1982.
- MACÍAS RODRÍGUEZ, Francisco, "La Justicia Administrativa como Imperativo del Estado de Derecho", *Justicia Administrativa, Segundo Congreso de Derecho Administrativo UNAM 2007*, México.
- MEDINA ALCOZ, Luis, "Historia del Concepto de Derecho Subjetivo en el Derecho Administrativo Español", *Revista de Derecho Público: Teoría y Método* Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, vol. 1, 2021, pp. 46 y 47.
- ROYO VILLANOVA, Antonio, *Elementos de Derecho Administrativo*, 17ª. ed., Valladolid, Librería Santarén, 1942, t. 2.
- VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *El control de la administración pública en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1996.
- VON BOGANDY, Armin, "El Derecho administrativo en el espacio jurídico europeo: perspectivas de una disciplina", en VON BOGANDY, A. y MIR PUIGPELATA, O. (coord.), *El Derecho administrativo en el espacio jurídico europeo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

2. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Iniciativa de reforma presentada por el Titular del Ejecutivo Federal el 7 de diciembre de 2000, y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Reforma que fue publicada el 12 de junio de 2009, en el Diario Oficial de la Federación.

3. Criterios jurisdiccionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Tesis IX-P-2aS-66: DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR. REGLAS PARA EL ESTUDIO DE SU PROCEDENCIA Y EXISTENCIA EN LA SENTENCIA.

Tesis IX-P-SS-144: RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. RESTITUCIÓN DE UN DERECHO SUBJETIVO VIOLADO. CUANDO SE CONDENA A LA AUTORIDAD, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PREVIAMENTE DEBE CONSTATAR QUE SE TIENE EL DERECHO QUE SE RECLAMA.

Tesis VIII-CASR-NCI-10: DERECHO SUBJETIVO. SU ACREDITAMIENTO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, TRATÁNDOSE DE UNA RESOLUCIÓN QUE NIEGA TOTAL O PARCIALMENTE LA DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR CUYO CÁLCULO SE LLEVÓ A CABO A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DENOMINADA "DECLARASAT".

Tesis X-P-1aS-30: DERECHO SUBJETIVO A LA DEVOLUCIÓN. CASO EN QUE ES PROCEDENTE SU RECONOCIMIENTO CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD DE LOS CRÉDITOS IMPUGNADOS Y EL CONTRIBUYENTE ACREDITA HABER REALIZADO LOS PAGOS CORRESPONDIENTES A AQUELLOS.

APLICACIÓN DE LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL EN MÉXICO

Gema AYEACAC JIMÉNEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Marco normativo de los Métodos Alternativos de Solución de Controversias. III. Disponibilidad de los MAS. IV. La Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias. V. El problema de la litigiosidad. VI. Evidencia de litigiosidad. VII. Conclusiones. VIII. Fuentes de información.

RESUMEN

El artículo plantea la necesidad de implementar los mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia administrativa y fiscal para garantizar el acceso expedito a la justicia, mediante una relación cooperativa entre ciudadanos y la administración pública, basada en la seguridad jurídica y orientada al interés general. Se concluye que emplear métodos alternativos de solución de conflictos en las materias fiscal y administrativa disminuiría la litigiosidad y la saturación de los tribunales, contribuyendo al acceso a la justicia expedita.

PALABRAS CLAVE

Mecanismos alternativos de solución de conflictos. Materia fiscal. Materia administrativa. Derecho mexicano. Justicia administrativa.

ABSTRACT

The article raises the need to implement alternative conflict resolution mechanisms in administrative and fiscal matters to guarantee expeditious access to justice, through a cooperative relationship between citizens and the public administration, based on legal certainty and oriented to the general interest. It is concluded that using alternative methods of conflict resolution in fiscal and administrative matters would reduce litigation and saturation of the courts, contributing to access to expeditious justice.

KEY WORDS

Alternative conflict resolution mechanisms. Tax matters. Administrative matters. Mexican law. Administrative justice.

¹ Abogada por la UNAM. Realizó estudios de Maestría en Derechos Humanos en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), Doctorado en Mediación y Negociación en el Instituto de Mediación de México y actualmente es doctoranda en Derecho por la UNAM. Es Mediadora Privada certificada por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de México y docente en la División de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM.

I. INTRODUCCIÓN

El 13 de diciembre de 2023, fue aprobada, tanto en Cámara de Senadores como en Cámara de Diputados la nueva Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC). Esta posibilita a los ciudadanos para solucionar conflictos jurídicos entre particulares y de estos con la administración pública, siempre al margen de los tribunales, en beneficio de las partes implicadas; reducen el costo y la dilación con relación al proceso judicial; previenen los conflictos jurídicos que estarían probablemente destinados a ser llevados ante los tribunales, y consecuentemente disminuyen la litigiosidad².

Este ensayo se ha propuesto evidenciar la necesidad del reconocimiento legal de la justicia alternativa en materia administrativa y fiscal, así como la implementación de los MASC en los tribunales de lo contencioso administrativo, bajo los principios de justicia abierta, participación ciudadana, seguridad jurídica, eficiencia y eficacia.

Como evidencia se presentan las cifras actuales de litigiosidad en materia administrativa a nivel federal, mismas que muestran un incremento sostenido y que revela la insuficiencia del modelo de justicia contenciosa administrativa.

Por otro lado, se revisa el marco normativo, incluyendo el Capítulo VIII de la recién aprobada Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, como una propuesta de justicia administrativa y fiscal alterna. Por último, se presenta el análisis de pertinencia de la norma jurídica en función del problema que implica la creciente litigiosidad en materia administrativa y fiscal en nuestro país.

II. MARCO NORMATIVO DE LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Si bien los MASC fueron considerados a nivel constitucional hasta 2017, la Carta Magna de 1917 estableció en el Artículo 124, la cláusula federal. Así configuró la competencia legislativa para las entidades federativas como regla general, mientras que reservó a la federación un *numerus clausus* de materias. Bajo este entendido, consideramos al sistema jurídico integrado por una norma suprema, leyes federales, leyes locales y, por disposición del Artículo 115, reglamentos municipales.

² Senado de la República (2023). Aprueba Senado proyecto para expedir Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, disponible en: <https://comunicacionsocial.senado.gob.mx/informacion/comunicados/7832-aprueba-senado-proyecto-para-expedir-ley-general-de-mecanismos-alternativos-de-solucion-de-controversias>.

Categoría aparte merecen las *leyes del Congreso de la Unión*, que menciona el Artículo 133 de la Carta Fundamental y que, en conjunto con la propia Constitución y los tratados internacionales suscritos y ratificados, constituyen “la Ley Suprema de toda la Unión”: Podemos rescatar de su redacción cuatro puntos relevantes:

- a) Las leyes del Congreso de la Unión no pueden ser emitidas discrecionalmente por este, sino que emergen de una cláusula constitucional específica que constriñe al Congreso a dictarla;
- b) El establecimiento de una cláusula constitucional entraña la renuncia expresa, del constituyente o del poder revisor, a la potestad distribuidora de competencias entre la federación y las entidades federativas, como excepción expresa a las reglas del Artículo 124;
- c) Una vez emitidas formalmente, las Leyes del Congreso de la Unión, integran el parámetro de regularidad y validez material del resto del ordenamiento jurídico, incluso leyes federales, locales y reglamentos municipales; y
- d) Constituyen una categoría legislativa diversa que no es de materia federal y tampoco corresponde a las leyes locales. Se trata de una norma que, siendo válida, es jerárquicamente superior al resto de las leyes y cuya aplicación trasciende a los ámbitos federal, estatal, de la Ciudad de México y de los municipios.

Resulta, pues, que las leyes del Congreso de la Unión o leyes generales pueden positivizar Derechos Humanos en el orden interno, dotar de contenido a uno o más derechos fundamentales, establecer principios, bases, garantías instrumentales o institucionales, o incluso estandarizar procesos bajo criterios de eficiencia y eficacia. No obstante, hay que tener en cuenta que los MASC fueron contemplados por las leyes locales y federales antes de la reforma constitucional de 2017³.

En materia administrativa local, su aplicación comenzó en la última década de los 90's con Ley de Justicia Administrativa para el Estado y Municipios de Nuevo León, cuando en 1997 estableció mediante el Artículo 49, segundo párrafo que:

Desde el auto en que admita la demanda, y en cualquier otro momento del juicio hasta antes de dictar sentencia, el Magistrado instructor impulsará la conciliación entre las partes, para lo cual se procederá de la siguiente forma: Fracción I: Cuando

³ El Artículo 17 fue adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 2017 para establecer que siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

alguna de las partes del juicio manifieste su deseo de resolver la controversia a través de algún procedimiento previsto en la Ley de Métodos Alternos para la Solución de Conflictos del Estado, el Magistrado dará vista a la contraparte a fin de que manifieste si está de acuerdo con someter el conflicto a esa alternativa; en caso de ser afirmativa la respuesta, el Magistrado emitirá un acuerdo ordenando remitir a la Dirección de Orientación y Consulta Ciudadana, copia de las constancias necesarias del expediente para que proceda el titular de dicha Dirección en los términos de lo previsto en el Artículo 23 Bis fracción IV de esta Ley. Fracción VI: Si se realiza el Convenio correspondiente en el que consten los acuerdos a los que llegaron las partes, la Dirección de Orientación y Consulta Ciudadana remitirá el citado Convenio a la Autoridad demandada, para efecto de notificar al actor para que en un término de cinco días hábiles ratifique ante ésta el contenido del citado Convenio y se realice la validación correspondiente. La Autoridad demandada tendrá un plazo de cinco días hábiles para informar al Magistrado, sobre la validación del Convenio, para que éste proceda a dar por concluido el juicio. En caso de que las partes no validen el Convenio, se continuará de oficio el juicio contencioso, una vez que el Magistrado se cerciore de lo anterior. En todo caso la Dirección de Orientación y Consulta Ciudadana dará a conocer al Magistrado de los pormenores del asunto. Será nulo de pleno derecho el Convenio que se celebre cuando con motivo del mismo, se contravengan disposiciones del orden público, o se afecten derechos de tercero, de acuerdo a lo previsto en la Ley de Métodos Alternos para la Solución de Conflictos del Estado de Nuevo León. En caso de incumplimiento del Convenio validado por la autoridad, se aplicarán en lo conducente, las reglas que para la ejecución de sentencia se establecen en la presente Ley, previo derecho de audiencia de las partes. Si la parte actora no da cumplimiento a un Convenio validado, la autoridad demandada, tendrá expedita su facultad para realizar los actos que considere pertinentes, y sin menoscabo de solicitar su ejecución forzosa.

Posteriormente, hacia la primera década de los 2000 le siguió Campeche, quien a través de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Campeche, el Artículo 57 señala que un procedimiento administrativo puede concluir *“por convenio entre las partes, siempre y cuando no sea contrario a la norma jurídica, ni verse sobre materias que no sean susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico en que cada caso prevea la disposición que lo regula”*⁴.

⁴ Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Campeche (2008), disponible en: <https://legislacion.congresocam.gob.mx/index.php/etiquetas-x-materia/67-ley-de-procedimiento-administrativo-para-el-estado-y-los-municipios-de-campeche>.

A Campeche le siguieron las demás entidades, a excepción de Ciudad de México, Guerrero, Jalisco, Michoacán, Puebla y Tlaxcala. El siguiente cuadro lo resume:

Tabla 1. MASC en legislación local

Entidad	Ley	Fecha de publicación.	Artículo
Aguascalientes	Ley del Procedimiento Administrativo del Estado de Aguascalientes	14/02/1999	Art. 56
	Ley de Justicia y Procedimientos Administrativos del Estado de Nayarit	21/12/2016	Art. 57
Baja California	Ley del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Baja California	18/06/2021	Art. 70, 155, 156
Baja California Sur	Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Baja California Sur	14/05/2018	Art. 66
Campeche	Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Campeche	05/05/2008	Art. 57
Chiapas	Ley de Procedimientos Administrativos para el Estado de Chiapas	19/08/2020	Art. 60
Chihuahua	Ley de Procedimiento Administrativo del Estado de Chihuahua	04/09/2021	Art. 88, 90
Coahuila de Zaragoza	Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza	10/01/2020	Art. 1 Bis, 116, 117, 118, 120
	Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza	21/11/2017	Art. 69
Colima	Ley de Procedimiento Administrativo del Estado de Colima y sus Municipios	24/03/2018	Art. 112, 117
Durango	Ley de Justicia Administrativa del Estado de Durango	26/05/2022	Art. 56, 155
Estado de México	Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México	22/06/2023	Art.132, 134
Guanajuato	Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato	27/05/2022	Art. 198, 200.
Hidalgo	Ley Estatal de Procedimiento Administrativo para el Estado de Hidalgo	21/10/2022	Art. 63
Morelos	Ley del Procedimiento Administrativo para el Estado de Morelos	06/09/2000	Art. 61
Nuevo León	Ley de Justicia Administrativa para el Estado y municipios de Nuevo León	21/02/1997	Art. 49
Oaxaca	Ley de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado de Oaxaca	23/06/2018	Art. 67
Querétaro	Ley de Procedimientos Administrativos del Estado de Querétaro	27/01/2023	Art. 81
Quintana Roo	Código de Justicia Administrativa del Estado de Quintana Roo	13/07/2023	Art. 58
San Luis Potosí	Código Procesal Administrativo para el Estado de San Luis	18/07/2017	Art. 191
	Ley de Procedimientos Administrativos del Estado y Municipios de San Luis Potosí	27/03/2001	Art. 64
Sinaloa	Ley de Justicia Administrativa para el Estado de Sinaloa	14/09/2011	Art. 43, 67 BIS-A, Art. 67 BIS-B
Sonora	Ley de Justicia Administrativa para el Estado de Sonora	12/04/2014	Art. 4 TER, 6, 19, 36, 37, 55
Tabasco	Ley de Justicia Administrativa del Estado de Tabasco	7/13/2017	Art. 39, 174.
Tamaulipas	Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado de Tamaulipas	5/17/2017	Art. 75.
Veracruz de Ignacio de la Llave	Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave	12/02/2019	Art. 324

Yucatán	Ley de Actos y Procedimientos Administrativos del Estado de Yucatán	01/04/2021	Art. 95
Zacatecas	Ley de Procedimiento Administrativo del Estado y Municipios De Zacatecas	29/09/2009	Art. 107
	Ley de Justicia Administrativa del Estado de Zacatecas	10/04/2021	Art. 82,155,156, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 178

Fuente: Elaboración propia

Estas normas representan avances significativos en la aplicación de Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, concretamente en el sistema de justicia administrativa y fiscal.

Por otra parte, este modelo de justicia se encuentra regulado en el ámbito administrativo federal en múltiples cuerpos normativos como lo son la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la Ley Agraria, Ley Federal de Responsabilidad Ambiental, Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial, Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión, Ley General de Salud, Ley de Hidrocarburos.

Tabla 2. MASC en la legislación federal

Materia	Mecanismos contemplados	Ordenamiento	Disposiciones principales
Derecho ambiental	Mediación, Conciliación, los contemplados en materia Penal en términos del Código	Ley Federal de Responsabilidad Ambiental	Artículos 2, 47 y 48
		Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente	Artículos 168, 169
Propiedad industrial	Conciliación, Arbitraje	Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial	Artículos 372, 373, 374, 375, 376, 378, 385 y 407
		Código de Comercio	Artículos 1415, 1416
Industria eléctrica	Mediación, Conciliación, Negociación, Arbitraje	Ley de la Industria Eléctrica	Artículos 73, 74, 79, 80, 111, 113
Derechos del consumidor	Conciliación, Arbitraje	Ley Federal de Protección al Consumidor	Artículos 117, 118, 119, 120
Hidrocarburos	Negociación, Mediación, Arbitraje	Ley de Hidrocarburos	Artículos 21, 100, 101, 106, 107
		Código de Comercio	Artículos 1415 y 1416
Telecomunicaciones	Conciliación, Arbitraje	Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión	Artículo 191
		Ley Federal de Protección al Consumidor	Artículo 113, párrafo segundo

Derecho agrario	Conciliación	Ley Agraria	Artículo 95
		Reglamento de la Procuraduría Agraria	Artículo 2, 5, 39, 40, 41, 42
Servicios de salud	Arbitraje, Conciliación	Ley General de Salud	Artículos 51, bis 3, 54
		Reglamento de la Ley General de Salud en materia de Prestación de Servicios de Atención Médica	Artículos 51 y 52
		Decreto por el que se Crea la Comisión Nacional de Arbitraje Médico	Artículos 1, 2, 4 y 5
		Reglamento de Procedimientos para la Atención de Quejas Médicas y Gestión Pericial de la Comisión Nacional de Arbitraje Médico	Artículos 2, 34, 35, 37, 49, 55, 57, 59, 60, 62, 66, 73, 74, 87,
Contribuciones federales	Acuerdo Conclusivo / Mediación Tributaria	Código Fiscal de la Federación	Artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-H
Derecho del deporte	Arbitraje, Conciliación, Mediación	Ley General de Cultura Física y Deporte	Artículos 78 y 79
		Reglamento de la Ley de Cultura Física y Deporte	Artículos 117, 121, 122, 123, 126, 127, 130, 133
Aviación civil	Arbitraje	Ley de Aviación Civil	Artículos 1 y 3
Nuevo sistema de justicia laboral	Conciliación	Ley Federal del Trabajo (2019)	Artículos 590-A, 590-E, 684-A, 684-B
Servicios financieros	Conciliación, Arbitraje	Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros	Artículos 11, 60, 68, 73 y 77

Fuente: elaboración propia

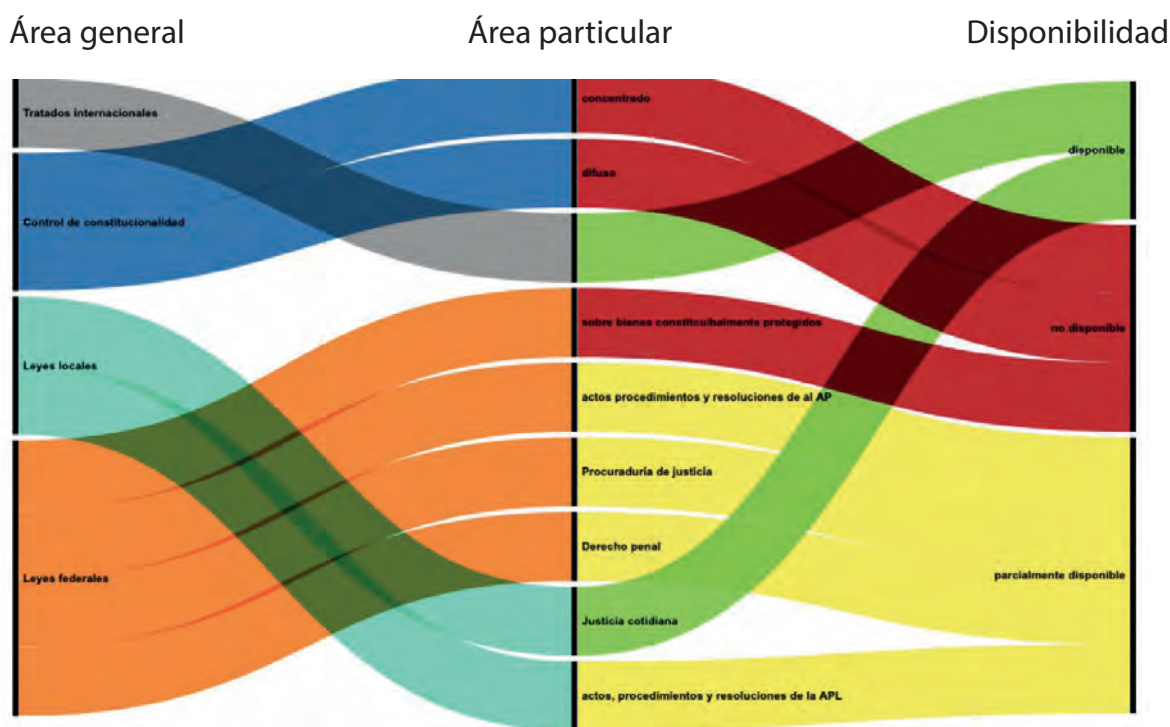
A su vez, el Decreto por el que se establecen las acciones administrativas que deberá implementar la Administración Pública Federal para llevar a cabo la conciliación o la celebración de convenios o acuerdos previstos en las leyes respectivas como medios alternativos de solución de controversias que se susciten con los particulares, publicado en el Diario Oficial

de la Federación el 29 de abril de 2016⁵, fija las condiciones requeridas para que los organismos administrativos puedan participar de dichos procedimientos, garantizando la no afectación del orden público ni del interés general.

III. DISPONIBILIDAD DE LOS MASC

Del análisis realizado, podemos observar que los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias están reconocidos y regulados como disponibles en diversos tratados internacionales, leyes locales y parcialmente a nivel local y federal para las áreas de actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública, justicia cotidiana, procuración de justicia y en el sistema de justicia penal. Por otra parte, no se encuentra disponible para el control de constitucionalidad y sobre bienes constitucionalmente protegidos (ver figura 1).

Figura 1. Disponibilidad de MASC por áreas



Fuente: elaboración propia

⁵ Decreto por el que se establecen las acciones administrativas que deberá implementar la Administración Pública Federal para llevar a cabo la conciliación o la celebración de convenios o acuerdos previstos en las leyes respectivas como medios alternativos de solución de controversias que se susciten con los particulares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2016, disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5435464&fecha=29/04/2016#gsc.tab=0.

Sin embargo, aunque esta revisión del sistema jurídico mexicano revela que es posible aplicar mecanismos alternos de solución de conflictos en la mayoría de las relaciones interpersonales o respecto de la administración pública, también evidencia espacios en los que no se había habilitado legalmente su aplicación. Un ejemplo claro es la aplicación en sede del Tribunal Federal de Justicia Administrativa o algunos tribunales administrativos estatales.

IV. LA LEY GENERAL DE MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

El 15 de noviembre de 2023, se presentó el Proyecto de Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias que, previo proceso legislativo, conformará parámetro de regularidad en cuanto al Derecho Humano de Acceso a la Justicia, en la vertiente de justicia alternativa, un aspecto no desarrollado en el Derecho mexicano y tampoco en la jurisprudencia interamericana.

Un mes después, el 13 de diciembre de 2023 se aprobó en ambas cámaras del Congreso de la Unión⁶, la Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias. Esta ley responde al mandato constitucional establecido en el Artículo 17, que contempla: *“siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales”*. También establece que *“las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias”*.

V. EL PROBLEMA DE LA LITIGIOSIDAD

La litigiosidad se entiende como la cantidad de pleitos iniciados judicialmente durante un año. Las partes disputan un interés económico y en la medida en que se dicta cada fallo, se liberan esos recursos para invertir y así mantener activa la economía del país. Si la litigiosidad aumenta, entonces también lo hace el interés económico controvertido (IEC).

De acuerdo con la Memoria Anual del TFJA, para 2021 el IEC fue de \$815,560,000,000.00⁷; para 2022 fue de \$792,541,612,036.61⁸, mientras que en 2023 ascendió a \$835,938,079,128.42⁹, lo que constituye el 3.32 % del Producto Interno Bruto.

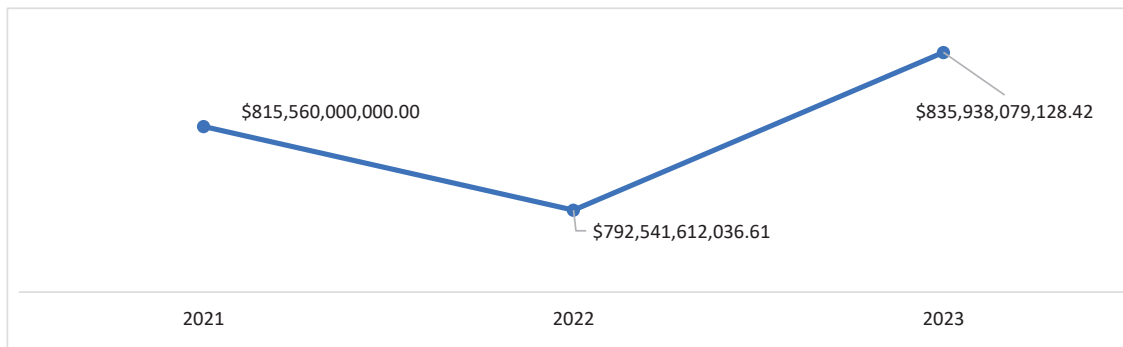
⁶ La minuta aprobada por ambas cámaras se encuentra pendiente de publicación en el Diario Oficial de la Federación.

⁷ Memoria Anual del TFJA 2021, p. 22, disponible en: https://www.tfja.gob.mx/tribunal/memorias_anuales/.

⁸ Memoria Anual del TFJA 2022, p. 22, disponible en: https://www.tfja.gob.mx/tribunal/memorias_anuales/.

⁹ Memoria Anual del TFJA 2023, p. 18, disponible en: https://www.tfja.gob.mx/tribunal/memorias_anuales/.

Gráfica 2. Valor de los juicios tramitados ante el TFJA (pesos mexicanos)



Fuente: elaboración propia con datos del segundo informe del Magistrado Rafael Anzures Uribe y primer informe del Magistrado Guillermo Valls Esponda.

VI. EVIDENCIA DE LITIGIOSIDAD

Los indicadores disponibles incluyen en la cuantificación, por el lado de los ingresos a las demandas nuevas y expedientes, mientras que los egresos dan cuenta no solo de los egresos, sino también de sentencias definitivas, desechamientos y sobreseimientos. Por tanto, parecieran no capturar el efecto del incremento de la litigiosidad.

A pesar de esto, existe otro indicador que captura el efecto del incremento de los juicios. Se trata del interés económico controvertido, mismo que da cuenta del dinero que se encuentra detenido en los tribunales, es decir; captura los efectos de los asuntos que ingresan y aún no han sido resueltos.

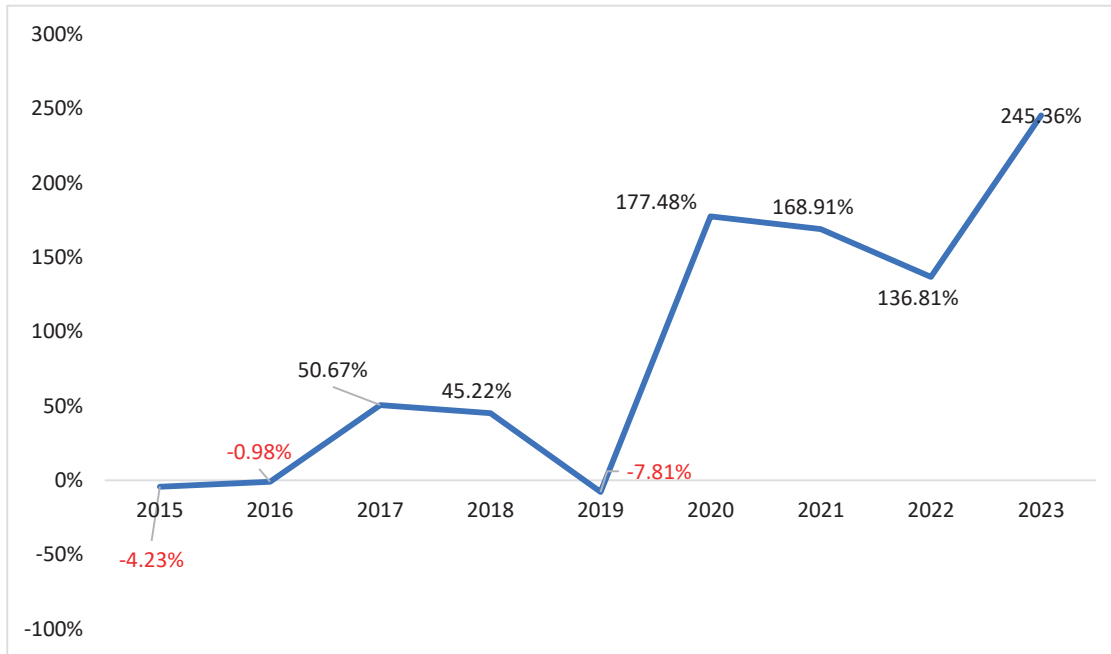
El análisis de los datos entre 2014 y 2023 revela un aumento: se ha pasado de 242,050.05 millones hasta los 835,938 millones en el 2023, lo que implica un aumento del 245% en nueve años.

Gráfica 3. Interés económico controvertido (millones)



Fuente: Memorias Anuales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa del 2014 al 2023.

Gráfica 4. Variación del interés económico controvertido (año base 2014)



Fuente: Memorias Anuales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa del 2014 al 2023.

VII. CONCLUSIONES

Los montos comprometidos en los procesos judiciales dan cuenta de un importante problema de litigiosidad en materia administrativa en el ámbito federal. Salvo el ejercicio 2019, afectado por las medidas de confinamiento derivadas de la emergencia sanitaria por el virus SARS-CoV-2, la tendencia muestra, en valores absolutos, una orientación consistente al incremento, con lo que se acredita la necesidad de implementar reglas o vías alternas que permitan la resolución expedita y satisfactoria de este tipo de controversias.

La reciente aprobación de la nueva Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias significa, además del reconocimiento legal del derecho de acceso a la justicia alternativa en materia administrativa y fiscal, la delimitación legal del ámbito disponible para su aplicación, la creación de una garantía institucional mediante la instrucción de apertura de centros con sede en los tribunales administrativos y la configuración de un cuerpo de principios y reglas que regirán, como parámetro de regularidad, su posterior legislación o reglamentación y su aplicación.

La inserción del Capítulo VIII de la citada ley, constituye un acierto y abre la puerta para un nuevo modelo de justicia administrativa, un modelo de justicia abierta y enfocado en resolver los problemas por vías alternas que privilegian el diálogo y la voluntad de las partes para llegar a un arreglo.

Se espera que, a partir de la instalación de los Centros en los tribunales administrativos, como consecuencia indirecta pero igualmente deseable, se verifique una descongestión de las áreas jurisdiccionales, así también, la estabilización o reducción de los costos del aparato jurídico, y un efecto de liquidez en relación con la reducción de los tiempos necesarios para resolver las controversias.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Legislativas

Código de Comercio.

Código de Justicia Administrativa del Estado de Quintana Roo.

Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guajuato.

Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.

Código Fiscal de la Federación.

Código Procesal Administrativo para el Estado de San Luis.

Decreto por el que se crea la Comisión Nacional de Arbitraje Médico.

Ley Agraria.

Ley de Aviación Civil.

Ley de Hidrocarburos.

Ley de Justicia Administrativa del Estado de Durango.

Ley de Justicia Administrativa del Estado de Tabasco.

Ley de Justicia Administrativa para el Estado de Sinaloa.

Ley de Justicia Administrativa para el Estado de Sonora.

Ley de Justicia Administrativa para el Estado y Municipios de Nuevo León.

Ley de Justicia y Procedimientos Administrativos del Estado de Nayarit.

Ley de la Industria Eléctrica.

Ley de Procedimiento Administrativo del Estado de Chihuahua.

Ley de Procedimiento Administrativo del Estado de Colima y sus Municipios.

Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza.

Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Baja California Sur.

Ley de Procedimiento Administrativo para el Estado y los Municipios de Campeche.

Ley de Procedimiento y Justicia Administrativa para el estado de Oaxaca.

Ley de Procedimientos Administrativos del Estado de Querétaro.

Ley de Procedimientos Administrativos del Estado y Municipios de San Luis Potosí.

Ley de Procedimientos Administrativos para el Estado de Chiapas.

Ley del Procedimiento Administrativo del Estado de Aguascalientes.

Ley del Procedimiento Administrativo para el Estado de Morelos.

Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo para el Estado de Coahuila de Zaragoza.

Ley del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Baja California.

Ley Estatal de Procedimiento Administrativo para el Estado de Hidalgo.
Ley Federal de Protección a la Propiedad Industrial.
Ley Federal de Protección al Consumidor.
Ley Federal de Responsabilidad Ambiental.
Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión.
Ley Federal del Trabajo.
Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias.
Ley General de Salud.
Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.
Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal.
Memoria Anual 2014 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2015 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2016 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2017 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2018 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2019 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2020 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2021 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2022 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Memoria Anual 2023 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Reglamento de la Ley de Cultura Física y Deporte.
Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Prestación de Servicios de Atención Médica.
Reglamento de la Procuraduría Agraria.
Reglamento de Procedimientos para la Atención de Quejas Médicas y Gestión Pericial de la Comisión Nacional de Arbitraje Médico.

2. Sitios de Internet

AYECAC JIMÉNEZ, Gema (2023). *Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos en México*, <https://gemaayecac.com/cronicas-de-paz/mecanismos-alternativos-solucion-conflictos-mexico/>.

INEGI (2023). Censo Nacional de Impartición de Justicia Federal 2023, https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/cnijf/2023/doc/cnijf_2023_resultados.pdf.

SENADO DE LA REPÚBLICA (2023). Aprueba Senado proyecto para expedir Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, <https://comunicacionsocial.senado.gob.mx/informacion/comunicados/7832-aprueba-senado-proyecto-para-expedir-ley-general-de-mecanismos-alternativos-de-solucion-de-controversias>.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA (2021). Los juicios ante el TFJA alcanzan un valor de 815 mil millones de pesos, Boletín 50/21, 10 de diciembre de 2021, https://www.tfja.gob.mx/pdf/comunicacion_social/boletines/2021/boletin-50-2021.pdf/.

LOS HECHOS PROBATORIOS DESDE EL MODELO COGNOSCITIVISTA EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO

Pedro Alejandro FERRAL CID¹

SUMARIO

I. Introducción. II. El proceso. III. Los hechos como premisas. IV. La verdad – prueba. V. La motivación de los hechos de la sentencia. VI. Conclusión. VII. Fuentes de información.

RESUMEN

Este trabajo analiza el sistema epistemológico cognoscitivo relacionado con la valoración de las pruebas, así como su concepto teórico, los alcances y objetivos del mismo.

Posteriormente aplicará el modelo cognoscitivo en el Derecho Administrativo en sus diversas etapas, centrándose en los medios probatorios frente a la presunción de legalidad en el acto administrativo.

PALABRAS CLAVE

Derecho Administrativo. Prueba. Modelo Cognoscitivo. Demanda. Actor. Demandado. Enunciados fácticos. Sentencia. Motivación. Justificación.

ABSTRACT

This work analyzes the cognitive epistemological system related to the evaluation of evidence, as well as its theoretical concept, scope and objectives.

Subsequently, he applied the cognitive model in administrative law in its various stages, focusing on the means of proof against the presumption of legality in the administrative act.

KEY WORDS

Administrative law. Proof. Cognitive model. Demand. Actor. Defendant. Factual Statements. Judgment. Motivation. Justification.

I. INTRODUCCIÓN

Analizaremos desde el punto del sistema epistemológico cognoscitivo la valoración de la “prueba”, entendiendo que no solo debe contemplarse al documento que comprueba el enunciado fáctico que tiende a demostrar la veracidad sobre los acontecimientos ocurridos

¹ Abogado fiscal corporativo con 25 años de experiencia. Socio Fundador del Despacho MFB Asesores Corporativos, S.C. Cuenta con estudios de: Licenciatura en Derecho por la UNAM; Maestría en Derecho Fiscal y Administrativo por la Barra Nacional de Abogados; Especialista en Derecho Constitucional por la UNAM; y Doctorante por el Centro Carbonell.

de quién la ofrece, sino también debemos considerar los enunciados fácticos que describen los hechos ocurridos y posteriormente, darle veracidad a lo expresado en los mismos y cómo éstos afectan el sentido de su oferente y posteriormente del juzgador.

El estudio analizará primero, el concepto teórico, sus alcances y objetivos del modelo cognoscitivista, para posteriormente analizar la aplicación de este modelo en el campo del Derecho Administrativo, en sus diversas etapas —administrativa y jurisdiccional—, centrándose en las ideas generales a los medios probatorios frente a la presunción de legalidad del acto administrativo.

II. EL PROCESO

De acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el juicio de nulidad el actor es quien debe probar sus pretensiones y la violación de su derecho, cuando consista en hechos positivos y el demandado sus excepciones. Siendo admisibles toda clase de pruebas, salvo la confesión de las autoridades y la petición de informes.

Dentro de las reglas establecidas en el proceso judicial federal, se establece que se deberá indicar la norma, acto u omisión que se reclame a la autoridad, así como los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado y que sirvan de fundamento a los conceptos de violación; aunque la ley en cita señala cuáles son los medios probatorios es necesario que se estime pertinente la presentación de aquellas pruebas que sirven para la comprobación que los enunciados expresados en los hechos que le han afectado al particular, así tenemos que son admisibles solo las pruebas documentales y en algunos casos específicos la periciales, pero ambas deberán estar ligadas a la redacción de los hechos y de los agravios, para la demostración de las pretensiones reclamadas.

Dentro de los principios del Derecho Administrativo, el acto reclamado adquiere una presunción de validez que debe ser contrarrestada con los enunciados y los hechos probatorios expresados en la demanda misma. De esta forma como señala Agustín Gordillo², el particular debe hacerse de todas las pruebas que corresponden a su derecho y anexarlas al expediente, de lo contrario los indicios probatorios serán debatidos por la autoridad demandada estableciendo indicios a su favor en la contestación —principio teórico—; no obstante, también es otro principio, que la presunción de legitimidad no revierte la carga de la prueba hacia el particular solamente, sino que doctrinalmente sigue pesando sobre la autoridad que ha dictado el acto.

² Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 11ª. ed., t. 4: El Procedimiento Administrativo, ahora como 1ª. ed., del *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, Buenos Aires, F.D.A., 2016, pp. 354-356, revisado el 3 de julio de 2023, en: https://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo7.pdf.

De esta forma, en el procedimiento administrativo y en el derecho procesal administrativo, la prueba recae en el particular en los términos antes señalados, con la excepción, que el actor culposo tiene la carga de probar alguna causal que excluya su responsabilidad³. Empero, en el proceso —judicial administrativo— se “*tiene solamente un aligeramiento de la carga de la prueba, de manera que la parte no podrá limitarse a afirmar la ilegitimidad del acto, sino que deberá [...] dar un principio de prueba*”⁴, con limitantes cuando se trate de impugnaciones de puro derecho o de manifiesta arbitrariedad del acto.

Bajo los estándares actuales del juzgador de esclarecer la verdad de los hechos controvertidos, la prueba es parte indispensable y decisiva para la solución del asunto, dando así mayor flexibilidad al juez, con la aportación de las partes, para el desahogo de cargas probatorias dinámicas⁵. En este caso, no interesa quién presenta la prueba, pues el hecho se tiene en *prima facie* probado y con la condición de que el juez no tenga dudas sobre los hechos, con la condición de que el juez debe utilizar todos los medios a su alcance para disipar la duda, cuando surja⁶.

Desde el área administrativa, tomando como referencia la prueba en su concepción cognoscitiva, su concepto sería que tiene que describir la verdad, ante los hechos acontecidos. Y esta verdad debe ser entendida, bajo la idea de una inferencia que se produce a partir de los enunciados (deductivos), y no por el resultado directo de la observación por quien juzga o toma la decisión. Así señala Gina González, “*que la interpretación de una verdad parte de premisas, que entre más pegadas a la verdad podrán producir resultados verdaderos*”⁷. La misma autora hace suya una definición de Pérez Moreno y López Menudo, sobre la actividad probatoria en el procedimiento administrativo que es clara en su percepción, cuando sostienen dichos autores que “*tiene por objeto demostrar la exactitud o inexactitud de los hechos que han de fundamentar la decisión del procedimiento*”⁸.

³ En este supuesto entrarían situaciones de culpabilidad administrativa fiscal, ejemplo: operaciones inexistentes previstas en el 69-B; las determinaciones por presunciones tributarias; ambas contempladas en el CFF.

⁴ Gordillo, Agustín, *op. cit.*, p. 357, citando a Micheli, Gian Antonio, “*La carga de la prueba*”, Buenos Aires, EJE, 1961, p. 281.

⁵ “Las cargas dinámicas de la prueba o alivio probatorio, consiste en la alteración de las normas sobre la carga de la prueba, siempre que el Juez de la causa constate que se presenta en la especie el supuesto que esta norma indica, esto es, que existan indicios suficientes de que se ha producido una vulneración de una garantía fundamental.”

Santibañez Boric, Cristina, “Las Cargas Probatorias Dinámicas”, *Revista Chilena de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, vol. 1, núm.1, 2010, pp. 83-92.

⁶ Gordillo Agustín, *op. cit.*, p. 358.

⁷ González Betancourt, Gina, *La prueba en el procedimiento administrativo: énfasis en la distinción de los principios rectores que diferencian la prueba judicial*, Universidad Central de Venezuela, 2012, p. 95-97; revisado el 6 julio de 2023, en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REDAV/14/REDAV_2018_14_93-142.pdf.

⁸ González Betancourt, Gina. *op. cit.*, p. 96.

Por consiguiente, el conocimiento de los hechos en el campo del Derecho Administrativo obtiene una relevancia importante porque estos deben acreditar el supuesto de hecho del acto administrativo, en otras palabras, los hechos sirven para demostrar los elementos de subsunción en el acto de la administración —autoridad— y por consiguiente también en la ocurrencia de los hechos expresados. Por lo tanto, el conocimiento del tipo de epistemología será parte fundamental para el esclarecimiento de la realización o actualización del hecho en el acto administrativo reclamado.

La epistemología, considera que existen hechos independientes que podemos conocer, aunque el conocimiento de estos sea imperfecto o relativo. De esta forma, la concepción de prueba deriva de la misma epistemología cognoscitiva que analizaremos más adelante, que concibe a la prueba como un instrumento de conocimiento encaminado a conocer o averiguar la verdad sobre los hechos controvertidos o litigiosos, aunque con una salvedad, que es un conocimiento real o verdadero. Considerando lo anterior, si el enunciado epistemológico no es verdadero, entonces es falso. Lo que dota al juzgador de una libre valoración de los enunciados con sujeción de las pruebas existentes. Así señala Marina Gascón, que la *"concepción de la prueba que se mantenga se vincula al modo en que entiendan la naturaleza, posibilidades y límites del conocimiento empírico; es decir, a la epistemología que se adopte"*⁹.

III. LOS HECHOS COMO PREMISAS

Sabemos que los problemas jurídicos suelen representarse como un silogismo práctico (premisa mayor –la norma aplicable–) y el fallo, resolución o acto administrativo (premisa menor). Siendo la premisa menor o premisa fáctica la que se constituye en el caso particular o la subsunción de la norma general abstracta. Como señala Marina Gascón, esto es el *"resultado de una operación judicial mediante la cual se califican unos hechos, en el sentido de determinar que constituyen un caso concreto del supuesto de hecho abstracto en que se han subsumir; y esa operación de calificación jurídica de los hechos tiene naturaleza normativa"*¹⁰.

Así, la fijación de la premisa fáctica exige conocer cuáles han sido los antecedentes o hechos que han originado el conflicto. De acuerdo con la propia autora Marina Gascón, ella sugiere un modelo de fijación judicial de los hechos, esto es, dar cuenta de los modelos jurídicos existentes y de la praxis de la fijación de los hechos y por otro lado, evaluar esos procedimientos y prácticas para que sean acordes a una realidad. De esta forma, previo

⁹ Gascón Abellán, Marina, "IX. La Prueba de los Hechos", en *Interpretación y Argumentación Jurídica*, p. 194-206, revisado el 10 de julio de 2023, https://www.cjf.gob.mx/Reformas/data/documentos/actividades/argumentacion/LA_PRUEBA_DE_LOS_HECHOS_MGA.pdf.

¹⁰ Gascón Abellán, Marina, *Los Hechos en el Derecho, Bases Argumentativas de la Prueba*, 3ª. ed., Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 46.

análisis, ella propone que, dentro del modelo epistemológico, se adopte el sistema cognoscitivista, modelo en el cual *“los procedimientos de fijación de los hechos se dirigen a la formulación de enunciados fácticos que serán verdaderos si los hechos que describen han sucedido y falsos en caso contrario”*¹¹.

Considera que dentro del esquema teórico frente a la práctica resulta complejo en poder diferenciar las funciones descriptiva y la normativa, que se apoyan en el *“contexto del descubrimiento de los hechos como en el contexto de la justificación”*¹². Señalando, que *“con referencia a la función descriptiva, una cosa es describir el descubrimiento (decir cómo se conocen, de hecho, los hechos) y otra describir la justificación (decir cómo se justifican, de hecho, los hechos); y, con referencia a la función normativa, una cosa es prescribir el descubrimiento (decir cómo deben conocerse los hechos) y otra la justificación (decir cómo deben justificarse los hechos)”*. Así, es necesario que se haga la distinción entre el modelo epistemológico y el modelo legal, ya que el conocimiento judicial de los hechos es institucionalizado, bajo la óptica que se desarrolla a través de concretos procedimientos probatorios y reglas jurídicas, a través de la cuales se accede al conocimiento de los hechos que son objeto de controversia¹³.

De esta forma dentro del modelo epistemológico cognoscitivista propuesto por la autora¹⁴, la fijación judicial de los hechos es la formulación de enunciados fácticos verdaderos (fáctico y verdadero, en sentido expreso o literal). Siendo que el primero de ellos, hace referencia a una descripción de los hechos ocurridos de manera descriptiva, donde surge un primer problema, porque es difícil afirmar que esos juicios son descriptivos y no valorativos, lo que resulta una exigencia para el derecho sustantivo al reducir al mínimo la discrecionalidad o actuación valorativa del juez en la fijación de los hechos. Que el enunciado fáctico sea verdadero, cuando los hechos descritos han tenido lugar. De igual forma, acarrea una problemática, porque el juez no ha tenido acceso a los hechos, de modo que conoce enunciados sobre los hechos cuya verdad hay que acreditar. Por otra parte, la verdad de tales enunciados debe ser obtenida casi siempre por el razonamiento inductivo a partir de otros enunciados fácticos. Por último, este estudio o razonamiento debe hacerse

¹¹ Gascón Abellán, Marina, *op. cit.*, p. 49.

¹² Nota, la autora, hace referencia: *“la distinción entre el contexto de descubrimiento y el contexto de justificación fue una de las importantes contribuciones de Herschel (1831) a la filosofía de la ciencia, quien insistió en que el procedimiento usado para formular una teoría es estrictamente irrelevante para el problema de aceptabilidad. Sobre la contribución de Herschel, véase Losee, 1979: 123ss. Con todo, es Reichenbach (1966:6-7 y 382), quien expone la idea de la dualidad contexto de descubrimiento – contexto de justificación.”* *Idem*, p. 47.

¹³ Gascón Abellán, Marina, *op. cit.*, p. 49.

¹⁴ *Ibidem*, p. 46-51.

por los cauces institucionales, pero con la conservación de las garantías procesales.

Dentro de la epistemología judicial, las dificultades que presentan los conceptos coherentista y pragmatista¹⁵ que son contraintuitivos, porque *“no se afirma que un conjunto de enunciados sobre hechos sea verdadero porque resulte internamente coherente, sino porque los hechos que describen han sucedido realmente”*¹⁶. Lo que quiere decir que los enunciados fácticos son verdaderos porque las situaciones que describen han ocurrido o tenido lugar, sin importar que los conozca el juez o no, y no porque los enunciados sean coherentes ni que son aceptables. Además, ambos modelos dejan de lado el objetivo del proceso de fijación judicial de los hechos, que no puede dejar de ser la reconstrucción de los hechos tal y como sucedieron. Por consiguiente, cuando el juez declara que un enunciado fáctico es verdadero, no formula que sea coherente o que pueda ser aceptado por mayoría de razón; sino busca reconstruir la verdad.

Asimismo, la autora explica por qué el modelo epistemológico cognoscitivista es apropiado para la valoración de los enunciados fácticos y como modelo teórico de aplicación práctica se caracteriza por:

- a) Los enunciados fácticos se conciben como descripciones de hechos que tienen una existencia independiente de esos enunciados; es decir, los enunciados fácticos proporcionan información sobre los hechos, no los constituyen. La pretensión de quien los formula es referirse a una realidad externa.
- b) Si decir que un enunciado fáctico es verdadero significa que los hechos que describe han sucedido, el concepto de verdad requerido por el cognoscitivismo es el semántico de la verdad como correspondencia o adecuación, no el de verdad como coherencia o como aceptabilidad justificada. Estos últimos pueden ser un test o criterio de verificación, pero no son la verdad¹⁷.

Coincido con la autora Marina Gascón, al señalar que el modelo epistemológico cognoscitivista es el más adecuado para la valoración de los enunciados fácticos en materia administrativa que se pretenden probar, porque sin duda alguna la valoración de estos enun-

¹⁵ La corriente Coherentista, es una organización narrativa del discurso donde los hechos ganan sentido autónomo, adquieren significado y construyen su propia coherencia. Concibiendo ésta última como una verdad, más que como un criterio de la misma. Pero, además, tiende a confundir, las cuestiones de hecho y derecho, presentes en la actividad operativa. Por su parte, la corriente pragmatista de la verdad, opera con una asimilación entre la verdad de un enunciado y su justificación o los criterios para aceptarla. Estudio comparativo de corrientes realizado por la misma autora, en el capítulo 1.2. Las teorías coherentistas y pragmatistas de la verdad, *op. cit.*, pp. 50-76.

¹⁶ *Ibidem*, p. 59.

¹⁷ *Ibidem*, p. 60.

ciados tendrá un alcance general y de aceptabilidad justificada, lo que hace verdadero a los hechos inducidos, pero no por ello serán válidas las manifestaciones expresadas porque requerirán de un elemento de comprobación. Así, cuando se dice que cualquier valoración con cierto alcance de duda debe ser en extremo razonada y verificada, de lo contrario sería falsa, nos enfrentamos a la manifestación de enunciados fácticos sin carga probatoria, por ejemplo: cuando las pruebas no son ofrecidas en etapa administrativa y solo en sede procesal o cuando nos encontramos frente a posiciones presuntivas, que deben descargarse con presunciones particulares. Y por último, cuando se trata de la valoración del juzgador, que los presupuestos fácticos sean verdaderos en el sentido de los hechos ocurridos, hablamos de la comprobación de estos presupuestos en sede jurisdiccional.

Esta ideología igualmente es abordada por Ferrajoli, cuando señala al modelo epistemológico cognoscitivista bajo la noción de “verdad procesal”, conformado por los conceptos de “verdad fáctica” y de “verdad jurídica”. Donde estos alcanzan un ideal de jurisdicción rígida en busca de la “verdad”. Aquí las semánticas sirven para precisar por “verdad fáctica” los hechos ocurridos en la realidad y por el segundo, “verdad jurídica”, a las normas que hablan de ellos. Ambos, definen conjunta y procesalmente hablando, la verdad. Por consiguiente, una proposición jurisdiccional se llamará verdadera (hablando formalmente) sí, y sólo sí, es verdadera tanto fáctica como jurídicamente en el sentido propuesto¹⁸.

IV. LA VERDAD – PRUEBA

De acuerdo con Ferrajoli, la verdad procesal fáctica es en realidad un tipo particular de verdad histórica sobre proposiciones de hechos pasados; mientras que la verdad procesal, es una verdad clasificatoria de los hechos históricos comprobados conforme a las categorías suministradas por el léxico jurídico y elaboradas mediante la interpretación del lenguaje legal¹⁹.

Por lo tanto, el decir que un enunciado fáctico es verdadero (material u objetivo) es que los hechos que describe han existido o son correctos. En tanto que decir que un enunciado fáctico está probado (verdad procesal o formal) es que su verdad ha sido comprobada y confirmada por las pruebas disponibles. Aquí mientras la concepción cognoscitiva las separa, la persuasiva los identifica y por lo tanto, la concepción de la sentencia puede ser falsa, en esta última vertiente.

¹⁸ Ferrajoli, Luigi. *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*, Madrid, Trotta, 1995, pp. 48-49.

¹⁹ Ferrajoli, Luigi. *op. cit.*, p. 52.

El concepto de verdad (o enunciado verdadero) es en relación con el de prueba (enunciado probado), un ideal que se pone de manifiesto frente al procedimiento probatorio con las limitaciones propias y sobre todo a la hora de averiguar lo que efectivamente ha sucedido. Lo que hace el conocimiento de la verdad imperfecto o relativo²⁰.

No obstante, lo anterior, la comprobación jurisdiccional es obligatoria y tiene un fin procesal, pero finalmente si el dilema no es resoluble debe prevalecer la hipótesis más adecuada al acusado con base en las condiciones de verdad procesal (materia penal), como señala Ferrajoli²¹.

Luego, en mi opinión, en el proceso administrativo la carga de la prueba y las presunciones establecidas en el proceso, nunca serán favorables al actor o gobernado en caso de duda, a pesar de que sus enunciados fácticos sean verdaderos, porque estos dependerán de una prueba que haga comprobable el enunciado verdadero. Y por lo tanto, la verdad fáctica no puede ser verdadera si no conlleva un enunciado fáctico que lo haga verdadero, lo que se traduce en la obligación procesal del actor de hacer su carga probatoria comprobatoria al enunciado probado.

En lo que sí coincido con Ferrajoli, es que las hipótesis fácticas formuladas en el proceso deberán de ser desmentidas por una prueba ulterior incompatible con aquéllas, solo hasta que, conforme a otra regla jurídica, entre en juego la presunción legal de verdad de la cosa juzgada²².

V. LA MOTIVACIÓN DE LOS HECHOS DE LA SENTENCIA

Habiendo resumido la existencia de los hechos en el proceso administrativo, llegamos ahora a otra parte toral de nuestro estudio, como es la motivación de las decisiones jurídicas, supuesto que tiene su control y obligación constitucional²³, que establecen la obligación para el juez: de seguir un proceso conforme a los lineamientos establecidos, emitiendo la sentencia conforme a la letra o interpretación jurídica de la ley; que la sentencia se encuentre debidamente fundada y motivada y, por último, que el juez tiene la libertad de valorar las pruebas ofrecidas de manera libre y lógica, sobre aquellas que hayan sido ofrecidas en juicio.

Resulta nuevamente aplicable la parte teórica señalada por Ferrajoli, cuando llegamos al último y más difícil de nuestros problemas, porque entonces el juez tiene que va-

²⁰ Gascón Abellán, Marina, "IX. La Prueba de los Hechos", *op. cit.*, p. 196.

²¹ Ferrajoli, Luigi. *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*, *op. cit.*, p. 54.

²² *Idem*.

²³ Artículos 14, 16 y 20 constitucionales.

lorar el grado de probabilidad que permita considerar adecuada o convincentemente probada una hipótesis (acusatoria). Surgiendo diversos cuestionamientos sobre: ¿cuáles serían las pruebas que permitan su justificación, aunque sea solo relativa?, ¿cuáles son las condiciones por las que una prueba es adecuada o convincente, y por consiguiente, en su ausencia ¿cuáles no lo son? Siendo necesario para esto, atender a las garantías procesales cuya satisfacción justifica la libre convicción del juez sobre la verdad fáctica en el proceso²⁴.

Por consiguiente, bajo los principios de que el juez tiene libre disposición sobre la valoración de la prueba, debiendo motivar adecuadamente su sentencia, entramos al punto final sobre si las sentencias deben ser “racional” y “razonables”, a través de la verificación de sus premisas o, como hemos visto de los enunciados fácticos que se han pretendido comprobar en el proceso, empero, que ahora saltan también para el ejercicio jurisdiccional porque éste deberá demostrar la verdad de sus afirmaciones.

Estas dos definiciones, adquieren cierto sentido cuando lo que se busca es que la actuación jurisdiccional no sea arbitraria, sino que pueda analizarse y discutirse con sustento en la Teoría del Discurso Legal, para arribar a conclusiones coherentes. Por tal motivo, cuando se habla de racionalidad del derecho, es porque concebimos al sistema jurídico como un ente fuerte y doctrinario, que no debe estar sujeto al voluntarismo del poder y porque además, éste puede ser verificado.

En ese sentido, Susana González señala que la racionalidad del derecho es una presunción fundamental que requiere que los ordenamientos legales y previsiones jurídicas sean válidamente aceptables en el ámbito legal, al reunir requisitos formales, de fondo, de legitimidad y legalidad, y que sean admisibles por los sujetos a los que van dirigidas, y por lo tanto, que sean congruentes²⁵.

Por su parte, la razonabilidad es una ordenación eminentemente metodológica, que se basa en la inferencia lógica (deductiva), que relaciona los razonamientos desde unas premisas a una conclusión. Esto es que, la razonabilidad depende de su aceptación. Toma como relevancia Perelman, cuando señala en su libro “La Nueva Retórica”, que la idea central es la sustitución del requisito de prueba de la racionalidad de las proposiciones valorativas, por el requisito de aceptación, lo que evidencia que no pretende prioritariamente

²⁴ Ferrajoli, Luigi, “Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal”, *op. cit.*, p. 147.

²⁵ González Hernández, Susana, “Argumentación jurídica, la racionalidad y la razonabilidad en las resoluciones judiciales (distinguir para comprender)”, *Revista Praxis*, núm. 12, año 2013, p. 4, revisado el 5 de julio de 2023: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/laracionalidadylarazonabilidadenlasresoluciones.pdf>.

encontrar una verdad demostrable, sino una premisa aceptable, de ahí que, una decisión será razonable cuando sea admitida por un auditorio²⁶.

Sin embargo, en un modelo cognoscitivista la motivación ni es innecesaria ni es imposible. Porque si al valorar la prueba, mediante el análisis de las afirmaciones introducidas en el proceso a través de los medios de prueba pueden entenderse verdaderas, o en otras palabras, que las pruebas corresponden a los hechos que describen, en este supuesto es necesaria la motivación porque va a explicar las razones que apoyan esas afirmaciones. De lo contrario la valoración sería subjetiva y arbitraria, abandonando el cognoscitismo (y la racionalidad), para entrar en el campo del puro decisionismo judicial²⁷.

Como señala Marina Gascón, el juez no puede descubrir una verdad que no esté en condiciones de justificarse mediante patrones de racionalidad, y para ello, debe hacer uso de patrones en el propio proceso de averiguación. A su vez, la motivación puede no coincidir exactamente con el descubrimiento, porque pueden aparecer elementos irracionales de los que no puede hacerse cargo. En consecuencia, la motivación asume una tarea depuradora sobre la actividad cognoscitiva que reclama al juez sobre sus iniciales convicciones a la luz de sus argumentos racionales²⁸.

VI. CONCLUSIÓN

Resulta necesario aterrizar todas estas ideas teóricas, para comprobar si el ideal desarrollado —cognoscitivista— es posiblemente realizable mediante su desarrollo en la práctica jurídica. Por mi parte, considero que lo expresado en el sistema epistemológico cognoscitivo, sí se adecua al desarrollo administrativo en cualquiera de sus fases —administrativa y contenciosa— porque hemos visto que la prueba no solo es al documento probatorio como tal, sino también ocurre desde los enunciados fácticos que deberán señalar con precisión los antecedentes del hecho, para que pongan al juez dentro del contexto de la litis planteada y por otra parte, también los enunciados fácticos sirven para poner en el contexto jurídico que lo que se describe en ellos, ha sucedido como lo interpela su accionante.

Siendo así, en el procedimiento en sus etapas —administrativo y jurisdiccional— el actor tiene que hacer una relación de hechos en atención a las etapas de lo sucedido, y más adelante cuando hace el desarrollo del agravio, tiene que desarrollar enunciados fácticos encaminados a demostrar cómo esos hechos sucedieron de forma cronológica y además, dar certeza de que el hecho jurídico reclamado u ocurrido, es real; por consiguiente, señalar

²⁶ González Hernández, Susana, "Argumentación Jurídica", *op. cit.*, p. 10.

²⁷ Gascón Abellán, Marina, "IX. La Prueba de los Hechos", *op. cit.*, p. 219.

²⁸ *Idem*, p. 223.

cómo se ubica en la hipótesis jurídica planteada en el mismo enunciado. No podemos dejar pasar por alto, que el acto reclamado a pesar de tener una presunción de validez, no significa que toda la carga probatoria quedará en manos del actor, sino que, dadas las infinitas variaciones del procedimiento administrativo y jurisdiccional, la autoridad también tendrá que probar sus enunciados fácticos desarrollados en éste, ya sea en etapa administrativa o jurisdiccional. Aun así, no debemos dejar de considerar que con base al principio de litis abierta, donde se pueden hacer valer agravios novedosos, las partes o más bien el actor, tiene la carga probatoria de aportar pruebas en etapa administrativa para que sean valoradas en etapa procesal²⁹.

Por consiguiente, la tarea del juez es la comprobación de la realización de las conductas llevadas a cabo por cualquiera de las partes en atención a esos enunciados fácticos y sus medios probatorios, debiendo evaluar los hechos en cuanto a su veracidad y relevancia que por su naturaleza no requieran de una carga probatoria. Pero la verificación de ese enunciado fáctico, en apariencia verdadero, expuesto por las partes, queda sujeto en todo caso a la comprobación de la licitud de la prueba, su idoneidad y su eficacia o valor probatorio, que permitan al juzgador explicar y justificar su decisión con relación a la intención del enunciado³⁰.

²⁹ TFJA: TESIS VII-TA-2aS-11: "JUICIO DE NULIDAD. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 1o. TERCER PÁRRAFO DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, PERMITE AL DEMANDANTE ESGRIMIR CONCEPTOS DE ANULACIÓN NOVEDOSOS O REITERATIVOS EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, LOS CUALES DEBERÁN SER ESTUDIADOS POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, LO CUAL NO SIGNIFICA QUE PUEDA OFRECER PRUEBAS QUE DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO."

IUS: Registro digital: 24493: "JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]."

Registro digital: 2011504: "LITIS ABIERTA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. PARA QUE LAS PRUEBAS DOCUMENTALES OFRECIDAS POR EL ACTOR, QUE CONFORME A LA LEY DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y NO LO HIZO, SEAN VALORADAS ACORDE CON DICHO PRINCIPIO, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 123 Y 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

³⁰ TFJA: VIII-P-2aS-162. "PRUEBAS. ELEMENTOS QUE DEBEN CONSIDERARSE PARA LA MOTIVACIÓN FORMAL DE SU VALORACIÓN EN LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL."

"PRUEBAS, VALORACIÓN DE LAS. EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL."

IUS: Registro digital: 163813: "HECHOS RELEVANTES. LOS QUE NO CONSTITUYEN PUNTO DE CONTROVERSIAS DESPLAZAN EL TEMA DE LA CARGA DE LA PRUEBA."

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*, Madrid, Trotta, 1995.
- GASCÓN ABELLÁN, Marina, "IX. La Prueba de los Hechos", en *Interpretación y Argumentación Jurídica*, revisado el 10 de julio de 2023, https://www.cjf.gob.mx/Reformas/data/documentos/actividades/argumentacion/LA_PRUEBA_DE_LOS_HECHOS_MGA.pdf.
- _____, *Los Hechos en el Derecho, Bases Argumentativas de la Prueba*, 3ª. ed., Madrid, Marcial Pons, 2010.
- GONZÁLEZ BETANCOURT, Gina, *La Prueba en el Procedimiento Administrativo: énfasis en la distinción de los principios rectores que diferencian la prueba judicial*, Universidad Central de Venezuela, 2012, revisado el 6 julio de 2023, en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REDAV/14/REDAV_2018_14_93-142.pdf.
- GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, Susana, "Argumentación Jurídica, La racionalidad y la razonabilidad en las resoluciones judiciales (distinguir para comprender)", *Revista Praxis*, núm. 12, año 2013, revisado el 5 de julio de 2023: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/laracionalidadylarazonabilidadenlasresoluciones.pdf>.
- GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas*, 11ª. ed., t. 4: El Procedimiento Administrativo, ahora como 1ª. ed. del *Tratado de derecho administrativo y Obras Selectas*, Buenos Aires, F.D.A., 2016, revisado el 3 de julio de 2023, en: https://www.gordillo.com/pdf_tomo4/capitulo7.pdf.
- SANTIBÁÑEZ BORIC, Cristina, "Las Cargas Probatorias Dinámicas", *Revista Chilena de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, vol. 1, núm. 1, 2010.

**MOJACIS EN MATERIA ADMINISTRATIVA.
MODELO DE JUSTICIA ALTERNATIVA CONSTRUCTIVISTA – IGUALITARIA
SOCIAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA**

Jesús ZÚÑIGA GONZÁLEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Evolución de los medios alternos de solución de controversias. III. ¿Qué es MOJACIS en materia administrativa? IV. Principios MOJACIS en materia administrativa. V. Aplicación del modelo MOJACIS en materia administrativa de forma interdisciplinaria y multidisciplinaria. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.

RESUMEN

Los medios alternos de solución de controversias, es un tema medular derivado de la reforma constitucional de junio de 2011, que tiene por objeto el crear una Cultura de Paz y armonía en la sociedad, manteniendo un equilibrio de los intereses en conflicto. Este trabajo plantea de manera formal, el Modelo de Justicia Alternativa Constructivista, Igualitaria – Social (MOJACIS) en Materia Administrativa; el cual, es un esquema en el que se explica y justifica la necesidad de implementar una manera distinta al esquema tradicional de solucionar diferencias individuales, colectivas y sociales; respetando los derechos humanos, los derechos fundamentales, las garantías constitucionales que propicien en su conjunto, una justicia pronta y expedita a partir de la

ABSTRACT

The alternative means of dispute resolution is a core issue derived from the constitutional reform of June 2011, which aims to create a Culture of Peace and harmony in society, maintaining a balance of interests in conflict. This work formally proposes the Alternative, Social-Equalitarian, Constructivist Justice Model MOJACIS; which is a scheme where the need to implement a distinct form to the traditional scheme to solve individual, collective and social differences is explained and justified; respecting human rights, fundamental rights, constitutional guarantees that propitiate as a whole a prompt and expeditious justice from the awareness, participation and disposition of individuals, which may have, where appropriate, the support of an outside third

¹ Director del Instituto de Especialización en Justicia Administrativa del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Tlaxcala. Doctor en Derecho por la Universidad Autónoma de Querétaro. Docente, Investigador, Asesor, Consultor en Materia de Medios Alternos de Solución de Controversias y Certificador por el Sistema CONOCER.

concientización, participación y disposición de los particulares, los cuales podrán contar en su caso con el apoyo de un tercero ajeno que tenga el perfil, características y habilidades para contribuir de manera eficaz en la solución de los conflictos, además de contribuir en materia administrativa a que se optimicen los recursos, no se cause agravio al presupuesto y evitar responsabilidades para los servidores públicos en el ejercicio de sus atribuciones, contribuyendo con la aplicación de la Justicia Abierta, en el que la colaboración, la participación y la transparencia, generen mejores resultados para la Administración de Justicia en Materia Administrativa.

PALABRAS CLAVE

Medios Alternos. Controversias. MOJACIS. Justicia Alternativa. Materia Administrativa.

party that has the profile, characteristics and skills to contribute effectively in the solution of conflicts, in addition to contributing in administrative matters to optimize resources, not cause harm to the budget and avoid responsibilities for public servants in the exercise of their duties. its powers. Contributing to the application of Open Justice, in which collaboration, participation and transparency generate better results for the Administration of Justice in Administrative Matters.

KEY WORDS

Alternative means. Controversy. MOJACIS. Alternative Justice. Administrative Matter.

I. INTRODUCCIÓN

La forma tradicional de administrar e impartir justicia en materia administrativa en nuestro país, ha traído más que solución de controversias, un sistema en el que se legitima que una de las partes gane y el otro pierda; lo que implica que se agoten diversas instancias legales por los inconformes e incluso, el agotamiento de actitudes y desplazamientos de conductas antisociales y antijurídicas, teniendo como consecuencia que haya corrupción, rezago de procedimientos, falta de diálogo entre las partes, confrontaciones fuera y dentro de juicio, altos costos en la administración de justicia, responsabilidad de servidores públicos, menoscabo del presupuesto público, carga de trabajo en las instituciones gubernamentales, entre otras.

En estas condiciones, el desarrollo de este trabajo de investigación, tiene como objetivo la implementación de un nuevo modelo de solución de controversias en el ejercicio profesional de forma privada o institucional, que genere un equilibrio de los intereses en controversia, que disminuya los costos económicos a las partes, que contribuya con el aba-

timiento del rezago administrativo y laboral de las autoridades y de los particulares; así como coadyuvar en la reducción de los tiempos de atención de los órganos jurisdiccionales y administrativos, partiendo de la voluntad y de la disposición de las partes en un procedimiento, con la finalidad de que se obtenga una verdadera justicia pronta y expedita, tal y como lo establece el Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con base en el Derecho Humano reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que todo individuo tenga acceso a una justicia alternativa.

Lo anterior, nos lleva a plantear una forma diferente de impartir Justicia, partiendo de la base constitucional, aplicando y reconociendo los derechos humanos y teniendo en consideración los derechos fundamentales y garantías constitucionales, por lo que en este trabajo se formula y explica MOJACIS; que es un Modelo de Justicia Alternativa Constructivista, Igualitaria-Social, mediante el cual se pretende difundir una cultura de diálogo, respeto, armonía y equilibrio en los intereses de los particulares, los entes colectivos, la propia sociedad y del Estado, que permita aplicar una verdadera justicia pronta y expedita, con la participación de las partes en controversia y el auxilio en su caso de un tercero ajeno para la aplicación de los medios alternos que coadyuven en la solución de los conflictos en materia administrativa.

Para el desarrollo de lo anterior, la explicación del Modelo de Justicia Alternativa denominado MOJACIS en Materia Administrativa, abarcará en un primer capítulo lo relativo a qué son, cuáles y dónde surgen los medios alternativos de solución de controversias, así como cuál es la visión de la administración de justicia y de la administración pública. Por otra parte, en el segundo capítulo tratará qué es MOJACIS en Materia Administrativa. En su tercer capítulo se explicará cuáles son los principios que operan el Modelo. En su cuarto capítulo se desarrollará la aplicación del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa de forma inter y multidisciplinaria. En este sentido, el desarrollo del Modelo permitirá comprender la importancia que tiene la Justicia Alternativa y cuáles son sus beneficios para las partes y la utilidad para la resolución de los conflictos.

II. EVOLUCIÓN DE LOS MEDIOS ALTERNOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

1. Qué son los medios alternos de solución de controversias

Para comprender el alcance y trascendencia del tema, es importante señalar que los medios alternativos de solución de controversias surgen como una de las formas adicionales que en la actualidad se utilizan para la impartición y administración de justicia; en el que se deben de tomar en consideración, la situación inicial del aspecto de diferencias y de la

propia problemática, aunado al conjunto de principios y alternativas con los que se podrá resolver y acordar el asunto, tal y como lo plantea John Rawls²; debemos de expresar que la justicia en su forma tradicional no solo proviene del Estado, sino de los propios involucrados, por lo que para comprender esta concepción; la justicia se clasifica formalmente en: distributiva, procesal, retributiva y restaurativa.

La justicia distributiva tiene por objeto repartir la riqueza entre todos sus miembros de la sociedad, con base en principios como la equidad, igualdad y necesidad, lo que conlleva a tener que considerar que para que haya una distribución justa, se tiene que tomar en cuenta la protección y cuidado de la dignidad de la persona.

Por cuanto ve a la justicia procesal, su finalidad es resolver controversias con base en principios de imparcialidad y legalidad, lo que implica que el impartidor de justicia en este esquema tiene que conducirse de acuerdo con las disposiciones normativas sin distingo y en estricto apego a los preceptos legales; tomando solo en consideración, lo plasmado y vertido en un cúmulo de actuaciones que conforman un expediente.

En cuanto a la justicia retributiva, se busca que su aplicación sea con base en las normas de índole local, nacional e internacional y que permita la prevención de la trasgresión de la norma, mediante el análisis del comportamiento del sujeto en donde se relacione la hipótesis normativa a cumplir con la aplicación de una sanción en proporción a su conducta, enfocándose al castigo del transgresor de una norma.

En relación con la justicia restaurativa, su objetivo es enfocar su aplicación a la protección y bienestar de la víctima, además de reincorporarle a su esfera jurídica y patrimonial que tenía antes de la norma transgredida, es decir, busca la reparación del daño protegiendo el interés individual, colectivo y económico en el ámbito administrativo, además de su adaptación para su incorporación a la vida administrativa y de gestión ante los entes gubernamentales.

Aunado a lo anterior, en los últimos años y derivado de toda la problemática económica, jurídica y administrativa que desprende el sistema tradicional de impartición de justicia con arreglo a los modelos comentados con antelación; surge como una forma innovadora, ágil y rápida de administrar justicia, lo que conocemos como Justicia Alternativa en Materia Administrativa, ya que sus puntos estructurales tanto fuera de juicio como dentro de un procedimiento, permiten que no solo un tercero pueda resolver una controversia, sino que, con este esquema, las partes puedan tener contacto directo entre ellas y contar,

² Rawls, John, *Teoría de la Justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 2012, p. 28.

en su caso, con el apoyo de un tercero ajeno a las diferencias que presentan, buscando en todo momento el equilibrio de intereses, el respeto y cumplimiento de la actividad pública, y la emisión de una resolución respectiva lo mejor y lo más rápido posible.

En este sentido y en referencia a Gorjón y Steele³, podemos definir que los Medios Alternos de Solución de Controversias, son el conjunto de instrumentos jurídicos que tienen a disposición las partes con el objeto de resolver las controversias que se susciten, propiciando un equilibrio de los intereses planteados con base en la voluntad de las partes, al diálogo, acercamiento, concientización y propuestas de ellos mismos o de un tercero, en caso de ser necesario.

2. Visión de administración de justicia y administración pública

Dónde surgen los medios alternos de solución de controversias

La visión de la administración de justicia en materia administrativa, en relación con lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debe de ser en el sentido de lo que señala el Artículo 17, que es el de buscar la impartición de una justicia pronta y expedita, lo que implica que las partes en conflicto pueden generar soluciones dentro y fuera de juicio.

Lo anterior, explica el carácter preventivo y, en su caso, correctivo de los medios alternos, ya que son herramientas indispensables para mantener y generar un ambiente estable y equilibrio de intereses. El carácter preventivo genera que antes de un procedimiento, los involucrados tengan acercamiento, diálogo y la posibilidad de resolver por sí mismos, las controversias que se van planteando. Por otro lado, es de considerarse que, para el caso en que las partes no se pongan de acuerdo, tienen la posibilidad de resolverlo en una fase jurisdiccional con la intervención de un tercero y aplicando las diferentes técnicas de solución de controversias.

Es importante señalar que el sistema tradicional de impartición de justicia en materia administrativa, lejos de traer certeza, seguridad y resolución de controversias a las partes, a la sociedad y a la administración pública, este ha retardado dicha impartición de justicia, generando más violencia y conflictos, más incumplimientos normativos, mayor desgaste económico para el erario, lo que nos lleva a que se corrompan los procedimientos y no se cumpla con la finalidad de impartir justicia.

³ Gorjón Gómez, Francisco J. y Steele Garza, José G., *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos*, México, Oxford, 2012, p. 14.

En ese tenor, la Administración Pública debe de enfocar sus esfuerzos a hacer eficiente sus procedimientos, cuerpos normativos, sanciones, órganos jurisdiccionales y administrativos, para que se aplique una visión de política pública preventiva que conlleve la reducción de gastos, tiempos, recursos y evitar sanciones de los servidores públicos, teniendo un clima de paz y tranquilidad al estar resolviendo controversias de manera eficaz y eficiente.

3. *Cuáles son los medios alternos de solución de controversias*

Es preciso señalar que existen diversos medios de solución de controversias, los cuales se aplican en el ámbito internacional y de forma nacional.

Estos, como lo establece José Ovalle⁴, se encuentran clasificados en: *autotutela* que es cuando una de las partes en controversia realiza una acción directa o imposición de una pretensión sobre la otra parte, teniendo como ejemplos la exigencia de sanciones administrativas, la huelga o la legítima defensa, entre otros. Los medios alternos de *autocomposición* es cuando una de las partes en controversia renuncia a pretensiones o hay una sumisión a la contraparte, siendo esta de forma unilateral o bilateral teniendo como ejemplos el desistimiento, el perdón del ofendido y el allanamiento, entre otros. Y, por último, la *heterocomposición* es la solución de una controversia por medio de la intervención de un tercero.

Los heterocompositivos pueden ser de carácter internacional y los más reconocidos son el arbitraje, el *ombudsman*, la mediación, el mini juicio y la evaluación neutral.

En materia nacional, con base en lo señalado por Oscar Peña⁵, los medios alternos más reconocidos y aplicables para dar resultados eficientes en los órganos jurisdiccionales y administrativos son: la *negociación*, la *mediación* y la *conciliación*.

En este sentido, la negociación se caracteriza por que puede ser desarrollada con o sin la presencia de un tercero, en la práctica, la mayor cantidad de veces esta se lleva a cabo de forma previa a la iniciación de un procedimiento por las partes en conflicto. Cuando ya esté iniciado el procedimiento, esta figura es aplicada por un tercero para resolver de la mejor manera y los más pronto posible la controversia.

La negociación obtiene resultados con base en la disposición, propuestas y decisiones de las partes, bajo un entorno de beneficio mutuo generándose confianza y objetividad entre las mismas.

⁴ Ovalle Favela, José, *Teoría General del Proceso*, México, Harla, 1994, p. 8.

⁵ Peña Gonzáles, Oscar, *Mediación y Conciliación Extrajudicial*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2010, p. 44.

En la mediación las partes son auxiliadas por un tercero ajeno a la controversia, estas son guiadas con el objeto de que se proporcionen mutuas propuestas, las analicen y busquen una solución en conjunto. La función del mediador es acercar a las partes, crear las condiciones para generar el diálogo entre las mismas y estén en condiciones de tomar decisiones para la solución de la controversia. El proceso de mediación depende de la disposición y voluntad de las partes.

La conciliación es una institución jurídica que tiene la combinación de las características de las dos figuras anteriores, esto es, que el conciliador tiene facultades para reunir a las partes en conflicto, propiciando el diálogo y la concientización entre ellas; asimismo, el conciliador permite que las partes ejerzan su derecho a ser escuchadas en sus planteamientos, a realizar propuestas y tomar decisiones para resolver la controversia. Sin embargo, cuando las partes no tienen ningún punto de acuerdo y ya no existe una mayor argumentación y alternativas, el conciliador tiene facultades para generar propuestas que puede poner a disposición de los involucrados para que las tomen en consideración y en su caso, puedan tomar decisiones y resolver lo conducente. En esta vertiente, el conciliador tiene una función más activa e interactiva con las partes, ya que además de generar el vínculo comunicacional, formula propuestas y provoca una concientización entre las partes a través de la argumentación, impulsando la resolución del conflicto lo mejor y lo más pronto posible. En esta figura se requiere que el conciliador pueda persuadir, debe ser experto en la materia de que se trate y ofrecer alternativas para que las partes tomen decisiones y resuelvan el conflicto. Es un instrumento que, en la actualidad, ha retomado un gran auge en todas las disciplinas del derecho, ya que brinda un esquema de acercamiento real y efectivo, técnicas para interactuar y un desempeño argumentativo para lograr la convicción de las partes, además de que permite un mejor control de los asuntos y equilibrio de sus intereses.

III. ¿QUÉ ES MOJACIS EN MATERIA ADMINISTRATIVA?

1. Definición

Por las siglas que lo integran significa: Modelo de Justicia Alternativa, Constructivista, Igualitaria-Social en Materia Administrativa.

- El modelo MOJACIS en Materia Administrativa: explica y justifica la aplicación de una Justicia Alternativa diferente a los modelos tradicionales de impartición y administración de justicia, empleando uno o varios medios alternos para resolución de controversias de forma pacífica, equilibrada y privilegiando el diálogo y comunicación entre los sujetos de una controversia;

- El modelo MOJACIS en Materia Administrativa: es constructivista debido a que las partes con su disposición, actitudes y propuestas van generando la manera más fácil y sencilla de poder tomar decisiones en conjunto, ejerciendo su derecho de libertad, igualdad y legalidad al momento de resolver un conflicto;
- El modelo MOJACIS en Materia Administrativa: es igualitario en virtud de que las partes tienen los mismos derechos para proponer, decidir y obligarse al cumplimiento de una obligación o reconocimiento de un derecho;
- El modelo MOJACIS en Materia Administrativa: tiene un carácter social, toda vez que uno de sus objetivos es generar una concientización entre las partes, en la sociedad y en el sector gubernamental y servicio público, de que la única manera de prever la generación de conflictos y la mejor manera de resolverlos, es a través de una cultura de paz, de sana convivencia, respeto a los derechos de los demás, una cohabitación armónica y al equilibrio de los intereses de los individuos, de los entes colectivos y de la propia sociedad.

2. Objetivos

En este apartado es importante señalar que el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, tiene dos tipos de objetivos: generales y específicos.

En el caso de los *objetivos generales*, se subdivide en tres apartados:

- La Administración Pública, ya que tiende a reorientar la función del Estado como regulador de la relaciones entre particulares, pero también las relaciones del Estado con los particulares; así mismo, esta regulación para efecto de resolución de controversias, debe ser consolidada no solo de forma controversial a través de procedimientos jurisdiccionales, sino de contemplar la Justicia Alternativa a través de los medios alternos de solución de controversias, que permita que los planes y objetivos de la Administración Pública, sean eficaces en el manejo de los recursos humanos, materiales y económicos, así como dar cumplimiento a los mandatos constitucionales de administración de justicia, como lo es el de impartir justicia pronta y expedita.
- En cuanto segundo apartado, la Administración de Justicia, el enfoque del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, es adecuar las instituciones, procedimientos y formas de resolución de controversias, para agilizar los procedimientos y tener una justicia pronta y expedita, como lo establece el mandato constitucional.
- En relación al tercer aspecto, Partes y Abogados, el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, genera y difunde la necesidad de una cultura de equilibrio y armonía de

intereses en la sociedad, por lo que la aplicación de los diversos medios alternos de solución de controversias para los casos concretos, permite la resolución de manera pacífica y con base al diálogo y acercamiento de las partes, promoviendo una política preventiva y correctiva de solución de controversias; además de considerar que establece principios y técnicas para su aplicación, fortaleciendo su naturaleza jurídica en cuanto a las controversias que se van suscitando y que deben ser resueltas por las partes, apoderados y representantes legales. Lo que implica una reeducación en la forma de cómo litigar y desarrollar los procedimientos en materia administrativa de una forma rápida, sencilla y eficaz.

Por cuanto ve a los *objetivos específicos*, la aplicación del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, genera beneficios tanto para las partes en controversia, sector público, órganos jurisdiccionales y administrativos, así como para la sociedad en general, ya que a través de la promoción, aplicación y difusión de una cultura de equilibrio de intereses de forma preventiva y correctiva, permite que se reduzcan los problemas, se generen normas de diálogo permanente y tratamiento de las controversias, prevención de conflictos y resolver lo más rápido posible los ya existentes, ya sea de forma judicial o extrajudicial; se fomentan las relaciones de cooperación entre los diferentes sujetos, organismos públicos y privados que intervienen en la resolución de las controversias. Por otro lado, implica la reducción de gastos, tiempo, control de la forma en cómo se resuelven los asuntos, optimización de los recursos públicos y reduce de manera significativa la carga de trabajo, lo que nos lleva a ser más eficientes y eficaces en la impartición y administración de justicia en materia administrativa.

3. Características del aplicador del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa

Las características del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, delinean la forma en cómo se debe de llevar a cabo la aplicación de los medios alternos, las técnicas procedimentales y la actitud de los aplicadores; contempla qué se debe de tomar en consideración para la obtención de resultados, que los aplicadores de los medios alternos:

1. Visualicen positivamente las controversias, esto implica que el enfoque del aplicador del Modelo debe ser siempre encontrar alternativas de solución y generar la interacción con las partes involucradas, que les permita estar haciendo una reflexión de lo que se plantea y concientizando de manera permanente a las partes respecto de los escenarios que se plantean, señalando los beneficios y las consecuencias de continuar el trámite procesal tradicional o de resolver de forma alternativa;

2. Que tienen facultades de autorregulación y *autocontrol* del esquema de impar-tición de justicia alternativa en materia administrativa, ya que deben de estar conscientes los aplicadores del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa que la transmisión de sus beneficios y ventajas, es la manera en que las partes pue-den resolver la controversia, ya que pueden manejar sus tiempos de diálogo, duración de las citas o audiencias, manejo de argumentos y recursos, así como la facultad de tomar decisiones de manera conjunta para resolver el conflicto;
3. El Modelo plantea la *voluntariedad* de las partes involucradas, derivado de que la única manera de llegar a acuerdos, de plantear soluciones y de resolver las di-ferencias, es equilibrando los intereses en controversia, y la manera en la que se pueden obtener estos resultados es a través de la disposición y voluntad de las partes, así como del aplicador de los medios alternos;
4. El aplicador del Modelo debe considerar que la *confidencialidad* es un elemento indispensable para crear confianza a las partes, para generar un ambiente de cordialidad y respeto, además de derivar empatía con el objeto de resolver la problemática planteada;
5. El aplicador del Modelo debe imprimir, en todo momento, la *imparcialidad* hacia las partes, lo que significa que no debe favorecer a ninguna de ellas con su con-ducta, propuestas y acciones; generando con lo anterior, un equilibrio y respeto entre las mismas;
6. La *neutralidad* en el aplicador del medio alternativo implica que no debe tomar par-tido por ninguna de las partes, en cuanto a sus conductas, acciones o argumen-tos y no generar ninguna injerencia en los intereses de estas;
7. La imparcialidad implica que el aplicador del medio alternativo no tenga ningún inte-rés en el objeto del proceso de aplicación, más que el de resolver la controversia;
8. La *flexibilidad* en el modelo MOJACIS significa la apertura que debe tener el aplica-dor del medio alternativo para saber oír, escuchar y hablar con las partes, además de considerar la mejor manera de adaptar las propuestas de las mismas a las nece-sidades planteadas y al marco legal para que estén dotadas sus resoluciones de certeza y seguridad jurídica;
9. La *oralidad* en la aplicación de los medios alternos resulta fundamental, ya que implica el hecho de tener contacto directo con las partes escuchando y formu-lando razonamientos lógico-jurídicos, pragmáticos y sociales, con la finalidad de

- que, a través de esos argumentos, se encuentren las mejores alternativas de solución y sea lo más pronto posible;
10. La *fundamentación constitucional* del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa la encontramos en el Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, derivándose de este precepto que la *justicia* debe impartirse de forma pronta y expedita a todo gobernado, privilegiando la forma, los mecanismos y procedimientos que permitan que una controversia sea solucionada a la brevedad posible, evitando violaciones de derechos y protegiendo la dignidad de las personas por medio de los derechos humanos.

IV. PRINCIPIOS MOJACIS EN MATERIA ADMINISTRATIVA

El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa para su integración, aplicación y justificación, relaciona la forma de impartir y administrar justicia, con la aplicación de la estructura de derechos humanos, tratados internacionales, derechos fundamentales y la pronta resolución de los conflictos de forma preventiva o correctiva; por lo que siguiendo los lineamientos de una educación liberal descrita por Rodolfo Vázquez⁶, su proceder es con base en los principios que a continuación se enuncian:

- a) El *principio de igualdad* en el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, implica el respetar la dignidad de las partes que se encuentran en controversia, permitiéndoles que en similares condiciones puedan intervenir en la administración de justicia, a través de su disposición para generar comunicación y diálogo permanente que desprenda puntos de vista y argumentaciones que estén a consideración y deriven propuestas de solución, en un estado de concientización y de libertad para tomar las mejores decisiones y resolver lo mejor y más rápido posible la controversia planteada;
- b) El *principio de libertad* opera en el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, como un instrumento de respeto a los razonamientos, argumentos, posturas y decisiones de las partes, para generar un equilibrio entre sus intereses teniendo facultades particulares y reguladas por la ley para obtener acuerdos que resuelvan las controversias suscitadas;
- c) El *principio de democracia* es aplicado en el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa a través de la estructura y organización que deben de tener las partes para entablar una comunicación que les permita entender la problemática de cada

⁶ Vázquez, Rodolfo, *Educación Liberal*, México, Fontamara, 1999. pp. 12-13.

- parte, sus objetivos e intereses y llegar a alternativas de solución que equilibren y satisfagan sus necesidades. A través de este principio, las partes en conflicto someten sus diferencias a través de su participación directa o indirecta por medio de sus apoderados o representantes legales, buscando acuerdos que resuelvan la situación planteada. Con lo anterior, las partes legitiman sus acuerdos, ya que son sus propuestas y decisiones las que obtienen una respuesta rápida, sencilla, directa, congruente a sus necesidades y comprometidas de acuerdo con su diálogo y participación generando una comunicación permanente y vínculos de colaboración;
- d) El *principio de legalidad* en el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa resulta de gran trascendencia, toda vez que las propuestas y decisiones que tomen las partes en la aplicación de los medios alternos deben ser regulados por los cuerpos normativos de la materia de referencia, así como contemplar un plano de igualdad jurídica, de respeto de sus derechos humanos al momento de llegar a un acuerdo, así como contemplar las consecuencias jurídicas que se desprenden de sus decisiones. Lo anterior, implica que los acuerdos emitidos deben ser dentro del marco normativo y sin transgredir derechos humanos, fundamentales y garantías constitucionales en pro o en perjuicio de alguna de las partes, manteniendo un equilibrio de intereses y resolución de las controversias, dándoles certeza y seguridad jurídica, ya que su voluntad se plasma por escrito, siendo verificada y aprobada por una *autoridad*;
 - e) El *principio de justicia abierta* en el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, deriva que los aplicadores y las partes involucradas en las controversias, apliquen la colaboración, la participación y transparencia en el marco de generar las alternativas de solución a lo que genera el conflicto, así como la naturaleza de los recursos y su mejor optimización;
 - f) El *principio de pro-actividad* en el modelo MOJACIS en Materia Administrativa, implica que todos los operadores, el sector privado, público y organismos gubernamentales, deben buscar siempre el aspecto de armonía y equilibrio de los intereses en controversia, lo que conlleva a un mejor entendido y solución a todo tipo de conflicto en materia administrativa.

V. APLICACIÓN DEL MODELO MOJACIS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DE FORMA INTERDISCIPLINARIA Y MULTIDISCIPLINARIA

El modelo MOJACIS en Materia Administrativa tiene como principal objetivo, el de contribuir con una visión diferente de administrar e impartir justicia, cumpliendo el precepto constitucional de encontrar un sistema de administración de justicia pronta y expedita a través de la aplicación de la *justicia alternativa*, en donde el responsable de la impartición aplique la comunicación y el diálogo, impulse la toma de decisiones y comprometa a las partes a satisfacer sus necesidades y requerimientos en controversia.

En este sentido, el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa representa un instrumento de mejoramiento de la administración de justicia, además de que se plantea una cultura de equilibrio y resolución de controversias con base en el diálogo, la razón y armonía de intereses; aspectos que resultan ser cuestionables y difíciles de alcanzar en el esquema tradicional de impartición de justicia en donde el que conoce, tramita y resuelve es un tercero que no tiene nada que ver en el conflicto, pero que generalmente carece de sensibilidad y tacto para analizar de forma consciente, vivaz y objetiva el conflicto planteado, ya que sus elementos solamente se ubican en lo que existe en los expedientes, sin tomar en consideración las conductas de las partes, los razonamientos argumentativos sobre su realidad al momento de que se generó la controversia y la falta de tomar en consideración sus propuestas para remediar las diferencias, derivando que en un procedimiento uno gane y otro pierda; lo que ocasiona descontento, violencia y mayor carga de trabajo para las partes y los órganos jurisdiccionales, que si bien se resuelven los asuntos de forma típicamente legal, no significa que las partes hayan satisfecho sus intereses y desprendan paz y tranquilidad.

Por lo que el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa propone, a través de la justicia alternativa, que las partes involucradas, los organismos públicos, el erario y las controversias se resuelva de la mejor manera, de forma pronta y expedita en beneficio del servicio público y de la sociedad, en donde lleguen a una solución de las controversias en el que sean tomados en cuenta, en donde ellos fijen, delimiten y propongan las propuestas que les permitan resolver las diferencias planteadas y lleguen a un equilibrio de intereses, teniendo certeza, paz y tranquilidad jurídica.

En este tenor, el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa se estructura para su aplicación en los siguientes *paradigmas*:

- a) Paradigma constitucional: el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa tiene su fundamento principalmente en la Constitución, Artículo 17, en relación con la obligación del Estado de proporcionar una *justicia pronta y expedita*.

En este sentido, es importante señalar que el objetivo del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, es el de coadyuvar con las instituciones y organismos encargados de la administración de justicia en *materia administrativa*, para agilizar la resolución de los conflictos, aplicar una nueva forma de acceder a la impartición de justicia, además de promover una cultura de equilibrio de intereses procurando, ante todo, el diálogo y la participación de las partes involucradas en el conflicto, así como apoyar en la optimización de los recursos en el sector público.

- b) Paradigma cultural: el objetivo del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa aborda tres aspectos o paradigmas: *procesal, visión del abogado y argumentación*.

En cuanto al aspecto procesal, el modelo en su aplicación promueve la rapidez y celeridad en la resolución de los conflictos a través de la intervención de las partes involucradas; esto es que, por medio de la comunicación entre las mismas, sus propuestas y toma de decisiones, apoyadas en algunas ocasiones de un tercero ajeno al conflicto, resuelvan a la brevedad y lo más rápido posible la controversia planteada, manteniendo un clima de respeto y de equilibrio de sus intereses, así como los intereses y recursos públicos.

En relación al aspecto visión del abogado, este se enfoca a que las partes involucradas, públicas o privadas, por su naturaleza y por facultad, deben y pueden intervenir de manera directa para la resolución de sus controversias, pero para el caso de que alguna de las partes o ambas se encuentren representadas, sus apoderados o representantes legales deben de tener una cultura de diálogo, la disposición de generar propuestas para la solución de los asuntos y las facultades para la toma de decisiones, esto generaría una mayor celeridad en los procedimientos, certeza y seguridad jurídica. En este sentido, el apoderado o representante legal debe de ser un promotor de la cultura del equilibrio de intereses que proteja y respalde a sus representados, pero que también contribuya con una impartición y administración de justicia pronta y expedita.

Por cuanto hace al aspecto de argumentación, este encuentra su aplicación en el momento de llevar a cabo la ejecución del Modelo, el aplicador de los medios

alternos deberá realizar propuestas con base en el conocimiento adquirido de forma teórica y práctica en la materia que se trate, para que pueda medir y anticipar el alcance de sus afirmaciones, así como el tomar en consideración que, lo que se proponga, será la base de creación de derechos y obligaciones para la resolución de un conflicto, por lo que es de gran trascendencia que las personas u operadores aplicadores de los medios alternos acrediten tener conocimiento, experiencia suficiente para llevar a cabo una adecuada representación legal y la salvaguarda de los derechos e intereses de las partes.

Por otro lado, el nivel argumentativo no solo implica razonamientos lógico-jurídicos externados de manera verbal, sino que estos deben llevar una argumentación aritmética con lo cual se traduzca la cuantificación de los derechos y obligaciones que se encuentran en controversia y permita una solución más exacta, rápida y expedita de los asuntos; lo que resulta ser una base indispensable para aplicación de un medio alternativo para derivar propuestas de solución.

Así mismo, es importante señalar que en el aspecto cultural la creatividad es una característica que debe aportar todo aplicador de medios alternos, ya que es un instrumento de gran trascendencia al momento en que se están desarrollando las técnicas de solución de conflictos, el manejo de propuestas y la forma en que son externados los argumentos lógico-jurídico-económicos, por lo que entre más sensibilidad y tacto se aplique, mejor resultado se obtendrá.

- c) Paradigma político-administrativo: en cuanto a este aspecto, el paradigma va orientado a que la aplicación de los medios alternos se despliega en dos sentidos: el primero en un aspecto preventivo, que consiste en que las partes involucradas en una controversia, pueden generar un diálogo cordial y de respeto, haciéndose mutuamente propuestas y tratando de equilibrar sus intereses, que les dé como resultado un acuerdo, sin la necesidad de que vayan ante un órgano jurisdiccional o administrativo a tramitar un procedimiento de manera forzosa, privilegiando la voluntad y disposición de las partes; y sobre todo, lo que hayan generado los sujetos que intervienen en un marco de legalidad, ya que con la intervención de sus organismos administrativos internos se puede realizar dicha actuación.

Por otra parte, el paradigma va orientado también a lo correctivo, que es cuando ya se encuentra iniciado un procedimiento y las partes involucradas se en-

cuentran en disposición y externalizan su voluntad de querer solucionar las controversias planteadas, sin la necesidad de llevar a cabo el desahogo de todas las etapas de un procedimiento, reduciendo, tiempos, costos y asegurar un resultado.

- d) Paradigma reeducativo: este apartado contempla la visión con la cual se debe mejorar la administración e impartición de justicia, esto es, tradicionalmente el enfoque de las partes involucradas en una controversia estaba orientada a generar litigios permanentes y muchos de ellos sin ningún objetivo en particular, derivándose de causas totalmente ajenas al conflicto; por lo que se tiene que la forma tradicional de cómo tramitar un procedimiento, se caracteriza por hacerlo extenso y complicado. En este sentido, el Modelo MOJACIS en Materia Administrativa plantea la necesidad de que la visión racional de los sujetos que intervienen en la aplicación de un medio alternativo, sea orientada a un plano en donde tengan y aporten su voluntad y disposición, para realizar una correcta interacción entre las mismas, generándose alternativas de solución; de modo que, el paradigma reeducativo se encuentra ubicado en los perfiles que deben tener los sujetos que aplican y participan en su aplicación, ya que mediante su disposición y voluntad para solucionar los conflictos, se desprende la base de un respeto mutuo, cordialidad y diálogo en los mismos, para esto deben tener plena concientización de los beneficios que implican los medios alternos de solución de controversias y la forma en cómo generar una conducta de tacto y sensibilidad para dar un ambiente de confianza, credibilidad y certeza jurídica. Los involucrados deben buscar las mejores técnicas, para llevar a cabo la resolución de cualquier conflicto, para generar un equilibrio de intereses y propiciar una sana convivencia y cohabitación de los individuos.

Por lo que el perfil de los aplicadores de los medios alternos debe tener características particulares para la difusión y aplicación del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, además de considerar que la orientación, voluntad y disposición de la cultura social, para la aplicación de un medio alternativo debe ser eficaz, sencilla y eficiente.

Para garantizar la correcta aplicación de los medios alternos en la solución de controversias en Materia Administrativa, es importante enfocarnos en que los aplicadores de los medios deben reunir características que les permitan manejo y control de situaciones en los asuntos en que se involucran los conflictos de intereses.

Lo que implica que debemos de enfocarnos en el reclutamiento y capacitación de perfiles de sujetos con características que nos permitan derivar credibilidad, confianza y certeza jurídica a las partes; por lo que, de forma enunciativa, se hace un listado en los siguientes términos:

Características del Perfil del Aplicador de Medios Alternos de Solución de Controversias	
1. Disposición;	9. Confiable;
2. Flexible;	10. Creativo;
3. Neutral;	11. Perseverante;
4. Imparcial;	12. Sensible a las necesidades e intereses;
5. Honestidad;	13. Conocedor del conflicto;
6. Intuitivo;	14. Paciente;
7. Empático;	15. Confidencialidad;
8. Especialista en la materia de aplicación;	16. Sentido del humor.

En este sentido, el objetivo del Modelo MOJACIS en Materia Administrativa, es llevar a cabo una aplicación correcta y completa de los medios alternos de solución de controversias a través de aplicadores especializados, con un amplio conocimiento y manejo de conflictos, con lo que se agilicen los procedimientos y se dé solución de manera pronta y expedita.

En esta tesitura, es importante resaltar que, para que el aplicador genere la comunicación y confianza entre las partes en controversia; se requiere el desarrollo de habilidades que serán indispensables para la aplicación de los medios alternos y propiciar una solución.

Por lo que el aplicador de medios alternos de solución de controversias en Materia Administrativa debe desarrollar de forma enunciativa, más no limitativa, los siguientes aspectos:

Habilidades del Perfil del Aplicador de Medios Alternos de Solución de Controversias en Materia Administrativa.	
1. Saber escuchar;	5. Generar empatía;
2. Crear cercanía y confianza;	6. Utilización de lenguaje asertivo;
3. Permanecer neutral;	7. Aportar alternativas de solución;
4. Generar vínculo comunicacional;	8. Brindar certeza y seguridad.

Lo anterior resulta indispensable para que el aplicador de medios alternos pueda generar la interacción entre las partes y tengan la disposición y voluntad de derivar propuestas que resuelvan la problemática planteada.

Técnicas de aplicación

El aplicador de los medios alternos de solución de controversias en Materia Administrativa, además de desarrollar las capacidades y habilidades mencionadas, también requiere, como lo expresa Barbara A. Budjac⁷, que lleve a cabo la implementación de *técnicas* que le permitan interactuar con las partes, que las partes interactúen entre sí mismas y que estas interactúen con el aplicador de los medios alternos.

Existen diversas técnicas en el ejercicio profesional, sin embargo, las más recomendables son las siguientes:

- a) Separación de partes: esta técnica consiste en que los involucrados en una controversia sean atendidos y escuchados de forma independiente, en un escenario en donde no tengan contacto visual, ni auditivo; lo anterior, con la finalidad de facilitar la comunicación de manera autónoma e independiente con el aplicador del medio alternativo y de esta forma realizar el trabajo de sensibilización y concientización con cada una de las partes;
- b) Confrontación: permite escuchar de forma directa los planteamientos y apreciaciones que son de interés para las partes en controversia, permitiéndole al aplicador del medio alternativo generar un ambiente de cordialidad y respeto, propiciando el diálogo y entendimiento para que los involucrados aporten propuestas recíprocas y puedan encontrar una solución para tal efecto;
- c) Mixto: este esquema le da la posibilidad al aplicador del medio alternativo de darle una mayor atención a las partes en la formulación de sus planteamientos, ya sea de manera directa o de forma indirecta, ya que permite aplicar, primero, la separación de partes y, de manera posterior, realizar la confrontación o viceversa; lo anterior con el objetivo de que se generen alternativas de solución con movilidad y eficacia;

Es importante señalar que la decisión de aplicar alguna de las técnicas descritas con anterioridad, dependerá del análisis realizado por el aplicador del medio alternativo al momento en que tiene contacto con las partes, visualizando su estado de ánimo, su disposición y voluntad para generar un diálogo directo o en su caso de forma indirecta.

⁷ Budjac Corvette, Barbara A., *Técnicas de Negociación y Resolución de Conflictos*, México, Pearson, 2011, p. 2.

VI. CONCLUSIONES

- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa tiene por objeto crear y difundir una Cultura de paz de forma social, que permita una cohabitación entre todos los individuos, entes colectivos, sociedad y gobierno, generando un equilibrio de intereses mediante la concientización, voluntad y disposición.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa promueve la Justicia Alternativa como una de las formas en que las partes involucradas en controversia puedan resolver sus diferencias de una forma rápida, eficaz y eficiente; ya sea de forma independiente o con la intervención de un tercero.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa emplea para alcanzar sus objetivos, diversos mecanismos, sin embargo y derivado de la Reforma Constitucional del 2011 como parte de los Derechos Humanos, analiza y aplica de forma específica la negociación, la mediación y la conciliación.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa promueve en su aplicación solución de controversias lo mejor y lo más rápido posible, lo que deriva que las partes en controversias, los organismos jurisdiccionales y administrativos se vean beneficiados reduciendo tiempos, recursos, agendas, carga de trabajo, detrimento del erario y se garanticen los resultados, aportando seguridad y certeza.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa tiene su fundamento en la reforma constitucional de 2011, mediante la cual las partes involucradas en controversia aplican los medios alternos dentro de juicio o fuera de juicio; garantizando el respeto de sus derechos humanos, derechos fundamentales y sus garantías constitucionales.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa establece cuatro grandes paradigmas como lo son: el constitucional, político-administrativo, cultural y reeducativo; los cuales sirven para propiciar la aplicación de la cultura de los medios alternos en todos los ámbitos de interacción del individuo, de los entes colectivos, de la sociedad y del gobierno.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa para su correcta aplicación, especifica los perfiles, características y habilidades que deben de tener los aplicadores de medios alternos para un mayor entendimiento y obtención de resultados.

- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa señala como técnicas más comunes la confrontación, la separación de las partes y el sistema mixto, para que en su desarrollo le permitan al aplicador del medio alterno, interactuar con las partes, concientizarlas y democratizar las alternativas de solución mediante su participación en la solución de las controversias.
- El Modelo MOJACIS en Materia Administrativa promueve la Justicia Abierta para lograr la participación, colaboración y transparencia de todos los involucrados en la resolución de controversias administrativas.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- BARDALES LAZCANO, Erika, *Medios Alternativos de Soluciones de Conflictos y Justicia Restaurativa*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2011.
- BUDJAC CORVETTE, Barbara A., *Técnicas de Negociación y Resolución de Conflictos*, México, Pearson Educación, 2011.
- CORNELIO LANDERO, Eglá, *Mediación en Conflictos Colectivos de Trabajo*, México, Porrúa y Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, 2014.
- FIERRO FERRÁEZ, Ana Elena, *Manejo de Conflictos y Mediación*, México, Oxford University Press, 2012.
- GORJÓN GÓMEZ, Francisco J. y STEELE GARZA, José G., *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos*, México, Oxford University Press, 2015.
- MONZÓN L., Luis A., *El Arte de Discutir sin Pelear*, México, De la Vega Editores, 2014.
- MUNNÉ, María y MAC-CRAGH, Pilar, *Los 10 Principios de la Cultura de Mediación*, Barcelona, Editorial Graó, 2006.
- OVALLE FAVELA, José, *Teoría General del Proceso*, México, Harla, 1994.
- PEÑA GONZÁLES, Oscar, *Mediación y Conciliación Extrajudicial*, México, Flores Editor y Distribuidor, 2010.
- PEREIRA PARDO, María del Carmen, BOTANA CASTRO, Vanesa y FERNÁNDEZ MUÑOS, Beatriz, *La Mediación Paso a Paso*, Madrid, Dykinson, 2013.
- RAWLS, John, *Teoría de la Justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 2012.
- SALAS, Nora, *PNL y la Resolución de Conflictos*, México, Editores Mexicanos Unidos, 2010.
- URBINA, Rosa María, *Manejo y Resolución de Conflictos en las Empresas*, México, Editores Mexicanos Unidos, 2010.
- VÁZQUEZ, Rodolfo, *Educación Liberal*, México, Fontamara, 1999.
- ZÚÑIGA GONZÁLEZ, Jesús, "Modelo de Justicia Alternativa Constructivista-Igualitaria Social MOJACIS", *Revista del Instituto del Consejo de la Judicatura Federal*, Poder Judicial de la Federación, 2020.

2. Legislativas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

MÁS ALLÁ DE UNA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

Daniel CASTRO HERNÁNDEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. El modelo de derechos humanos. III. La formación del concepto sobre desarrollo sostenible y otros aspectos ambientales en la idea de los derechos humanos. IV. Responsabilidad social empresarial. V. El rol del Estado en la responsabilidad social empresarial. VI. Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible. VII. La política fiscal en México. VIII. La tributación ambiental y la reinención de la visión económica, social y ambiental. Impuestos ambientales. Generalidades. IX. México hacia los nuevos retos medioambientales. X. Conclusión. XI. Fuentes de información.

RESUMEN

Se sabe que una contribución se configura, tanto por elementos cualitativos y cuantitativos, relacionados lógicamente, mediante los cuales, se fija el hecho imponible y el tipo de sujeto pasivo, cuyo objeto es fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, por medio de la base imponible y el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base.

En este sentido, los principales impuestos ambientales se centran en gravar la descarga de contaminación a la atmósfera, ruido, contaminación en agua, depósito de basura, diferencia impositiva de las gasolinas,

ABSTRACT

It is known that a contribution is configured, by qualitative and quantitative elements, logically related, by means of which, the taxable event and the type of taxable person are fixed, whose purpose is to set the parameters to determine the amount of the tax debt for each specific case, by means of the tax base and the rate, fee applicable to the base.

In this sense, the main environmental taxes focus on taxing the discharge of pollution into the atmosphere, noise, water pollution, garbage deposit, tax difference of gas, just to mention a few, for which the damage

¹ Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y Especialista en Derecho Fiscal por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de esa misma Universidad.

solo por mencionar algunos, por los que debe evaluarse el daño producido, la utilidad del uso de los bienes ambientales, y el costo de evitar la contaminación. Por lo que, uno de los mayores problemas de este tipo de tributos, se da no tanto hacia el esquema de tasas que puede fijarse, sino a cómo establecer la base imponible, pues, se requiere de un elemento que permita medir el esquema cuantitativo o recurrir a otros elementos que tomen en consideración esquemas de incentivos dirigidos a ciertas conductas, sin embargo ¿qué implicaciones hay detrás de todo esto?

PALABRAS CLAVE

Derechos humanos. Sustentabilidad. Responsabilidad social empresarial. Estado. Tributación ambiental. Impuestos. Política fiscal.

produced, the usefulness of the use of environmental goods, and the cost of avoiding pollution must be evaluated. Therefore, one of the biggest problems of this type of tax, is given not so much to the scheme of rates that can be set, but to how to establish the tax base, then, it requires an element that allows to measure the quantitative scheme, or resorting to other elements that take into account incentive schemes aimed at certain behaviors, however, What implications are there behind all this?

KEY WORDS

Human rights. Sustainability. Corporate social responsibility. State. Environmental taxation. Taxes. Fiscal policy.

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad no sólo el Estado es quien asume la responsabilidad de protección del medio ambiente, ya que si bien le correspondería normar diversas actividades como pueden ser de producción o prestación de servicios para estimular la conducta de las empresas buscando la protección del medio ambiente y, con ello, la duración de los mismos recursos naturales se pueda garantizar, también debe enfocarse a su protección o beneficios para la sociedad a largo plazo, así como garantizar la misma riqueza de las naciones.

Lo anterior nace de la idea de un mundo finito a nivel internacional, en el que cada vez se piensa más en generar prácticas que puedan ayudar al medio ambiente y hacer con ello que la durabilidad de los recursos naturales pueda prolongarse hacia las generaciones futuras, al menos, desde el siglo pasado, parece ser que desde la idea de un mundo finito concebida desde una heurística del temor —tal y como *Hans Jonas* lo denominaría— y, que necesariamente implicaría adoptar medidas que ayuden a salvaguardar los medios ambientales y que puedan ser, al menos, gozados por otras generaciones, es que hubo una reinención de la forma de hacer negocios.

Efectivamente, podríamos decir que se plantea la necesidad de generar una reinversión de las operaciones económicas, así como de las estructuras sociales y culturales de los Estados, e incluso de su propia organización administrativa, tal y como lo ha afirmado desde 2015 la Asamblea General y el Comité de Expertos en Administración Pública, ambos de Naciones Unidas, los cuales buscan generar la preparación de las instituciones y la creación de políticas que ayuden a la implementación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible; así como la creación de otras instituciones que sean eficaces, responsables e inclusivas en todos los niveles; y el apoyo a la transformación hacia sociedades sostenibles y resilientes mejorando las instituciones y dotándolas de lo necesario para implementar dicho modelo en la medida de lo posible. No obstante, resolver cómo se pretende hacerlo, aún no está definido, pese a ello resulta interesante pensar en un modelo de impuestos medioambientales, donde el impuesto no sólo debe tener una finalidad recaudatoria, económica o de ingresos, sino que debe tomar en consideración otras externalidades.

II. EL MODELO DE DERECHOS HUMANOS

Como se sabe, los derechos humanos nacieron tanto del Derecho natural como de una ideología plasmada principalmente en tres documentos. Esto es: el primer borrador que presentó Thomas Jefferson a mediados de junio de mil setecientos setenta y seis; la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, y la Declaración Universal en mil novecientos cuarenta y ocho, que pretendieron mostrar ciertos derechos mínimos, pregónándolos como universales². Sin embargo, tan complicado ha sido ello, pues, al ser mostrados como una ideología que predicaba cierta emotividad, hacen imposible encontrar parámetros que permitan definir los mismos y, por ende, garantizarlos.

Al respecto, Lynn Hunt ofrece una importante visión sobre cómo es que los derechos humanos pudieron expandirse bajo una ideología que predicaba cierta emotividad y que agregaríamos; cómo ellos se encontrarían vinculados a la idea del otro o de la otredad al ser parte de una comunidad política, no obstante, su fuerte base emocional es lo que imposibilitaba el poder definir los derechos humanos por su constate cambio. Para ello, la etapa de la ilustración y de la Reforma Protestante —fuera del procedimiento de secularización que trascendería al contexto jurídico y que poco se ha escrito al respecto o se le ha restado importancia—, así como del movimiento humanista, que dicho por Gustav Radbruch trajo consigo que el concepto de humanidad fuera renovado y, cuya palabra “humanismo”

² Hunt, Lynn, *La invención de los derechos humanos*, trad. de Jordi Beltrán Ferrer, Barcelona, Tusquets, 2009, p. 288.

significó en esta época la asimilación de los valores de la cultura antigua, bajo un tipo de formación espiritual y moral del hombre como sucedió en tiempos de Cicerón³.

En este contexto es que, al ser una ideología, su rechazo se centre también en presentarlos como una forma de denominación, pues, se dice que, al nacer con el objetivo específico de servir a una clase, como fue la burguesía y dotar así a dicho grupo de una forma para confrontar el poder político y la organización social estática de su época, los mismos también serían excluyentes. Sumado a ello, su poca reflexión y acciones para garantizarse, hacen que, al no tomarse en serio, se considere desaparecerlos, como Costas Douzinas lo planteó hace unos años, ya que parecería solamente servirían para satisfacer las pretensiones de ciertas clases sociales. De igual modo, Stefano Rodotà reconocería esta idea al señalar lo siguiente: "... Sabemos que la invención de los derechos pertenece a la modernidad occidental y que es muy estrecha su conexión con las reivindicaciones individualistas y propietarias de la burguesía victoriosa"⁴.

Conforme a lo anterior, se requiere analizar su naturaleza, en la que bien puede plantearse dos supuestos; el primero de ellos bajo la idea de dejar ciertos derechos fuera de un consolidado conglomerado de ellos, o bien, en segundo lugar, incorporarlos, pese a que hacer ello nos hiciera poner en tela de juicio su propia naturaleza y como sucede en diversas situaciones, hacer que pierdan peso sustantivo las normas fundamentales que dan origen a un determinado ordenamiento jurídico, en la medida en que se vuelve imposible su protección, pues, si bien se desarrollaron obligaciones morales que en esencia debían cumplirse, como sucedió así con la Declaración Universal, también lo es que no se desarrollaron así los medios para lograrlo, sin embargo en materia ambiental pudiéramos pensar algo distinto.

III. LA FORMACIÓN DEL CONCEPTO SOBRE DESARROLLO SOSTENIBLE Y OTROS ASPECTOS AMBIENTALES EN LA IDEA DE LOS DERECHOS HUMANOS

El concepto de sostenibilidad aparece por primera vez en mil novecientos ochenta y siete con el libro *Nuestro Futuro Común (Our Common Future)* o Informe Brundtland presentado por la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo de la Organización de las Naciones Unidas, no obstante donde sea que planteemos el origen y protección de la idea de protección ambiental o hablemos de sustentabilidad, sostenibilidad u otros conceptos relacionados, lo cierto es que ello lo podríamos relacionar con la idea de bienes comunes

³ Radbruch, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, 189, p. 154.

⁴ Rodotà, Stefano, *El derecho a tener derechos*, trad. de José Manuel Revuelta, Madrid, Trotta, 2014, Colección Estructuras y Procesos, p. 48.

(*beni comuni*). Para ello, debemos señalar que dicha concepción nace de ser un punto medio entre lo que se denomina bienes de propiedad privada y pública, lo cual constituye el aspecto social de los mismos.

Stefano Rodotà con base en lo anterior, se preguntó si es posible disponer de un bien sin ser necesariamente propietario y, la respuesta es que sí, puesto que es solo bajo esta idea que se permitirá garantizarlos en el tiempo, como si dichos bienes denominados comunes se introdujeran a la comunidad humana no únicamente como una reconciliación entre el ser individual y social, sino que se encuentren ligados a un determinado grupo social, es decir, lo que se pretende con estos bienes es ir más allá de ello, llevándolos a que se encuentren históricamente asegurados bajo toda una estructura jurídica, que podría decir fuera más allá de los límites meramente nacionales. Aunado a que hablar de esa nueva concepción, trae consigo nuevas necesidades, lo que plantea la idea de que los derechos fundamentales estén conectados con bienes indispensables para su satisfacción.

Bajo lo anteriormente referido es que los derechos, vistos así, operarían a través de un principio de solidaridad, donde:

Es precisamente la indivisibilidad de los derechos lo que hace que el juego separado de derechos y deberes ya no esté disponible. La solidaridad, a la que tiene derecho la cuarta parte de la Carta Europea, cumple precisamente la función de incorporar el deber en la ley, donde la dimensión individual es impensable sin la social⁵.

Por lo que, en él, todos gozan de las mismas condiciones, sin elementos ególatras o egoístas por así mencionarlo, lo que consecuentemente trae aparejado que en la medida en que estos llamados derechos fundamentales son tratados como bienes comunes que —según Stefano Rodotà— son aquellos que producen la utilidad necesaria para que estos puedan ser satisfechos y con ello —agregaría— se garantiza el pleno desarrollo de las personas.

Por lo anterior, inmediatamente no escapa la participación de la sociedad, que esta pudiera tener mediante diversas acciones a través de las cuales podrían reconocerse otras cuestiones, como el hecho de que existen diversos intereses puestos en juego o el disfrute de los denominados bienes naturalmente escasos de las generaciones futuras por medio de consideraciones de ética ambiental y deberes de la población humana que incluso pue-

⁵ Stefano Rodotà señala lo siguiente: *“È proprio l’indivisibilità dei diritti a rendere non più proponibile il gioco separato di diritti e doveri. La solidarietà, alla quale è intitolata la quarta parte de la Carta europea, esercita proprio la funzione di inglobare nel diritto il dovere, là dove la dimensione individuale è impensabile senza quella sociale.”* Véase, Rodotà, Stefano, *La vita e le regole*, Milano, Feltrinelli, Saggi Universale Economica Feltrinelli, 2006, p. 39.

den llevar a que determinados derechos de propiedad puedan ser restringidos, siempre y cuando se afecten derechos fundamentales de toda una colectividad que, en todo caso, tendrán este carácter de bien común.

IV. RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

La Responsabilidad Social Empresarial o Corporativa (RSE O RSC), e incluso en México como se conocen, empresas socialmente responsables, implica reinventar una visión económica de los agentes que participan en ella, hacia un aspecto social y ambiental. Por tanto, a mediados del siglo pasado, se creó este concepto y cuya evolución, podemos decir, le permitió llegar hasta a una denominada ética empresarial en los últimos años y que, si bien poco se ha dicho de él en el ámbito jurídico, en los últimos años este concepto ha cobrado importancia.

Howard R. Bowen, quien se le conociera como el padre de la responsabilidad social empresarial, señala que esta “hace referencia a las obligaciones de los ‘hombres de negocios’ para adoptar aquellas políticas, tomar aquellas decisiones, o seguir aquellas líneas de actuación que son las deseables en términos de objetivos y valores sociales”⁶.

En este contexto, la RSE no es algo que pueda ser tratado bajo las mismas condiciones en todos los países, esta también depende en gran medida del sector económico, de acuerdo con sus propios problemas, variaciones sociales y ecológicos, no obstante, se habla de tres temas prioritarios como son: *people, planet y profit*⁷. E incluso, como mencionamos, el área geográfica donde estén podría variar todas estas decisiones, el contar con aparatos gubernamentales sólidos que sean capaces de actuar como órganos reguladores, la participación de las empresas en conjunto con las Organizaciones no Gubernamentales (ONGS), que si bien, pueden tener intereses compartidos, deben encontrar un punto en común y trabajar es este⁸, así como una sociedad civil bien desarrollada que pueda seguir

⁶ Sánchez García, Victoria Eugenia, et al., *Responsabilidad Social Corporativa. El papel de las Naciones Unidas y otras Organizaciones Internacionales en la Promoción de la RSC*, Madrid, Dykinson, 2017, Ciencias Jurídicas y Sociales, p. 19.

⁷ Hupperts Pierre, *Responsabilidad social empresarial; comunicación y cooperación en el área de la RSE*, Buenos Aires, Valleta Ediciones, 2005, p. 12.

⁸ Desde aquí podemos decir que los puntos de aprendizaje para las empresas son: a) olvidar juicios y prejuicios de las ongs; b) tomar en consideración la importancia de las ongs en la sustentabilidad; c) hay un deber de comunicar la rse por parte de la empresa, apoyándose de materias como el marketing, d) tener una participación proactiva y verdadera de adoptar la RSE.

Ahora bien, entre los desafíos de las ONGS estarían los siguientes: a) tomar decisiones en forma uniforme, transparente y rápida, estableciendo compromisos y cumplirlos; b) entender cómo funciona una empresa, su modo de organización y fines; c) generar ambiciones reales respecto a la posibilidad de poder influenciar determinadas conductas de las empresas. Por último, ambas deben ser capaces de generar condiciones que les permitan ganar a ambas, encontrar puntos de acuerdo y de alguna forma trabajar sobre ello. Para más información se recomienda consultar: Hupperts, Pierre, *op. cit.*, pp. 81-116.

de cerca, ya no todas las actividades, sino determinadas de la empresa, pues, en este punto se confrontan las preferencias, gustos y necesidades contra aquello que podría ser ecológicamente aceptable y difícilmente como consumidor, se tenga una tendencia a lo segundo.

V. EL ROL DEL ESTADO EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL

Existen autores que desarrollan teorías en las que se afirma que la intervención gubernamental no es necesaria en la medida en que las personas afectadas por la externalidad⁹ tienen la capacidad de que se reúnen y negocian, pues, de alguna forma el mercado se encarga de crear incentivos, que de acuerdo con las demandas de la sociedad, será esto lo que pueda regular la actuación de la empresa en la sociedad, pero, ¿qué sucede cuando las empresas no pueden responder a las demandas de la sociedad? Entonces, necesariamente se requiere una intervención por parte del Estado, sea que actúe de forma directa o indirecta.

En estos términos, Halina Ward¹⁰ sostiene que dicha intervención, en cualquiera de sus dos formas, actúa por medio de cuatro etapas, es decir, se promociona, colabora, facilita y ordena el actuar de la empresa.

Al respecto, ello abre paso a que si lo trasladamos a la materia tributaria, la autoridad fiscal, ante una eventual idea de mejorar su recaudación, haga necesario generar un mayor acercamiento con el contribuyente con relación a las prácticas que toma este para cumplir con sus obligaciones fiscales, o bien, imponerles mayores obligaciones, para que la autoridad puede con ello implementar mecanismos más eficientes de recaudación y simplificación de trámites, solo por mencionar algunos y, no tanto imponerles mayores obligaciones, sanciones y procedimientos de forma desmesurada, quizás, buscando una especie de doble beneficio y, por qué no, que tales beneficios puedan ser extensivos a otras áreas.

Es por ello, a nivel internacional surge la Resolución aprobada por la Asamblea General el veinticinco de septiembre de dos mil quince, denominada: Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, la cual trató de inspirarse en los

Además, se discute que en su mayoría son empresas multinacionales quienes pueden asumir todo lo relacionado con la RSE que, si bien está dirigida a todas las empresas por igual, las empresas PYMES quizás deberían tener otro tratamiento a fin de asegurar su participación.

⁹ Entendiendo por esto, aquellas situaciones o acontecimientos, no previstos pero que son potencialmente generadores de un daño entre diversos agentes, sea cuando el negocio o actividad que se desarrolla genera un daño y, por ende, se debe pagar todo el daño causado. Donde lo importante es que, como consecuencia de ello, se necesitan una serie de recursos para transferirlos y recombinarlos a una eventual reparación, lo que genera que la RSE surja como una forma de reparar dichas externalidades. Para más información, véase; Coase, Ronald, "The Problem of Social Cost", *The Journal of Law & Economics*, volume III, october 1960, pp. 1-44, <http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>.

¹⁰ Para más información se recomienda consultar: Ward, Halina, *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: taking stock*, International Finance Corporation, The World Bank, january 2004, pp. 5-6, <http://documents.worldbank.org/curated/en/548301468313740636/pdf/346560CSR1Taking1Stock.pdf>.

propósitos y principios asumidos en la Carta de las Naciones Unidas, incluido el pleno respeto del derecho internacional, cuyos fundamentos son la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados internacionales de derechos humanos, la Declaración del Milenio y el Documento Final de la Cumbre Mundial en dos mil cinco, así como otros instrumentos, tales como la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo. Por lo que podemos concluir que lo más relevante en dicha Resolución fue la descripción de los 17 Objetivos sobre Desarrollo Sostenible, mismos que al final resultan ser principios que se vuelven meras aspiraciones.

Sostenemos lo anterior ya que, si bien dichos principios se presentan como un nuevo modelo a seguir, lo cierto es que resulta tan complejo cumplirlos, pues, necesariamente se necesita reformular no solo el aspecto institucional a nivel Administración Pública, sino de toda la sociedad y cada una de las organizaciones que la componen y, más aún, si bien esa situación se reconoce a nivel mundial, necesariamente cada país en lo individual requiere adoptar una plena convicción de querer incorporarlos a su sistema de organización gubernamental e incluso asumir altos costos, ya que, aún y cuando el Comité de Expertos en Administración Pública busca movilizar recursos financieros y encontrar formas innovadoras de obtener apoyo financiero público y privado e inversiones orientadas a la implementación de la Agenda 2030, reconociendo que debe garantizarse la rendición de cuentas y permitir el escrutinio público, las excepciones al acceso a la información deben estar sujetas únicamente a las salvedades específicas y limitadas que establece la ley y que se determinan mediante un proceso abierto, no dejan de ser aspiraciones.

VI. PANORAMA FISCAL DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, PARA LA MOVILIZACIÓN DE RECURSOS EN EL MARCO DE LA AGENDA 2030 PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE

En años recientes la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), publicó un estudio titulado: Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, mediante el cual se analizan una serie de políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, donde América Latina ha presentado ingresos públicos similares desde dos mil dieciocho, sin embargo, se produjo una tendencia a la reducción en el grupo de países compuesto por Centroamérica y México, mientras que en América del Sur estos ingresos incluso estaban adquiriendo mayor dinamismo. No obstante, aún los ingresos fiscales de la región siguen siendo insuficientes para financiar el logro de los objetivos de Desarrollo Sostenible, como reconoció la misma CEPAL¹¹.

¹¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 7, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf.

En estos términos, se decía que una de las principales barreras para la movilización de recursos internos es el alto nivel de evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos¹². Aunado a ello, se reconoció una disminución en el proceso de reducción de la desigualdad, por lo que se estableció que se debe afinar la intervención pública sobre la base del fortalecimiento de instrumentos tributarios con mayor poder redistributivo y políticas de gasto público¹³, lo que en el mismo modelo de Desarrollo Sostenible se reconoce como una especie de reinención de la Administración Pública y mejorar lo que se denomina gobernanza¹⁴.

Además, se reconoce a la política tributaria como herramienta para impulsar el progreso hacia el cumplimiento de los Objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, desde múltiples dimensiones, tales como la desigualdad, la pobreza y el bienestar de mujeres, ancianos, jóvenes y otras poblaciones vulnerables, lo que produce un crecimiento económico y un bienestar social, de ahí que el desafío de los países sea desarrollo económico sostenible e inclusivo¹⁵.

Bajo esta línea argumentativa, en términos de la CEPAL, los impuestos tienen una capacidad de modificar las decisiones de producción, consumo e inversión, de esta manera se les ha reconocido como instrumentos para fomentar o desalentar determinadas acciones económicas que se consideran nocivas o no deseadas desde una óptica del bienestar de la sociedad en su conjunto, y es por ello que la Comisión Económica para América Latina y el Caribe en este denominado *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*, destaca la importancia que tienen los impuestos correctivos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, pues, como reconocería, juegan un papel fundamental en la política de precios, sobre todo en aquellas prácticas que se consideran insalubres, que en principio tendrían que incidir en mitigar los comportamientos nocivos, situación diferente a si cumplen su finalidad o no.

¹² *Idem*.

¹³ *Ibidem*, p. 8.

¹⁴ La CEPAL señala que, particularmente, la recaudación del impuesto sobre la renta personal sigue siendo débil en la región, sin embargo, consideró que no debería de ir tanto hacia ese rubro, dado que los países buscarían obtener mayores ingresos incrementándose las tasas de ese impuesto, no obstante, Arthur Laffer plantea que el hecho de subir la tasa del impuesto no necesariamente aumenta la recaudación, porque la base tributaria cae. Por tanto, en su gráfica, puede observarse el punto en el que la tasa impositiva es cero, y donde los ingresos fiscales serán nulos, ya que no se aplica ningún impuesto. Mientras que, por el contrario, si la tasa impositiva es del 100%, los ingresos fiscales también serán nulos, ya que nadie aceptaría producir un bien cuyos ingresos generados fueran destinados en su totalidad a pagar impuestos. Véase; Laffer, Arthur, "The Laffer Curve: Past, Present, and Future", *Executive Summary Backgrounder*, núm. 1765, 2004.

¹⁵ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *op. cit.*, pp. 7-8.

Una vez establecido todo lo anterior, podemos pensar que ese tipo de tributación mediante impuestos indirectos difiere completamente del modelo de tributación medioambiental en Europea, donde se identifican determinados comportamientos, se reconocen los costes de este comportamiento dañino y con base en esto se busca en la medida de lo posible reducir los mismos comportamientos a niveles aceptables o mínimos establecidos mediante diversos tributos que gravan parte de la actividad de la población como el uso de automóvil, espacial, energético, verter alguna sustancia, entre algunos otros, que se establecen mediante elementos que son cuantificables y verificables, ya sea que se imponga sobre la misma externalidad, o bien, sobre factores indirectos como hemos mencionado y quizás este pudiera ser el modelo que debiéramos seguir.

Enmarcado en el tema que se trata, es que lo anterior se dimensiona a dos aspectos, ya sea que se trate de cumplir con fines puramente ambientales, o bien, conjugar estos con objetivos socioeconómicos, como son un incremento en el empleo o una mejora en la eficiencia del gasto público, o bien, como puede ser dirigirlos a sectores de salud, sistema de pensiones, educativo, solo por señalar algunos, buscando siempre que se mejoren la calidad ambiental y la eficiencia del sistema económico a fin de incrementar el nivel de bienestar social y, con ello, de igualdad y equidad.

VII. LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO

Emilio Margáin Manautou afirma que solo puede hablarse de política fiscal cuando un gasto se va a financiar con recursos fiscales provenientes del impuesto¹⁶. De este modo, el Estado debe estructurar un sistema fiscal que no sólo produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino que además debe establecer medidas fiscales que establezcan la orientación económica del país, pese a que ello implique sacrificios recaudatorios, ya que recordemos el objetivo principal de la política fiscal es la recaudación y secundariamente: A) facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; B) desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a mejorar el desarrollo económico, y; C) evitar fuga de capitales¹⁷.

Por ende, bajo esta línea argumentativa podemos pensar en tres soluciones —con sus respectivos problemas— para implementar una política fisco ambiental que pueda ser compatible con el ámbito jurídico:

¹⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 7.

¹⁷ *Ibidem*, p. 13.

- A. Que se establezcan tributos que se encarguen de gravar las actividades que se consideren perjudiciales, evitando así que las empresas dejen de realizar este tipo de actividades o en su caso vean restringida su conducta. Pero entonces, ello nos lleva a pensar que no existiría una verdadera responsabilidad social empresarial, puesto que en este caso el pago de dicho tributo solamente sería un medio para darle la posibilidad a determinada empresa para que pueda continuar con su actividad productiva, por lo que en nada importaría el desarrollo de su actividad y las consecuencias que dejaría la misma;
- B. Por otro lado, se piensa en el incentivo fiscal; visto como una excepción al régimen ordinario del tributo, mediante el cual se fomenta un estímulo que ayuda a provocar un beneficio fiscal, pero que hasta cierto punto —como su nombre lo indica— incentiva una conducta del receptor normativo. Lo que entonces lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo a esta denominada responsabilidad social empresarial, pero consecuentemente quien asumiría dicha reducción recaudatoria —como un costo— sería la ciudadanía, quizás sólo justificado por el beneficio que recibirían y con el objeto de prevenir necesidades a futuro;
- C. Crear técnicas desgravatorias que no son otra cosa que el objeto imponible, este simplemente delimitado por el legislador y que, por ende, se encuentre íntimamente relacionado a los impuestos —más establecido por criterios de política pública o con otra finalidad— y, tal vez, fuera de la protección medioambiental. En este sentido, retomando las técnicas desgravatorias, las mismas deberán cumplir con tres principios fundamentales jurídicos de la tributación, que a decir de Sainz de Bujanda¹⁸ son:
 - a) Que la legislación fiscal tenga coherencia y se inspire en lo que se estime justo de acuerdo con la distribución de la carga tributaria;
 - b) Que la norma jurídica tributaria emane de la colectividad en cuanto creación o reformas a las exacciones públicas que ejercita por medio de sus órganos de representación en forma de leyes, y;
 - c) Que las garantías otorgadas a la colectividad no resulten burladas por una cuestión arbitraria de la Administración.

Una política fiscal, como hemos argumentado, debe fijar las características generales de los impuestos de acuerdo con factores económicos, políticos e incluso psicológicos

¹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 391.

del país de que se trate. De este modo, México válidamente podría establecer tributos para cumplir con determinadas obligaciones internacionales que se encarguen de gravar las actividades que se consideren perjudiciales, por medio de bases imponibles, en las que se recurra a una estimación objetiva, donde sus elementos constituyan un incentivo a reducir la contaminación, evitando que con ello las empresas dejen de realizar sus actividades económicas o en su caso vean restringida su conducta, mediante el cual se lleve a cabo una función de promoción, apoyo o estímulo a esta denominada responsabilidad social empresarial o ética empresarial.

Aunado a lo anterior, si México pretende cumplir con ello, debe de relacionarse con los tipos de regímenes tributarios, sujetos obligados, impuestos y el mismo régimen de coordinación fiscal.

Es importante mencionar que con el Federalismo y, más específicamente, el enfocado al ámbito fiscal en la medida en que nace de un proceso histórico donde se propició el endeudamiento de los Estados miembros, pues, se dice, solamente generó un crecimiento regional inequitativo, no obstante, no nos detendremos a explicar ello y solo resaltaremos que los Estados miembros, si bien no se incorporaron por convicción, sino que se vieron en la necesidad de incorporarse a los convenios que limitarían sus potestades tributarias en la medida en que debían ajustarse al otorgamiento de facultades establecidas dentro de la Constitución de 1917¹⁹, toda vez que, de no hacerlo así quedarían excluidos a obtener un derecho para lograr así una participación mayor de la recaudación federal y entonces la coordinación fiscal se presupondría lograda con la celebración de los Convenios de Colaboración Fiscal, sin embargo tan importante es este sistema que no podría ser excluido, ya que de este dependerán diversas facultades para actuar y recaudar por medio de un bloque de exclusividad.

Por último, quizás se debe decidir si es conveniente operar con un fondo similar al relacionado con la materia de hidrocarburos, como lo es el Fondo Mexicano del Petróleo, así como definir las autoridades que estarán involucradas en dicho modelo, entre otros aspectos.

¹⁹ Vergara Rivas, Fabiola Guadalupe, *El certificado bursátil: Análisis y perspectivas sobre la bursatilización de deuda pública en México*, México, Porrúa, 2005, Breviarios jurídicos, p. 8.

VIII. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL Y LA REINVENCIÓN DE LA VISIÓN ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL. IMPUESTOS AMBIENTALES. GENERALIDADES

En nuestro país no existe un conjunto de normas tributarias a las que se las pueda denominar “reforma fiscal verde” o que siquiera persigan una finalidad extrafiscal de protección ambiental. Únicamente existen determinados ordenamientos que han incorporado el pago de derechos por la utilización de cierto tipo de recursos, tales como energía, hidrocarburos, minería, entre algunos otros, o bien, la creación de incentivos compatibles con objetivos ambientales o de promoción de otras actividades como la inversión hacia ese tipo de finalidades.

Para ello, será importante trabajar sobre dos ejes principales; en primer lugar, reformular nuestro ordenamiento jurídico fiscal por el que se busque una protección ambiental, mediante la cual se incorpore la finalidad extrafiscal en forma directa sobre los insumos, procesos y productos generadores de la fuente de contaminación, promoviendo la creación y aplicación de incentivos fiscales sobre los procesos productivos que se adapten al desarrollo sustentable.

En segundo lugar, crear nuevos tributos necesarios para corregir conductas negativas, otorgando beneficios para aquellos sujetos que busquen ser más amigables con el ambiente e incluso con ello, al punto de que la competitividad entre ciertos sujetos se base en crear mejores condiciones que ayuden a la protección ambiental, como en el caso puede ser que una persona moral se vea obligada a ser amigable con el ambiente para poder competir con otras, para lo cual será ineludible vigilar el cumplimiento por parte del Estado mediante sus instituciones en cualquier nivel de Gobierno y lograr cumplir así con el fin extrafiscal para el cual son creados estos tributos.

En este sentido, es bien sabido que, para llevar a cabo la efectividad del derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar, como puede desprenderse de la lectura efectuada al Artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta evidente para que ello pueda cumplimentarse, constituye una obligación a cargo del Estado mexicano llevar a cabo acciones tendentes a proteger el medio ambiente, acceder al derecho a la salud y evitar el daño a esta por la aparición de contingencias ambientales. Por consiguiente, la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, en su Artículo 22, considera instrumentos económicos, los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente, considerando, además, como instru-

mentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que impulsen el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental, sin tener fines exclusivamente recaudatorios, sin embargo, esto no es una cláusula habilitante que justifique un impuestos ecológico, pues, estos parten de otras premisas para considerarse constitucionalmente válidos.

Conforme a lo anterior, es que, a su vez, debe buscarse acatar un orden no solo nacional sino internacional y con ello eliminar la ineficacia del sistema, la evasión de impuestos, el traslado de beneficios, el uso abusivo de los tratados y las corrientes financieras ilícitas, mejorar la gestión de los procesos de recaudación pero sin llegar al terrorismo fiscal, crear esferas de competencia claras, transparentando las operaciones, garantizando que la gestión de los recursos a nivel microeconómico y macroeconómico, en particular en lo que se refiere a los ingresos procedentes de los recursos naturales, se destine a los fines por los que originalmente se crearon y con posterioridad se evalúe su desempeño e incluso mostrar los beneficios que tienen, para la sociedad, las aportaciones de los contribuyentes a través de resultados que puedan ser visibles.

IX. MÉXICO HACIA LOS NUEVOS RETOS MEDIOAMBIENTALES

Adoptar tributos ambientales, mediante los cuales se grave de forma directa parte de la actividad de la población o de determinados sectores de la industria que puedan considerarse dañinos para el medio ambiente, resulta uno de los mayores retos a diseñar e implementar por lo que una vez evaluado este, se debe valorar la utilidad del uso de los bienes ambientales y el costo de evitar la contaminación o algún otro fin que se persiga, mediante elementos cuantificables y verificables, pero siempre tomando en consideración las realidades sociales, económicas y políticas en las que el sistema tributario opera, enfocando no solo su beneficio a sectores ambientales, puesto que, dado los actuales modelos internacionales, ello es solo una parte del todo, que puede contribuir a generar otros beneficios. Que, en conjunto con diversas políticas públicas, arreglos y convenios, pudiera lograrse la adopción de nuevos tratamientos a fin de lograr el mayor beneficio para todos, bajo un esquema de responsabilidad.

Por lo que respecta a México, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos ha dotado de algunas características para considerar los impuestos ecológicos o ambientales constitucionalmente válidos, como son los siguientes:

- Que este tipo de impuestos gravan manifestaciones económicas indirectas de riqueza; y para entender tal circunstancia, los Artículos que los contengan — ecoimpuestos— deben ser interpretados en el marco de competencias concu-

- rrentes de la Constitución Federal y su ley general respectiva en materia de protección al ambiente; así como la tendencia mundial para establecer impuestos de carácter ecológico;
- Debe acatarse la delimitación de la potestad tributaria como sistema constitucional, la cual está distribuida conforme a lo siguiente:
 - a) Un bloque de exclusividad conferido a la Federación, a través de:
 - a.1) La reserva expresa y concreta de ciertas materias y fuentes de riqueza o imposición reservadas a la Federación (Artículos 73, fracción XXIX, y 131 de la Constitución Federal); a.2) Restricciones a los Estados como límites negativos a la potestad tributaria de los mismos (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII; y 118 de la Constitución Federal);
 - b) Un sistema concurrente de ciertas facultades impositivas (conforme a los Artículos 73, fracción VII, y 124 de la Constitución Federal);
 - En el sistema constitucional de distribución de competencias tributarias no hay una referencia de concurrencia —expresa— a la “materia ambiental”;
 - El *bloque de exclusividad* conferido a la Federación se funda sustancialmente en el *sustrato económico* o fuentes impositivas más que en una clasificación o sistematización de materias jurídicas;
 - En el Estado mexicano puede existir concurrencia impositiva para establecer contribuciones que trasciendan a la materia ambiental, pero para ello debe determinarse que (i) no se invada el “bloque de exclusividad” de las fuentes impositivas conferido a la Federación; y (ii) que las contribuciones efectivamente puedan responder, entre otros fines extrafiscales viables, a la protección del medio ambiente, y que como tal puedan funcionar como “instrumentos económicos-fiscales”. Pero todo ello en el marco de la concurrencia constitucional en materia impositiva, y no ambiental;
 - El sustento constitucional que habilita la potestad tributaria normativa es la existencia de un *sustrato económico* (capacidad económica);
 - Se reconoce que a nivel internacional “los impuestos” (entiéndase en sentido amplio como “contribuciones”) tienen la capacidad de resarcir fallas en el mercado con la incorporación del impacto que sufre el medio ambiente a través de los precios de los bienes contaminantes;

- En esta línea, se reconocen parámetros de control que pueden ser desde el punto de vista competencial, es decir, qué puede hacer el Estado federal o local y qué necesita como presupuesto para hacerlo; y otro que limita ese ejercicio y otorga garantías al contribuyente que se ha identificado con los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público;
- Resulta factible que exista la intervención de otras fuentes normativas, como en el caso lo son las normas oficiales mexicanas, toda vez que precisamente en ellas se prevén los elementos, procedimientos, mecanismos y metodologías que la autoridad fiscal debe seguir con precisión para efectos de integrar la base imponible, siempre y cuando existió un acto normativo primario por parte del legislador que permite esa intervención de otras fuentes;
- Que para demostrar la inconstitucionalidad de las normas que regulan impuestos ecológicos, se tendría que demostrar que tal gravación es ruinoso o destruye la fuente de riqueza gravada;
- El impuesto ecológico local es constitucionalmente válido sí y sólo sí no coincide con la materia gravada por otros ordenamientos jurídicos como puede ser el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, pues, no existiría transgresión a tal sistema jurídico.

De no implementarse lo anterior y seguir operando mediante el esquema de impuestos sobre todo indirectos, mediante los cuales se grava un producto, ya sea en su conjunto o no de manera diferente al resto general de los bienes disponibles en una economía, como son los casos de: tabaco, el alcohol o las bebidas azucaradas y que en México transitamos de un Impuesto a los Productos con Alto Contenido Calórico a un denominado Etiquetado Frontal en los cuales se muestren los excesos relacionados con la elaboración del mismo producto, que si bien, pudieran reducir en cierto grado las ventas de estos productos, no solo habría que analizarse esto, pues, debe considerar si en realidad se está combatiendo el problema por el que originalmente se plantearon los mismos, al reunir datos y producir la información necesaria para tomar decisiones fundamentadas y establecer políticas sólidas que regulen una marco de seguridad sanitaria.

Por lo que, además, debe existir una capacidad funcional de Gobierno para desempeñar sus funciones, ligada a los procedimientos institucionales y la disponibilidad de recursos financieros y humanos, así como su capacidad política.

La última opción es operar con un esquema híbrido de los dos puntos tratados con anterioridad pues, como puede inferirse, el primero tiene la finalidad de incidir más en el

control, manejo, explotación y extracción de recursos naturales, mientras que el segundo, repercute en productos con los cuales se busca desalentar y reducir el consumo de productos nocivos para la salud, con los cuales, de llegarse a cumplir, puedan disminuir el costo fiscal asociado a los programas de atención de las enfermedades no transmisibles. Sin embargo, dado el periodo que tomaría hacer esta transición, se necesitará complementarse con el primer punto, en la medida en que se puedan aprovechar los ingresos tributarios derivados de su aplicación para financiar políticas públicas coherentes con un desarrollo sostenible.

X. CONCLUSIÓN

Cada país debe garantizar la estabilidad en su orden jurídico dándole coherencia al mismo como presupuesto necesario, de manera que puedan inferirse sus propios principios, lo cual, nos lleva a buscar entender la sistematicidad y plenitud del Derecho. No obstante, el hecho de reconocer, proteger y otorgar determinados derechos bajo una pluralidad normativa que obedezcan a diversas demandas de distintos grupos sociales rompe con una de las características funcionales del Derecho, esto es, con la generalidad con la que debe operar un sistema y, además, nos muestra que socialmente al no haber intereses comunes, no hay tampoco un orden dentro del mismo. Dado que, si alguien quiere exigir un derecho, al invocarlo, puede que vulnere los derechos de otros, menos, como podemos inferir al del titular que lo invoca.

Un Estado, para fijar las bases de su sistema tributario, requiere, primeramente, establecer una política presupuestaria, la cual, ayuda a decidir los gastos y la manera en cómo estos deben ser cubiertos, es decir, toma en consideración las posibilidades de la nación para sufragarlos y una vez hecho ello, se jerarquizan atendiendo a las necesidades sociales que más necesiten ser priorizadas. En este sentido, con posterioridad, es que surge la política fiscal, donde, habrá que fijar las características generales de los impuestos de acuerdo con factores económicos y políticos. Por lo que, surge la técnica fiscal como presupuesto necesario, en donde después de fijarse las modalidades de la base del impuesto, su control y recaudación por parte del legislador, este debe respetar los principios constitucionales; evitar tomar las medidas que contravengan o impidan el desarrollo económico del país y conocer el déficit de las necesidades sociales del Estado, así como el comportamiento de los contribuyentes.

Explicado lo anterior, establecer tributos que se encarguen de gravar actividades que se consideren perjudiciales, regulando ciertas conductas y modificando otras, requiere de incentivos fiscales, apoyos, estímulos o exenciones vistos como una excepción al régimen

ordinario del tributo, mediante el cual se fomenta un estímulo que ayuda a provocar un beneficio fiscal, lo que entonces lleva consigo una función de promoción a esta denominada responsabilidad social empresarial e inclusive, ir acompañados de técnicas desgravatorias, que no son otra cosa que el objeto imponible, este simplemente delimitado por el legislador. Es por ello que, observando lo contenido en los Artículos 31, 40, 73, 115, 117, 118, 122 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con los cuales se da énfasis al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante el cual se da una concentración de las fuentes impositivas de la base más amplia en el orden federal y, así mismo, se impone la normatividad contenida en la Ley de Coordinación Fiscal, no obstante, se debe hacer que el gobierno en cada nivel de que se trate, cree las bases para generar una auténtica legitimación para recaudar y con ello que puedan gravar mayores actividades económicas o incrementar la tasa, tarifa o cuota impositiva, respetando siempre la división de poderes.

En países como Alemania y Gran Bretaña, donde particularmente se señala que los impuestos ambientales gravan, entre varios, combustible, vehículos, vuelos, uso de un automóvil de la empresa de forma privada, carbono, energía, recursos naturales y los residuos, con los que debe resolverse el problema de las externalidades de estos, es decir, aquellos costos externos para la sociedad que surgen del hecho de que los costos de las actividades que son perjudiciales no perciben, en realidad, los costos medioambientales para eliminar el efecto nocivo y/o revertir la situación original del medio. En este sentido una política impositiva debe ser protectora de ciertos beneficios, considerar la capacidad de pago, sólo por mencionar algunos, entonces, con esto debe solucionarse el problema de la regresividad de los impuestos que, en el caso de América Latina, entendida esta como aquella situación que impactará, en una mayor magnitud, sobre los estratos de ingresos inferiores; distinta de un impuesto proporcional donde recaería con igual fuerza sobre todos los niveles de ingresos e inclusive debería plantearse la idea de dejar de lado la alta dependencia de México por la recaudación de impuestos indirectos, restando importancia a los impuestos directos e incluso olvidándolos.

XI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, Colección el Derecho y la Justicia.
- _____, *La doble naturaleza del derecho*, trad. Manuel Atienza, Madrid, Trotta, 2016, Colección Estructuras y Procesos.
- ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy y LARREA BASTERRA, Macarena (coords.), *Energía y tributación ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013.
- AMADOR, Carlos, *El mundo finito. Desarrollo sustentable en el siglo de oro de la humanidad*, México, Facultad de Química-UNAM-Fondo de Cultura Económica, 2010, Colección Popular.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª. ed., Themis, México, 2014.
- BOUR, Enrique, "Responsabilidad social de la empresa, análisis del concepto", *Estudios Económicos*, vol. XXIX (N.S.), Núm. 59, julio-diciembre de 2012, p. 19, <http://ebour.com.ar/pdfs/Estudios%2059%2027%2011%202012.pdf>.
- COASE, Ronald, "The Problem of Social Cost", *The Journal of Law & Economics*, volume III, october 1960, , <http://econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>.
- DELACÁMARA Gonzalo, *Guía para decisores, Análisis económico de externalidades ambientales*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas, Santiago de Chile, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3624/1/S2008426_es.pdf.
- DOUZINAS, Costas, "El fin(al) de los derechos humanos", *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, núm. 22, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, 2008, <http://revistaius.com/index.php/ius/article/view/142/135>.
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos et al., *La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino*, Naciones Unidas-CEPAL-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social- Dirección de Gestión Pública y Regulación, 2002, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7271/S025361_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- GUERRERO GARCÍA, Javier, *La lucha por el federalismo en México; Una visión sobre los resultados de la Convención Nacional Financiera*, México, Porrúa, 2005.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, México, Tax Editores Unidos, 2003.

- HERRERA, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. de Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2012, Colección Derecho y Política.
- HUNT, Lynn *La invención de los derechos humanos*, trad. de Jordi Beltrán Ferrer, Barcelona, Tusquets, 2009.
- HUPPERTS, Pierre, *Responsabilidad social empresarial; comunicación y cooperación en el área de la RSE*, Buenos Aires, Valleta Ediciones, 2005.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999.
- KLOEPFER, Michael, *Derecho y protección del medio ambiente*, Chile, Núm. 8, 2012, https://www.kas.de/c/document_library/get_file?uuid=1bc5d29e-7138-3dc3-dd6e-919e8f33f-22c&groupId=252038.
- LANZ DURET, Miguel, *Derecho Constitucional Mexicano y consideraciones sobre la realidad política de nuestro régimen*, 5ª. ed., México, Norgis.
- LAURE, Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, trad. de Manuel García-Margallo Rianza, Madrid, Derecho Financiero, 1960, Colección Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, serie IV, vol. III.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2004.
- PATÓN GARCÍA, Gemma, "Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad empresarial", *Revista Pensar en Derecho*, Buenos Aires, Núm. 3, Año 2, diciembre de 2013, Eudeba, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/3/incentivos-fiscales-ambientales-y-responsabilidad-empresarial.pdf>.
- RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955.
- RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 2ª. ed., trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- RODOTÀ, Stefano, *El derecho a tener derechos*, trad. de José Manuel Revuelta, Madrid, Trotta, 2014, Colección Estructuras y Procesos.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, t. I.

- _____, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, t. II.
- _____, *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III.
- SÁNCHEZ GARCÍA, Victoria Eugenia, *et al.*, *Responsabilidad Social Corporativa. El papel de las Naciones Unidas y otras Organizaciones Internacionales en la Promoción de la RSC*, Madrid, Dykinson, 2017, Ciencias Jurídicas y Sociales, 2017.
- SHIVA, Vandana, *Las Guerras del Agua; Privatización, Contaminación y Lucro*, trad. de Susana Guardado, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2003, Colección ambiente y democracia.
- SILVA RAMÍREZ, Luciano, *El control judicial de la constitucionalidad y el juicio de amparo en México*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2014.
- VERGARA RIVAS, Fabiola Guadalupe, *El certificado bursátil: Análisis y perspectivas sobre la bursatilización de deuda pública en México*, México, Porrúa, 2005, Breviarios jurídicos.
- WARD, Halina, *Public sector roles in strengthening corporate social responsibility: taking stock*, International Finance Corporation, The World Bank, January 2004, <http://documents.worldbank.org/curated/en/548301468313740636/pdf/346560CSR1Taking1Stock.pdf>.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil*, trad. de Marina Gascón, 10ª. ed., Madrid, Trotta, 2011, Colección Estructuras y Procesos.

2. Legislativas

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 06 de junio de 2023.
- Ley de Coordinación Fiscal*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 30 de enero de 2018.
- Ley Federal de Derechos*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 03 de mayo de 2023.
- Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente*, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 08 de mayo de 2023.

3. Sitios de Internet

- ASAMBLEA GENERAL DE NACIONES UNIDAS, *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*, Septuagésimo período de sesiones, Temas 15 y 116 del programa, 25 de septiembre de 2015, https://unctad.org/meetings/es/SessionalDocuments/ares70d1_es.pdf.

AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, *Fiscalización de la Agenda 2030 Elementos para una planeación de mediano plazo; Objetivos de Desarrollo Sostenible*, octubre de 2017, http://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Fiscalizacion_de_los_ODS-Version_completa.pdf.

_____, *Fiscalización de la Agenda 2030 Elementos para una planeación de mediano plazo; Objetivos de Desarrollo Sostenible, Resumen Ejecutivo*, s/a, http://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Fiscalizacion_de_los_ODS-Version_ejecutiva.pdf.

_____, *Participación de la Auditoría Superior de la Federación en la tercera reunión Foro de los Países de América Latina y el Caribe sobre el Desarrollo Sostenible de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)*, 25 de abril de 2019, Núm. 8-19, https://www.asf.gob.mx/uploads/72_Boletines_de_prensa/Tercera_Reunion_CEPAL.pdf.

BANCO DE MÉXICO, *Principios internacionales y nacionales*, <https://www.banxico.org.mx/sistema-financiero/principios-financiamiento-v.html>.

BOLSA MEXICANA DE VALORES, *Bonos verdes*, https://www.bmv.com.mx/docs-pub/MI_EMPRESA_EN_BOLSA/CTEN_MINGE/BONOS%20VERDES.PDF.

CENTRO MEXICANO PARA LA FILANTROPÍA, *Empresa Socialmente Responsable (ESR)*, <https://www.cemefi.org/esr/>.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Libro Verde: Fomentar un Marco Europeo para la Responsabilidad Social de las Empresas*, Bruselas, 18.7.2001, COM(2001), 366, [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com\(2001\)366_es.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com(2001)366_es.pdf).

COMISIÓN MUNDIAL SOBRE EL MEDIO AMBIENTE, *Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo*, Asamblea General, Naciones Unidas, A/42/427, 04 de agosto de 1987, http://www.ecominga.uqam.ca/PDF/BIBLIOGRAPHIE/GUIDE_LECTURE_1/CMMAD-Informe-Comision-Brundtland-sobre-Medio-Ambiente-Desarrollo.pdf.

COMITÉ DE EXPERTOS EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, *Informe sobre el 15º período de sesiones (18 a 22 de abril de 2016)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2016, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N16/129/98/PDF/N1612998.pdf?OpenElement>.

-
- _____, *Informe sobre el 16º período de sesiones (24 a 28 de abril de 2017)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2017, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N17/135/56/PDF/N1713556.pdf?OpenElement>.
-
- _____, *Informe sobre el 17º período de sesiones (23 a 27 de abril de 2018)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2018, <https://unbis-net.un.org:8080/ipac20/ipac.jsp?session=15421A97U1F56.68887&profile=bib&uri=fu-ll=3100001~!1176871~!2&ri=1&aspect=subtab124&menu=search&source=~!horizon>.
-
- _____, *Informe sobre el 18º período de sesiones (8 a 12 de abril de 2019)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2019, <https://undocs.org/pdf?symbol=es/e/c.16/2019/8>.
-
- _____, *Informe sobre el 19º período de sesiones (30 de marzo a 3 de abril de 2020)*, Nueva York, Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, Documentos Oficiales, Suplemento núm. 24, 2020, <https://uns-tats.un.org/unsd/statcom/51st-session/documents/BG-item-3o-E-C16-2020-3-S.pdf>.
- DEPARTAMENTO DE INFORMACIÓN PÚBLICA DE LAS NACIONES UNIDAS, *Cumbre para la Tierra + 5 en 1997*, DPI/1868/SD, febrero de 1997, <https://www.un.org/spanish/conferences/cumbre&5.htm>.
- NACIONES UNIDAS, *Principios Rectores sobre las Empresas y los derechos humanos*, Nueva York y Ginebra, 2011, https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_sp.pdf.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*, OECD, 2004, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf>.
- Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024*, s/a, <https://lopezobrador.org.mx/wp-content/uploads/2019/05/PLAN-NACIONAL-DE-DESARROLLO-2019-2024.pdf>.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Documento relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*, 2019, https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/precgpe/precgpe_2020.pdf.

4. Resoluciones

Amparo en Revisión 963/2018.

Amparo en Revisión 1051/2018.

Amparo en Revisión 1071/2018.

EL VALOR DE LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Tamara PAREDES y Gerardo Gabriel GARCÍA¹

SUMARIO

I. Introducción. II. El poder. III. El valor de los principios. IV. La tutela administrativa efectiva. V. La naturaleza de la tutela administrativa efectiva. VI. Las personas vulnerables y el principio de tutela administrativa efectiva. VII. Algunos ejemplos de concreción normativa en el orden local. VIII. Conclusión. IX. Fuentes de información.

RESUMEN

El procedimiento administrativo, entendido como el instrumento jurídico que tiene el ciudadano, individual, pluri-individual o colectivamente considerado, para obtener una prestación o decisión de la Administración, y como el medio que esta tiene para producir sus actos administrativos debe, en un Estado democrático y social de Derecho, estructurarse teniendo como centro de la regulación el respeto irrestricto de la dignidad humana, garantizando y haciendo efectiva en forma permanente la tutela de sus derechos, como única forma legítima de satisfacer el interés general y el bienestar de toda la comunidad, el que no podrá ser alcanzado a través de institutos procedimentales que, alejándose de ese objeti-

ABSTRACT

The administrative procedure, understood as the legal instrument that the citizen has, individually, plurally - individually or collectively considered, to obtain a benefit or decision from the Administration, and as the means that it has to produce its administrative acts must, in a Democratic and social State of Law, structured with unrestricted respect for human dignity as the center of regulation, permanently guaranteeing and making effective the protection of their rights, as the only legitimate way to satisfy the general interest and well-being of the entire population. community, which cannot be achieved through procedural institutes that, moving away from that objective, constitute mere obstacles or impe-

¹ Tamara Paredes: Abogada egresada de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Magister en Derecho Administrativo por la misma Universidad.

Gerardo Gabriel García: Abogado egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Magister en Derecho Administrativo por la misma Universidad.

vo, se constituyan en meros obstáculos o impedimentos para los ciudadanos, y que sirvan a un objetivo contrario al que están destinados.

PALABRAS CLAVE

Derecho Administrativo. Poder. Principios. Procedimientos Administrativos. Tutela Judicial. Tutela Administrativa. Discrecionalidad. Razonabilidad. Dignidad. Vulnerabilidad.

diments for citizens, and that serve an objective contrary to that for which they are intended.

KEY WORDS

Administrative Law. Can. Beginning. Administrative Procedures. Judicial guardianship. Administrative Guardianship. Discretion. Reasonableness. Dignity. Vulnerability.

I. INTRODUCCIÓN

El Derecho Administrativo regula las relaciones entre las personas y la Administración. Esa relación, que se caracteriza por la existencia de las llamadas facultades exorbitantes del Estado y su ejercicio del poder, es uno de los principales objetos de estudio del Derecho, y del Derecho Administrativo en particular, quien debe instrumentar los mecanismos normativos idóneos y aptos para que la situación de preeminencia necesaria, pero limitada, que importa el desarrollo de actividades dirigidas a satisfacer el bien común, se vea equilibrada con las garantías correspondientes, entre las cuales la tutela de los derechos del ciudadano frente a la Administración juega un papel fundamental.

A partir de la segunda mitad del siglo pasado se advierte la intensificación y el progresivo avance de la intervención del Estado en los más variados aspectos de la vida cotidiana de los ciudadanos, incorporando paulatinamente mayores regulaciones en actividades y ámbitos que anteriormente quedaban sometidos al libre arbitrio o convención de los particulares, situación que se ve acelerada en épocas de crisis o de acaecimiento de fenómenos fuera del ordinario devenir de la realidad, lo que se ve multiplicado por los efectos de la globalización y el auge tecnológico comunicativo.

Como consecuencia de esta situación y, en respuesta a estas nuevas necesidades, más que nunca, pesa sobre los hombros del Derecho Administrativo, que esas circunstancias extraordinarias no se vuelvan habituales y ordinarias. Al respecto, Jaime Rodríguez-Arana Muñoz expresa:

Frente a la tentación, no siempre resistida, de convertir al Derecho Administrativo en una herramienta o instrumento del poder público o económico, la encarnación principal de la justicia en los principios nos permite seguir alimentando

la esperanza de que el Derecho Administrativo sigue siendo el dique de contención, por una parte, del poder incontrolado, del poder irracional, del poder que se sale de los cánones de la moderación y la templanza en cuyo marco se debe ejercer el poder en un Estado de Derecho².

La tentación del uso del poder de manera desmedida se presenta de una forma más atractiva, por lo fácil que es imponer restricciones que, en más de una ocasión, encuentran motivación exclusiva en la emergencia, crisis económica o social, u otros fenómenos similares, sin mayores fundamentos ni motivaciones, es decir, la sola existencia de un hecho (v.g. una situación sanitaria particular) habilitaría por sí misma el dictado de una regulación restrictiva, sin la consideración de su razonabilidad o necesidad, transformando el poder normativo del Estado en un fin en sí mismo.

Pero son los principios y el Derecho Administrativo que sirven a manera de dique de contención para ese poder discrecional, arbitrario o irrazonable, cuando no ilimitado, que para lo único que debe existir es para lograr fines legítimos como la satisfacción del interés general.

Es el Derecho Administrativo y los principios que lo informan, el que tiene que actuar a modo de dique de contención, como contrapeso que establezca los límites a una actuación estatal que se ve tentada de extralimitarse en su ejercicio con el justificativo de la prioridad del bien común, generando como contrapartida una garantía al ciudadano por cada prerrogativa estatal.

Es así como, en el siguiente apartado se analizará el poder y su relación con los principios, la importancia o valor que estos tienen en el procedimiento, con especial énfasis en la tutela administrativa efectiva, su naturaleza, fundamento normativo y relación con las personas vulnerables.

II. EL PODER

El ejercicio del poder, como señalamos precedentemente, lleva la natural tendencia a extralimitarse, a desbordar de su centro, lo que se potencia tanto acontecimientos fuera de lo normal, como ante la pasividad de sus destinatarios, o la permisividad de los órganos jurisdiccionales encargados de su control.

Hoy la libertad, al igual que en todos los tiempos, se ve amenazada por un curso de poder, que debe ser contenido y encausado a través de los principios del Derecho, los que

² Rodríguez- Arana, Jaime, "Sobre el derecho fundamental a la buena administración y la posición jurídica del ciudadano", *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, Fórum, año III, núm. 11, jan./mar 2003.

deben traducirse a través de un marco normativo apto para garantizar los derechos fundamentales.

Ellos evitan que con fuerza se avance sobre las garantías de las personas destinatarias del ejercicio del poder de la Administración.

Normalmente se percibe la fuerza y la actividad administrativa no solo cuando se concurre a efectuar una petición al Estado, sino cuando simplemente se vive en sociedad, a través de una maraña de regulaciones normativas de muy diversos estamentos (nacionales, provinciales, comunales, municipales, empresas y sociedades) en las que participa o forma parte el mismo Estado, y hasta de organismos privados a los que se les ha delegado el ejercicio de determinadas funciones públicas, como sucede en algunos casos de concesionarios de servicios públicos.

La Administración regula la vida del ciudadano, por ejemplo, la forma de prestar los servicios públicos, cómo debe circular, qué características debe contar una vivienda, quiénes cuentan con habilitación para vender, acceder a un permiso para manejar un vehículo, entre otros infinitos aspectos, es decir, la vida de cada uno de nosotros es alcanzada por el poder estatal y por el Derecho Administrativo que lo enmarca.

Cada ciudadano ha aceptado un pacto implícito de renunciar a obtener soluciones a sus necesidades a través de la fuerza física, sino que lo hace por medio de los mecanismos dispuestos y predispuestos por el ordenamiento; y, en el caso que nos ocupa, específicamente abordaremos el procedimiento administrativo.

En otras palabras, la prevalencia de la ley y la renuncia por parte de los individuos a realizar justicia por mano propia, caracterizan el nacimiento del Estado de Derecho, como estructura que se sostiene para la búsqueda del interés común y bienestar general.

Patricio Sammartino caracteriza el Estado de Derecho afirmando que: “Este indica que los actos del Estado son realizados en su totalidad sobre la base del orden jurídico y que, por ende, la Administración ha de ser dirigida de conformidad con las reglas de Derecho”. Luego explica:

Un enfoque integrador, que recoge las valoraciones doctrinales formuladas desde el Derecho Constitucional y el Administrativo, permite sostener que el Estado de Derecho contemporáneo reposa sobre los siguientes principios: división de los poderes; legalidad; reserva de ley; elección popular de los gobernantes y representantes; periodicidad de los mandatos públicos; creación del derecho por la participación de los gobernados; publicidad de los actos de gobierno; derechos fundamentales inalienables que protejan la libertad y la auto-

nomía de la persona; constitución de un poder judicial independiente del poder político para la protección de los derechos³.

Por lo tanto, podemos mencionar, que solo en el marco del Estado Social de Derecho pueden manifestarse y asegurarse las garantías, derechos y principios, entre ellos, el principio de *tutela judicial y administrativa efectiva*.

En resumen, el canal establecido por el que transita el poder y los derechos son los procedimientos, los que deben estar necesariamente informados por principios fundamentales para garantizar la dignidad del hombre durante su desarrollo.

El principio de tutela administrativa efectiva es uno de ellos y, al mismo tiempo, representa un derecho humano y una garantía, por lo tanto, un límite que encuentra el poder, para el respeto de la dignidad humana y a la satisfacción del interés general.

En ese marco, podemos conceptualizar a la tutela administrativa efectiva, más que como un principio general del Derecho, como un “supra principio”, en función que abarca numerosas directivas que guían el proceso (principios, garantías y derechos) y que pueden sintetizarse en ella, v.g. debido proceso, derecho de defensa, acceso a la información, plazos razonables.

III. EL VALOR DE LOS PRINCIPIOS

Los procedimientos son una serie gradual, progresiva y concatenada de actos tendientes a obtener una decisión (justa) o una prestación (debida) para el ciudadano. Los principios actúan sobre las estructuras de los procedimientos haciendo que estos evolucionen, manteniéndose acordes a una realidad cambiante y cada vez más exigente del respeto de derechos y garantías.

En ese sentido los principios, que guían el curso legal para obtener la decisión o prestación, tienen el carácter de la estabilidad y permanencia, cualquiera sea la contingencia de la normatividad en la que se insertan, pudiendo solo evolucionar en favor del ciudadano, ampliando sus derechos y nunca para restringirlos ilegítimamente, aún en situaciones de excepción.

Si pudiéramos tomar el procedimiento y dividirlo en partes, en cada una de ellas el principio de la tutela administrativa efectiva debe primar y regir su decurso de manera plena. La aplicación incompleta o parcial en cualquiera de esos segmentos, desde el inicio del procedimiento hasta su culminación, implicaría un desconocimiento de este, el que no acepta ejecución a medias.

³ Sammartino, Patricio M. E., *Introducción al estudio del acto administrativo en el Estado constitucional social de derecho*, Publicado en RDA2012-81, p. 719, Cita TR LALEY AR/DOC/7814/2012.

Desde el momento inicial debe darse al ciudadano la oportunidad de ejercer de manera cabal su derecho de defensa, por ejemplo, al ser notificado de manera plena, al brindarse plazos razonables para poder peticionar frente a la Administración, eliminando trabas que impidan el acceso a la Administración y dejen en una situación de indefensión a las personas en esta sede.

El principio, o supra principio, como se sostuviera, de tutela administrativa efectiva atraviesa transversalmente el procedimiento desde su inicio, desde la legitimación hasta su culminación, tanto en la resolución originaria del caso como las posteriores (estimativas o de desestimación), que sean el resultado de las posibles instancias recursivas o de impugnación, proyectándose y manteniendo su vigencia plena y quizá con mayor intensidad, en la revisión que pueda efectuarse en caso de mantener la pretensión ya en la vía jurisdiccional.

Pensemos en las decisiones que toman los funcionarios, estas pueden ser “formalmente legales”, pero si no están regidas o contradicen los principios rectores que guían el procedimiento, tal decisión puede ser injusta o al menos ilegítima.

En el análisis de la relación entre los principios y las autoridades que resuelven asuntos, como resultado del ejercicio de la función que les ha sido encomendada, puede decirse que estos expresan y ponen de manifiesto la profundidad jurídica de quienes están llamados a decidir.

Muestra su madurez conceptual a la hora de resolver, la que no puede ni debe limitarse al mero conocimiento de la norma, sino que debe extenderse al ordenamiento en su totalidad e integralidad.

Al respecto, el reciente Código Civil y Comercial de la República Argentina (Ley N° 26.994), en breves y concisas disposiciones sintetiza esta directiva en sus Artículos 2o. y 3o. al expresar: “Los casos deben ser resueltos según las leyes que resulten aplicables, conforme la Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos en los que la República sea parte”.

Y luego agrega: “la ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, leyes análogas, disposiciones que surgen de los tratados de derechos humanos, los principios y valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento”.

Con ello queda en evidencia que la aplicación de los principios y valores jurídicos no es un mero estándar por alcanzar, sino una directiva legal y jurídica de cumplimiento obligatorio, sin la cual la decisión adolecerá de arbitrariedad e irrazonabilidad.

Quien carece de profundidad jurídica alcanza a ver sólo lo obvio, lo más cercano, mientras que el jurista educado en los principios contempla el ordenamiento como un todo, entrelazado y unido.

De esta manera el juez o funcionario cuando no cuenta con la norma particular para resolver el caso tiene en los principios y valores jurídicos la herramienta más valiosa para fundamentar su decisión, pudiendo incluso apartarse de lo prescripto por una disposición expresa, cuando ésta, aun formalmente vigente, se contraria al valor superior.

IV. LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

1. Evolución constitucional

Una mirada sobre los sistemas comparados nos permite entender sobre la evolución de este principio.

Las Constituciones son cuerpos normativos orgánicos cuya interpretación sirve de base o norma fundamental para todo el sistema.

El doctrinario Segundo Linares Quintana ha sostenido:

La Constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológica-política, en el cual todos y cada uno de los principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo el sistema que integra a la vez la filosofía o fórmula ideológica-política que informa a aquel⁴.

Tanto la Constitución española como la Norma Fundamental argentina, así como cualquier Constitución, son parte de una concepción y una ideología, propia de un lugar, cultura y tiempo determinado.

La Constitución Nacional argentina, en el Artículo primero expresa: “La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución”.

De manera similar, la Constitución española declara su forma de gobierno en el Artículo uno, apartado primero y dispone: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

⁴ Linares Quintana, Segundo V., *Reglas para la interpretación constitucional según la doctrina y la jurisprudencia*, Buenos Aires, Plus-ultra, 1987, p. 85.

El principio de tutela, tanto judicial como administrativa efectiva, solo es posible en el marco de un Estado democrático, social y de Derecho, según lo que antes señalamos.

Por eso, para que los principios funcionen, debe existir verdadera y real justicia. En España, a partir de la Constitución de 1978 se empieza a contar con un sistema normativo adecuado para la aplicación de este principio, con la consolidación del Estado democrático.

2. La Constitución española

La evolución constitucional española es paulatina. La Constitución de 1812 en el Artículo cuarto solo mencionaba la obligación de la Nación de “conservar y proteger mediante leyes los derechos individuales”. En las Constituciones de 1837 y 1845, únicamente hay alusiones al juez natural en el ámbito penal.

Es recién la Constitución de 1869 donde se añaden derechos como la libertad personal frente a la detención y prisión, el secreto de las comunicaciones telegráficas y postales, y la garantía frente a la expropiación. En 1876, la Constitución regula en el Artículo 14 que: “las leyes dictarán las reglas oportunas para asegurar a los españoles en el respeto recíproco de los derechos que este título les reconoce”.

Ya más adelante en el tiempo, el principio IX de la Ley Fundamental de 17 de mayo de 1958, consagra el derecho “a una justicia independiente, que será gratuita para aquellos que carezcan de medios económicos”.

En 1967, la Ley Orgánica del Estado, en su Artículo 3o. decía: “todos los españoles tendrán libre acceso a los Tribunales. La justicia será gratuita para quienes carezcan de medios económicos”.

Es en la Constitución de 1978 donde se reconoce el derecho de “toda persona” a la tutela judicial efectiva. Ya deja de ser producto de la relación que tengan con el Estado, por su condición de ciudadano, sino por ser persona.

El Artículo 24 consagra expresamente este principio y se ubica en el Título I, “De los derechos y deberes fundamentales”, Sección 1, “De los derechos fundamentales y de libertades públicas”.

De este modo podemos observar la evolución constitucional de este principio hasta llegar a su consagración expresa en la Norma Fundamental española.

La Constitución española, al preceptuar de manera expresa el principio de tutela judicial efectiva brinda un mayor marco de seguridad jurídica, para quienes aplican el Derecho y para los que reclaman justicia.

Quienes deben aplicarlo, cuentan con la buena ventura de saber, con certeza, que forma parte de su ordenamiento, el alcance, quiénes pueden reclamarlo y de qué manera. En el caso de España, se observa la evolución de este postulado, partiendo de la idea que solo los ciudadanos podían exigir su aplicación, hacer extensivo ese derecho a toda persona por su condición de tal.

3. *La Constitución argentina*

La Constitución argentina, a diferencia de la Constitución española, no recepta de manera expresa el principio de tutela judicial efectiva.

La Ley Fundamental de Argentina fue aprobada el 1 de mayo de 1853. El Texto ordenado de 1994, última reforma constitucional, conserva la redacción original de 1853 en casi un tercio de los 129 Artículos que la componen.

Dentro de los preceptos de esta primera Constitución se encuentra el 18, que le da fundamento al principio de defensa en juicio.

Aunque el texto constitucional fue reformado en 1860, 1866, 1898, 1949, 1957 y 1994, pero solo con mayor detalle nos detendremos a analizar la última de tales modificaciones.

En cuanto a la vigencia de la Constitución y el respeto de los derechos, es necesario recordar que la Argentina sufrió varios golpes militares. Solo en el siglo XX se pueden mencionar los de 1930, 1943, 1955, 1961, 1975 y 1976. Cada vez que los militares ingresaban al gobierno, disolvían el Congreso y suspendían la vigencia de la Constitución. Tales acontecimientos detuvieron el avance, reconocimiento y efectiva práctica de muchos derechos.

La primera reforma constitucional de 1860 cambió el nombre de la Constitución, que pasó a llamarse “de la Nación Argentina”.

Hay quienes sostienen que esa reforma fue inconstitucional, ya que el Artículo 30 del texto original prohibía la reforma, por el término de diez años.

Muchos autores sostienen que el ciclo constituyente originario quedó abierto en 1853 y se cerró cuando la provincia de Buenos Aires se incorporó a la federación por el Pacto de San José de Flores y la Convención Constituyente de 1860.

La Constitución de 1853-1860 contiene uno de los Artículos que sirve como antecedente del principio de tutela judicial administrativa efectiva, este es el Artículo 18, que expresa:

Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado

de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

Es la reforma de 1949 la que incorpora al texto constitucional, entre otras cosas, el *Hábeas Corpus*, los conceptos de justicia social, la función social de la propiedad, el derecho de los trabajadores, la educación y la cultura.

La reforma Constitucional de 1957 agregó el Artículo 14 bis de la Constitución, incorporando la protección del trabajo en sus diversas formas.

La reforma de 1994 añadió el capítulo segundo a la primera parte de la Constitución, con derechos y garantías de índole política, tales como la resistencia a los gobiernos de facto y la consulta popular, agregó derechos de la llamada “tercera generación”, como los correspondientes al medio ambiente sano y equilibrado, a los consumidores y usuarios. Dio rango constitucional al *Hábeas Corpus*, al amparo y al *Hábeas Data*.

La Ley 24.309 declaró la necesidad de la reforma y convocó a la Convención Constituyente, y el Artículo 7o. específicamente establece como limitación que no se podrá introducir modificación alguna a las declaraciones, derechos y garantías contenidas en la primera parte de la Constitución Nacional.

El Artículo 75, inciso 22, fue incorporado por la reforma de 1994 e incluye un catálogo de garantías contenidas en los tratados, que prevalecen sobre las leyes y se les otorga jerarquía constitucional.

La expresa incorporación de los tratados al Derecho interno opera cambios relevantes sobre la forma de concebir las tradicionales garantías contenidas en el Artículo 18 de la Constitución Nacional.

A través de la inclusión de los tratados internacionales, se ha modificado el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico argentino y toman una dimensión diferente la jurisprudencia internacional, especialmente la dada por tribunales internacionales como

la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Cuyos fallos impulsan el adelantamiento del Derecho y han contribuido al avance de las garantías procesales.

Con la modificación de la Constitución Nacional, fue necesario que se ajustaran procedimientos, se adaptaran los criterios de los jueces y funcionarios, rehaciendo un paradigma y naciendo una nueva conciencia sobre los derechos y garantías, y la influencia de los tratados internacionales en ellos.

Entonces, podemos señalar que, en la estructura constitucional argentina, el principio de tutela judicial y administrativa efectiva se encuentra contemplado en el preámbulo de la Constitución, cuando habla “afianzar la justicia”, en el Artículo 1o. en la determinación de la forma de gobierno; en el Artículo 18 cuando se aborda la defensa en juicio; en el Artículo 33 con los derechos no enumerados y en el Artículo 75, inciso 22 con la incorporación de los tratados internacionales de derechos humanos, pero no hay consagración directa y expresa en la Constitución argentina.

Es importante señalar que, hay consenso en la doctrina argentina en la recepción del principio de tutela judicial/administrativa efectiva.

Pero incluirlo de manera expresa en próximas reformas haría de este principio una obligación real de justicia.

V. LA NATURALEZA DE LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

La tutela administrativa efectiva no es otra cosa que la aplicación del principio de tutela judicial efectiva al procedimiento administrativo que, en nuestro sistema, tiene un desarrollo eminentemente constitucional, convencional, jurisprudencial y doctrinario, y una incipiente recepción normativa, a través de las reformas a las leyes de procedimiento administrativo de las provincias, con mayor intensidad que en el ámbito nacional, v.g. Santa Fe, Mendoza, Córdoba, que introducen disposiciones expresas que receptan y ponen en acto esta directiva.

Es necesario poner de relieve, que si bien la recepción y desarrollo de este “supra principio”, se presenta con mayor intensidad en el procedimiento administrativo sancionador por la implicancia que este tiene y cuya consecuencia puede resolverse en la aplicación de una sanción, esto es la restricción de un derecho, su vigencia y virtualidad, como vemos, comprende todo tipo de procedimiento, tanto general como los procedimientos especiales (v.g. el tributario, ambiental, etc.), y cualquiera que sea su finalidad: prestación, decisión, certificación, reclamo, petición, entre otras.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, órgano supremo de la justicia de la República Argentina, en el caso “Astorga Bracht”⁵, hace mención por primera vez de este principio y luego desarrolla más sus contornos en casos como “Losicer”⁶.

En el citado caso “Astorga Bracht, Sergio y otro c/ Comité Federal de Radiodifusión”, declara la inconstitucionalidad del Artículo 3o. de la Resolución 16/99 de un pliego de bases y condiciones generales y particulares de los llamados a concurso para la adjudicación de estaciones de radiodifusión.

La normativa en cuestión disponía que quienes solicitaran la adjudicación de una estación deberían desistir de manera total e incondicional, de todos los recursos administrativos y judiciales que hubieren interpuesto contra las disposiciones legales y reglamentarias para el servicio en cuestión, y contra cualquier otro acto del organismo y de la Comisión Nacional de Comunicaciones.

El Alto Tribunal menciona, por primera vez, el término “tutela administrativa efectiva”. En el dictamen, el Procurador General señala que:

El Artículo 3o. inciso a, de la Resolución COMFER N° 16/99 resulta violatorio del Artículo 18 de la Constitución Nacional y de las convenciones internacionales de derechos humanos, que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva (Artículos XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8o. y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8o. y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 2o. inciso 3 aps. a y b, y 14 inciso 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Seguidamente, en el dictamen se define a la tutela administrativa efectiva como:

La posibilidad de ocurrir ante los tribunales de justicia –a lo que cabe agregar, ante las autoridades administrativas competentes– y obtener de ellos sentencia o decisión útil relativa a los derechos de los particulares o litigantes (Fallos: 310:276 y 937; 311:208) y que requiere, por sobre todas las cosas, que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieren eventualmente asistirle sino por medio de un proceso –o procedimiento– conducido en legal forma y que concluya con el dictado de una sentencia –o decisión– fundada (Fallos 310:1819). (CSJN, 2004, A. 937. XXXVI).

⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, República Argentina, Colección de Fallos, t. 327, p. 4185.

⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, República Argentina, Colección de Fallos, t. 335, p.1126.

Luego, en el año 2012, la Corte entiende en la causa “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05 (expte. 105666/86 - SUM FIN 708)”, y explica este principio señalando:

En el Estado de Derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el Artículo 8o. de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial —en el ejercicio eminente de tal función— sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales. Ha sostenido al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera “que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del Artículo 8o. de la Convención Americana (CSJN., 2012, L. 216. XLV)”⁷.

De este modo se apunta a la aplicación plena de los principios consagrados constitucionalmente en la esfera de los procedimientos administrativos.

A la vez requiere que se articulen medidas que posibiliten su aplicación real, positiva y efectiva.

Por otra parte, podemos señalar qué no es la tutela administrativa efectiva. No se trata de una excusa para el incumplimiento de todas las formas del procedimiento que pesan para el ejercicio de la defensa, ni de una carta blanca para que el ciudadano haga lo que le plazca o excusa para la pereza, se debe respetar el procedimiento, aunque exista el principio de formalidad moderada.

La concepción que aquí se analiza no debe confundirse con una prerrogativa privilegiada del ciudadano, sino que debe definirse en sus términos precisos, esto es, que la decisión que la Administración tome en relación a cualquier petición o reclamo que se le efectúe, debe ser el resultado de un procedimiento absolutamente respetuoso de sus derechos y garantías, tanto de fondo como de forma, aun cuando esta decisión sea contraria o de desestimación del requerimiento, e incluso cuando restrinja algún derecho, siempre

⁷ Fallo citado.

que haya sido encausada por un procedimiento “legítimo” aplicando todo el bloque de “juridicidad” que lo regula. No hay derecho a una decisión favorable, sino a una decisión legítima.

En resumen, los principios no son facilísimos que se vuelven excusas para no cumplir las cargas propias que implica una defensa, sino un instrumento que posibilita la convivencia ciudadana y el buen funcionamiento de la Administración.

VI. LAS PERSONAS VULNERABLES Y EL PRINCIPIO DE TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

Etimológicamente la palabra vulnerable viene del latín *vulnus*, que puede traducirse como herida, y la partícula *abilis* que es equivalente “a que puede”; por lo tanto, hablamos de un grupo que es susceptible de ser lastimado, herido o dañado.

Estos se encuentran en una situación de riesgo y las crisis, cada vez más agudas y asiduas, o devenir de acontecimientos extraordinarios, profundizan la vulnerabilidad.

Referido específicamente a la vulnerabilidad en materia social y económica, en Argentina crecen los índices de pobreza de manera alarmante, por lo que el Estado debe seguir atendiendo políticas públicas para atender esta situación. El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Y los Estados Parte asumen la obligación de adoptar medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho (Artículo 11, inciso 1).

Por otra parte, otras situaciones de vulnerabilidad se encuentran receptadas por el Artículo 75, inciso 23 de la Constitución Nacional que incluyen niñez, género, ancianidad y discapacidad.

Se hace patente que atender esas situaciones particulares de vulnerabilidad de ninguna manera viola el principio de igualdad, sino que lo resguarda y es una obligación llevarlo a la práctica.

Entonces la discrecionalidad debe ser ejercida y guiada por la razonabilidad, y cuando se deba decidir, debe optarse por la solución que más se adapte al respeto de la persona, su dignidad y derechos.

Cuando hablamos de la importancia de la tutela administrativa efectiva estamos diciendo el valor de la aplicación *real al procedimiento* de los principios, derechos y garantías.

La idea es que la justicia (o la decisión administrativa en el caso del procedimiento, como conceptualización trasladable y predicable en ambos estamentos) no se divida en

justicia para pobres y justicia para ricos, en salud para la juventud y enfermedad para la vejez o cualquier otro parámetro que distinga en el acceso a los derechos o la protección de los mismos con base en categorías sospechosas o repugnantes para el Derecho.

Es menester que el accionar del Estado, tanto en el desarrollo de políticas públicas que persigan la mejora de situaciones dolorosas del país como la pobreza y la inflación, la falta de una vivienda adecuada y un buen sistema de salud, como en la mera respuesta a una petición o reclamo del ciudadano, esté estructurado y organizado en mecanismos de toma de decisiones que se encuentran imbuidos por el respeto de los derechos fundamentales del hombre, siendo ello nada más que la manifestación de la tutela efectiva de los derechos en el ámbito del procedimiento administrativo.

VII. ALGUNOS EJEMPLOS DE CONCRECIÓN NORMATIVA EN EL ORDEN LOCAL

Más allá de los clásicos postulados que hacen al procedimiento administrativo, contemplados en muchas ocasiones en las Constituciones provinciales y leyes de procedimiento, como son los de economía, sencillez, eficiencia, eficacia, celeridad, imparcialidad y sujeción al orden jurídico, plazo razonable, actuación de oficio, entre otros, que concretan legislativamente distintas formas de materializarse el principio de la tutela administrativa efectiva, es necesario destacar que se ha iniciado, al menos en el ámbito provincial, un considerable avance en el desarrollo del principio de tutela administrativa efectiva, con la incorporación de dispositivos que lo abordan desde distintos puntos de vista o aspectos, pero que, cualquiera sea su contenido y la finalidad a la que se dirigen, todos tienen como norte hacer efectiva, cada vez con mayor intensidad y énfasis, la protección de la dignidad y de los derechos fundamentales de los ciudadanos cuando tienen que petitionar, requerir una prestación que les es debida, o simplemente reclamar un derecho o un interés, cuyo débito corresponde ser cumplido por el Estado, en sus diversas formas.

Uno de esos avances está dado por la incorporación de mecanismos tecnológicos que facilitan el acceso del ciudadano al “estrado” de la Administración, tales como la firma digital, el expediente electrónico, las audiencias virtuales, la utilización de bases de datos públicas, etc., sin dejar de considerar que la realidad socioeconómica de nuestros países, puede convertir el avance tecnológico en una nueva barrera, en la generación de brecha insalvable para aquellos que no tienen acceso a estos nuevos mecanismos, v.g. los adultos mayores.

Es ahí donde debe intervenir el Estado, para equilibrar estas situaciones, sin dejar atrás las nuevas tecnologías, esto es, que sean un beneficio para el ciudadano y no una nueva carga para él.

En esta dirección, cabe destacar, y retomando algunas ideas ya expuestas, que la reciente Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Mendoza N° 9003, contempla en sus primeros Artículos en forma pormenorizada disposiciones fundamentales que hacen al principio de tutela administrativa efectiva.

A mero título ejemplificativo puede mencionarse que la norma contempla como fuente de interpretación de la ley, a los principios del Derecho Público y a los valores jurídicos que lo informan, lo que otorga al operador jurídico un amplísimo ámbito para hacer efectivos los derechos fundamentales más allá del tenor literal de una disposición.

Mención especial merece el principio *pro homine*, que estatuye que el intérprete debe preferir el resultado jurídico que proteja en mayor medida a la persona humana, a su dignidad y el respeto de los demás derechos que le son debidos, y la enumeración detallada de las directivas que debe seguir la Administración cuando se trate de personas que se encuentran en situación de vulnerabilidad social.

En la Provincia de Santa Fe, podemos mencionar que su Decreto N° 4174 del año 2015, en forma expresa legisla el principio de tutela administrativa efectiva al disponer que:

El procedimiento administrativo debe tramitarse en legal forma y garantizar la posibilidad de ocurrir y recurrir, en los términos y con los alcances que determine la ley o el reglamento, ante las autoridades públicas competentes y a obtener de ellas una decisión fundada, útil y oportuna.

Junto a toda una larga enumeración de principios de aplicación obligatoria en el desarrollo del procedimiento.

Finalmente, en la Provincia de Córdoba, la reciente Ley N° 10.618, introduce importantes reformas dentro del procedimiento administrativo.

Así, establece pautas básicas en el modo que debe actuar la Administración frente a personas en situación de vulnerabilidad, debiendo otorgarles un trato adecuado a sus circunstancias, brindarles asistencia, en especial tecnológica, y poner a su disposición mecanismos que les garanticen el ejercicio pleno de sus derechos (Artículo 36).

De igual modo detalla los deberes, cargas, los derechos y las facultades del ciudadano frente a la Administración y, en sentido inverso, los deberes recíprocos que pesan sobre la autoridad competente como, por ejemplo, la obligación de dispensar un trato digno y respetuoso, facilitar el acceso a la información, preservar la dignidad de las personas, evitar exigencias formales, no requerir innecesariamente información con la que ya cuenta (interoperatividad), etc.

En síntesis, si bien es un pequeño avance, la actividad legislativa local, empieza a transitar un camino que necesariamente debe ser acompañado y puesto en práctica por el operador jurídico, para no transformar en letra muerta la norma, y que no quede como un mero enunciado o aspiración alejada de la realidad cotidiana.

En esa dirección debe encaminarse diariamente la actividad administrativa, por expreso mandato legal, poniendo en acto las garantías de los ciudadanos.

VIII. CONCLUSIÓN

Solo en un Estado social de Derecho es posible proyectar y aplicar el principio de tutela administrativa efectiva de manera integral. En este contexto, la Administración debe ajustar sus decisiones, armonizar las prerrogativas públicas con las garantías de los ciudadanos.

La visión de la Administración y especialmente de quienes están llamados a decidir debe realizarse según los principios y con esa decisión queda al descubierto la profundidad de quien está entendiendo el asunto.

Defender los principios en estas épocas no es más ni menos que defender la libertad frente al poder.

IX. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía.

RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, "Sobre el derecho fundamental a la buena administración y la posición jurídica del ciudadano", *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, Fórum, año III, núm. 11, jan./mar 2003.

SAMMARTINO, Patricio M. E., *Introducción al estudio del acto administrativo en el Estado constitucional social de Derecho*, Publicado en RDA 2012-81, 01/08/2012, 719 Cita Online TR LALEY AR/DOC/7814/2012.

LINARES QUINTANA, Segundo V., *Reglas para la interpretación constitucional según la doctrina y la jurisprudencia*, Buenos Aires, Plus-ultra, 1987.

2. Legislativas

Constitución de la República Argentina.

Constitución del Reino de España.

Código Civil y Comercial de la República Argentina.

Convención Americana de Derechos Humanos.

3. Jurisprudencia

Colección de Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, República Argentina, t. 327, pp. 4185, 335 y 1126.

APLICACIÓN DE UNA NORMA EN EL TIEMPO. EL CASO DEL SISTEMA DE RESPONSABILIDADES DISCIPLINARIAS EN MÉXICO

Arturo Heriberto SANABRIA PEDRAZA¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Aplicación en el tiempo de la Ley General de Responsabilidades Administrativas. III. Se repite el problema de aplicación de normas del año 2002. IV. Conclusiones. V. Fuentes de información.

RESUMEN

En el año 2016 se publicó en México una nueva legislación en materia de responsabilidades de servidores públicos y con ella se abrogó la norma que estaba vigente anteriormente. Toda transición normativa es compleja y llena de dudas y el caso disciplinario mexicano no fue la excepción. Desde el año 2020, la Suprema Corte de Justicia de la Nación solucionó el problema interpretativo en relación con la ley aplicable pero hoy se siguen cometiendo los mismos errores interpretativos. El problema fue equivalente el mismo en la reforma del año 2002 y de igual manera fue resuelto en 2005. Este artículo es útil para no seguir cometiendo los mismos errores.

ABSTRACT

In 2016, a new legislation regarding the responsibilities of public officials was published in Mexico, and the previous norm in force was abrogated. Any normative transition is complex and filled with uncertainties, and the Mexican disciplinary case was no exception. In 2020, the Supreme Court of Justice of the Nation resolved the interpretative issue concerning the applicable law, but today, the same interpretative errors continue to be made. The problem was equivalent during the 2002 reform, and it was similarly resolved in 2005. This article is useful to avoid repeating the same mistakes.

¹ Doctor en Derecho con mención honorífica por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Fue premiado con las medallas Carlos García Michaus y al Mérito Académico por la Universidad Autónoma de Querétaro. Máster en Derechos Fundamentales por la Universidad Complutense de Madrid. Ha desarrollado estancias de investigación doctoral en la Universidad Sorbona de París, Francia, en la Universidad de Hamburgo, Alemania y en la Universidad de Bolonia, Italia. Fue seleccionado por la Universidad de Múnich, para cursar en Alemania el programa anual MUST sobre Derecho alemán y europeo. Coautor del libro: "La Prueba en el Derecho Disciplinario".

PALABRAS CLAVE

Derecho disciplinario. Normas sustantivas. Normas procesales. Retroactividad. Irretroactividad. Ultraactividad. Aplicación de la ley.

KEY WORDS

Disciplinary law. Substantive rules. Procedural rules. Retroactivity. Non-retroactivity. Ultraactivity. Application of the law.

I. INTRODUCCIÓN

El derecho está compuesto de normas y estas son vigentes dentro de un periodo de tiempo mientras no sean derogadas o abrogadas. La “muerte” de una norma es más compleja de lo que parece. Derogar una norma genera conflictos sobre qué sucederá con los hechos que ocurrieron durante su vigencia y que pasará con los procedimientos que se habían iniciado durante el periodo de su vigencia, lo que debe aclararse en un Artículo Transitorio².

Existen muchas posturas y combinaciones sobre cuál es la mejor salida técnico-jurídica para resolver estos conflictos temporales cuando se trata de aplicar una vieja norma³ o una nueva norma que la sustituye. En este artículo expondremos cuales son las salidas que aún se están adoptando para aplicar la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y la Ley General de Responsabilidades Administrativas, y cuál es, desde nuestra postura y de manera definitiva, la mejor manera de aplicar una y otra.

La pertinencia de este trabajo resulta de que aún y cuando ya existen diferentes criterios que resuelven estos problemas en realidad no ha existido, hasta ahora, ningún trabajo que las ordene y sistematice. Los criterios de los que hablo están esparcidos en un sinnúmero de decisiones individuales de casos concretos o en criterios abstractos contenidos

² Véase: “Ahora, frente a esta necesidad de conformar nueva legislación que se adecúe a la realidad, surgen situaciones especiales originadas con motivo de la expedición, reforma, derogación y/o abrogación de una ley; situaciones que por lo general son resueltas o definidas a través de los supuestos que, con carácter temporal, se establecen en los Artículos transitorios los cuales, como su nombre lo indica, se incluyen para regular situaciones transitorias (...). Ciertamente, dentro de estas incidencias derivadas de la expedición de legislación se encuentra el apremio de determinar en qué momento deja de tener vigencia la anterior y la adquiere la nueva. Es decir, la vigencia de la ley debe quedar claramente determinada al menos en lo que a su entrada en vigor se refiere, pues no debe quedar duda a partir de qué momento se hace obligatoria; por lo que, se insiste, es menester que en los Artículos transitorios se establezcan las indicaciones respectivas y, más aún, la derogación o abrogación del texto normativo que, en su caso, deje de tener efectos.” Proyecto de Acuerdo dentro del expediente de Amparo en revisión 821/2017, ponente ministro Eduardo Medina Mora, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 35.

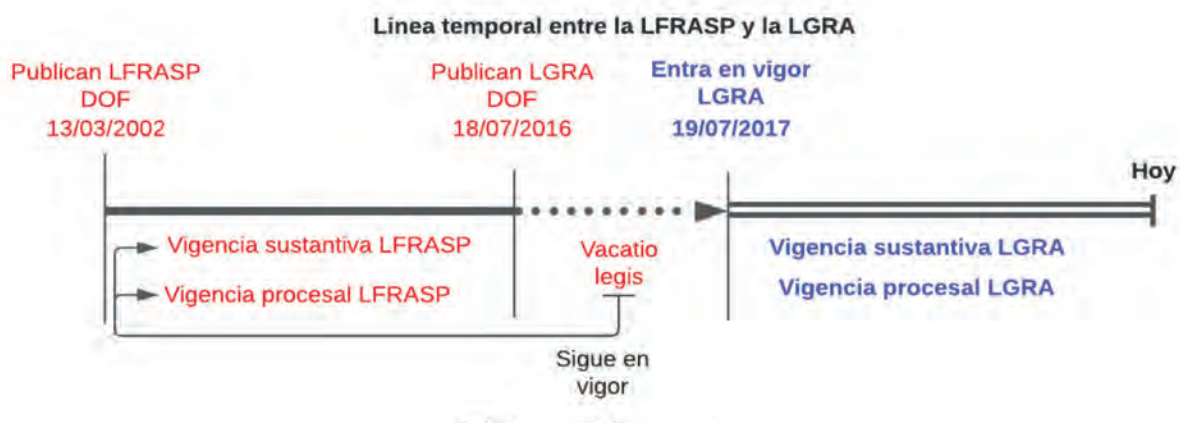
³ Me refiero a una norma derogada o abrogada.

en jurisprudencias dictadas por autoridades jurisdiccionales de diferentes niveles, ya sea el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, un Tribunal Colegiado de Circuito o bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por ello, creo que esta aportación dará orden en medio de un caos ocasionado por la aplicación normativa de los diferentes ordenamientos vigentes en materia disciplinaria. Ordenar el caos es útil porque el caos, mal entendido, está ocasionando resoluciones adversas como nulidades de sanciones, incompetencias sobre procedimientos y prescripciones, todas ellas indeseables y que no hacen sino fortalecer la impunidad.

II. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA LEY GENERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS

En este primer apartado vamos a visualizar el caos y a responder a las preguntas espejo: ¿cuáles son las posturas que se han empleado para aplicar o desaplicar la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, en lo sucesivo LFRASP? y ¿cuáles son las posturas que se han empleado para aplicar o desaplicar la Ley General de Responsabilidades Administrativas, en lo sucesivo LGRA?

Para comenzar debemos poner en perspectiva una línea temporal sobre la anterior LFRASP, y la publicación y entrada en vigor de esta nueva norma LGRA.



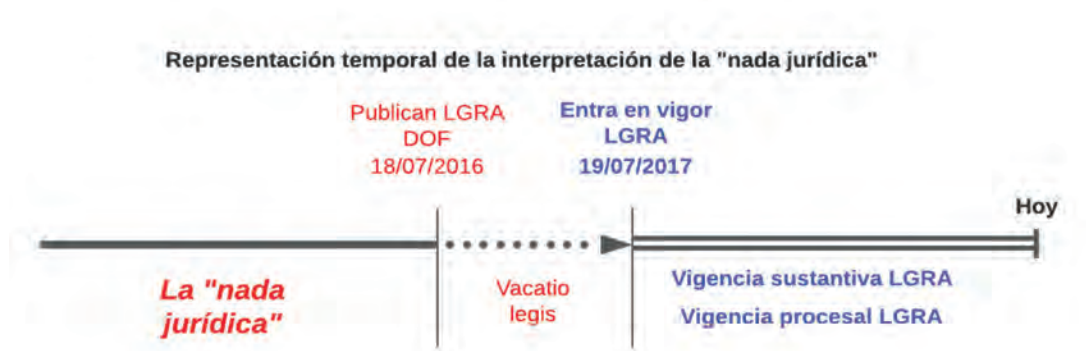
Elaboración propia

1. La nada jurídica

Como se puede apreciar en el gráfico anterior, la LFRASP entró en vigor un 13 de marzo de 2002 y fue declarada como “abrogada”⁴ por la actual LGRA. Esto comenzó a generar un caos

⁴ Véase: “Con la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas quedarán abrogadas la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”, último párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Responsabilidades Administrativas publicada el 18 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Federación.

interpretativo porque la palabra “abrogada” es una conjugación del verbo “abrogar” que “es la supresión total de la vigencia y, por lo tanto, de la obligatoriedad de una ley”⁵. Este suceso, para algunos y algunas juristas creó la impresión de que la LFRASP quedaría eliminada de la faz del sistema jurídico mexicano como se ve en la siguiente gráfica:



Elaboración propia

Según esta idea, la “abrogación” de la LFRASP generaría dos consecuencias. La *primera consecuencia* sería que todos los hechos ocurridos antes de las 23 horas 59 minutos y 59 segundos del 18 de julio de 2017 quedarían sin sanción porque dicha ley “ya no existía más”, es decir, si desapareció la LFRASP que preveía conductas, sanciones y procedimientos, la pregunta retórica que se formulaba era, ¿cómo me van a sancionar con una ley que ya está abrogada?

Este criterio pretende encontrar fundamento en una versión retorcida del principio de “retroactividad de la ley en beneficio del gobernado”. En materia penal, la despenalización de un delito en una ley que ya está publicada y que entrara en vigor hipotéticamente “hoy”, haría que las personas privadas de su libertad por condena firme o en prisión preventiva por ese mismo delito, desde ayer, antier y así sucesivamente, pudieran obtener su libertad “hoy” mismo porque el delito que cometieron “ya no existe más”.

La *segunda consecuencia* pretendida que, todas las sanciones emitidas conforme a la LFRASP se revocaran sin más y que todos los procesos en curso se sobreseyeran, que todas las investigaciones abiertas se archivaran y que las conductas surgidas antes de las 23 horas 59 minutos y 59 segundos del 18 de julio de 2017 no pudieran ser investigadas “nunca más” desde las 00 cero horas con 00 cero minutos y 00 segundos del 19 de julio de 2016.

⁵ Gascón Abellán, Marina, “La derogación”, en Carbonell, Miguel y Pedroza De La Llave, Susana Thalía (coords), *Elementos de Técnica Legislativa*, México, IJ-UNAM, 2000. p. 148, consultado en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/21/tc.pdf>.

Esta serie de consecuencias representaría un “inicio 0 cero”. Es decir, todo lo anterior, llámense investigaciones, procesos y sanciones desaparecen. A partir del “inicio cero” todas las autoridades disciplinarias se abocarían a lo que ocurra desde las 00 cero horas con 00 cero minutos y 00 segundos del 19 de julio de 2017.

La primera y la segunda consecuencia son, desde mi perspectiva, inaceptables por dos razones. La primera y la más importante es por moralidad política, no se puede permitir que todo lo ocurrido en el pasado quede absolutamente impune, sin más. La segunda razón es de tipo técnico jurídico, cuando una norma deroga la anterior no la elimina de la “faz de la tierra”, sino que la norma sustituida permanece en el tiempo para regir las situaciones que nacieron durante su vigencia.

Es verdad que si nos movemos al ámbito penal la eliminación de un tipo penal generaría la libertad absoluta de una persona cuando la eliminación del tipo penal represente el desinterés del Estado en perseguir este tipo de conductas⁶. Sin embargo, este no es el caso para la transición de la LFRASP a la LGRA pues se debe seguir la lógica del principio “el tiempo rige el acto”⁷ [*tempis regit actum*].

En el ámbito internacional las reglas de aplicación en el tiempo tienen soluciones interesantes. Por ejemplo, en Francia, el Consejo Constitucional cuando declara la abrogación de una disposición legal en materia penal, por considerarla inconstitucional, decide limitar los efectos de su declaración para evitar que la derogación genere las consecuencias manifiestamente excesivas de la abrogación de una norma que había estado vigente durante un periodo de tiempo. Entonces, la declaratoria de inconstitucionalidad solo se aplicará a partir de la fecha de entrada en vigor de la decisión del Consejo Constitucional francés. Con ello el Consejo dejaba “vivos” todos los procedimientos previos iniciados durante la “validez” de la norma⁸ porque su invalidez únicamente comenzaba desde la fecha de la decisión, y no tenía efectos retroactivos, incluso si fueran en beneficio del gobernado.

⁶ Véase: “la posibilidad de acceder a beneficios, la disminución de la pena o la extinción de las sanciones, entre otras circunstancias favorables. Consecuencias que, de acuerdo con el marco normativo previamente definido, es aplicable para los gobernados que se encuentran sujetos al trámite de un proceso penal o en el procedimiento de ejecución de penas”. Sentencia de 22 de agosto de 2012, dentro del expediente de Amparo en revisión 194/2012, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, párr. 128.

⁷ Diccionario panhispánico del español jurídico, voz “*tempus regit actum*”, consultado en <https://dpej.rae.es/lema/tempus-regit-actum>.

⁸ “Le conseil constitutionnel veut éviter les conséquences manifestement excessives de l’abrogation. Il diffère, le cas échéant, l’entre en vigueur de sa décision et tend à protéger les actes de procédure réalisés sur le fondement de dispositions inconstitutionnelles (...) son protèges les actes réalisées avant la publication de la décision du conseil constitutionnel ou avant la date, antérieure à la décision du Conseil, à partir de la quelle le législateur a pu mettre fin à l’inconstitutionnalité. Dans une même décision selon les mesure concernées, les dates peuvent différer (...)”. Alexandre Gallois, “Les Nullités de Procédure Pénale”, *Gazette du Palais*, France, 2017, Issy-les-Moulineaux, pp. 27-28.

Aunque la LGRA declaró como “abrogada” la LFRASP esta no debe leerse de manera aislada, sino en conjunto con el resto de las disposiciones transitorias de la LGRA. Así, el Artículo Tercero Transitorio, párrafo cuarto de la LGRA creó un criterio⁹ que regula cómo se transitará entre la LFRASP y la LGRA. Con ello se fijaron dos reglas: *la primera regla* fue “explícita” y consistió en que los procedimientos e investigaciones ya iniciados antes de las 23h 59min 59s del 18/07/2017, sí serían concluidos conforme a las reglas de la LFRASP. Ello elimina cualquier intención de que la LGRA arrase con todo lo existente previamente y evita dejar al sistema en la “nada jurídica” antes de la vigencia de la LGRA. *La segunda regla* “implícita” fue que la “tramitación” de todos los procedimientos e investigaciones iniciadas hasta las 23h 59min 59s del 18/07/2017 se concluirían con las reglas de la LFRASP¹⁰.

La segunda regla es “implícita” porque sí se ordena que los procedimientos se “concluirán” conforme a las disposiciones de la LFRASP. Lógicamente para la conclusión de esos procedimientos administrativos se requiere una tramitación y, por tanto, la “tramitación” y la “conclusión” serán conforme las reglas de la LFRASP. Veamos la siguiente tabla comparativa:

Artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Responsabilidades Administrativas ¹¹	
¿Cómo fue redactada la norma?	¿Cómo pudo haber sido más clara?
Los procedimientos administrativos iniciados por las autoridades federales y locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas serán concluidos conforme a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio.	[Las investigaciones y] los procedimientos administrativos [disciplinarios] iniciados por las autoridades federales y locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, serán [tramitados y] concluidos conforme a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio.

Como podemos apreciar a la izquierda de la tabla anterior, aunque la redacción fue incompleta, el contenido adicional entre corchetes, que coloqué en la columna derecha, puede ser interpretado como implícito. Sin embargo, no todos y todas las operadoras del

⁹ Véase: “Los procedimientos administrativos iniciados por las autoridades federales y locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, serán concluidos conforme a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio.” Cuarto párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, *op. cit.*

¹⁰ Equivalente a “conforme a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio”.

¹¹ Ley General de Responsabilidades Administrativas, *op. cit.*

sistema disciplinario lo entendieron de la misma manera con el paso de los años (véase columna a la derecha). Debido a esa diferencia de criterios se aplicaron a lo largo de todo el país varias interpretaciones incompatibles unas con las otras, las cuales abordaremos a continuación:

2. Primera interpretación

Se trata de una interpretación procesal, en lo sucesivo interpretación uno. Adelanto que este criterio es erróneo. Consistía en aplicar las reglas procesales de la LGRA desde las 00h 00min 00s del 19/07/2017 a todos los procesos aún en trámite, llámese investigación, proceso o impugnación. A estos procesos se les llamó híbridos, porque eran integrados con reglas procesales de dos legislaciones diferentes.

El fundamento teórico que pretendía sostener este criterio “híbrido” fue el principio que dice: “las leyes de procedimiento no producen efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en que tuvieron verificativo”¹². Es decir, bajo este criterio los actos procesales se rigen de momento a momento¹³, de modo que, si hoy estaba vigente una norma, entonces el proceso se rige conforme a ella, pero si mañana hay otra norma, luego se obedece a esta última a partir de mañana. Es decir, las “leyes procesales se apoderan de los procedimientos en el estado en que se encuentren al entrar en vigor”¹⁴.

Por ejemplo, una persona servidora pública presuntamente incumplió con la obligación prevista en la fracción XII, del Artículo 8o. de la LFRASP, lo cual es una infracción calificada como “grave”¹⁵ de acuerdo con esa normativa, los hechos ocurrieron el día 01/03/2016. La investigación de dicha conducta se inició el 13/12/2016 durante la vigencia de la LFRASP y las indagatorias terminaron el 01/08/2017, así que es momento de resolver:

¹² Tesis XVI.1o. J/15, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, núm. 72, diciembre de 1993, p. 89: “Retroactividad inexistente en materia procesal”.

¹³ Tesis 2a. XLIX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIX, mayo de 2009, p. 273: “Normas procesales. Son aplicables las vigentes al momento de llevarse a cabo la actuación relativa, por lo que no puede alegarse su aplicación retroactiva”.

¹⁴ (...) “los actos procesales se encuentran regulados por la ley adjetiva vigente en el momento en que nacen o se llevan a cabo, recordando la expresión doctrinal de que las leyes procesales se apoderan de los procedimientos en el estado en que se encuentren al entrar en vigor.” Tesis I.4o.A.485 A, “Responsabilidades administrativas de los servidores públicos. Es aplicable al procedimiento la ley de la materia en vigor a partir del 14 de marzo de 2002, cuando se inicie bajo su vigencia, no obstante que los hechos motivo del procedimiento hayan ocurrido bajo la vigencia de la ley anterior”. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, junio de 2005, p. 848.

¹⁵ Véase: Artículo 13, cuarto párrafo de la Abrogada Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.



Como se aprecia en la gráfica en donde se diferencian los dos ordenamientos con colores, en el asunto la autoridad inicia la tramitación –procesalmente– con la LFRASP. Pero cuando termina la investigación presenta –procesalmente– un Informe de Presunta Responsabilidad Administrativa (en lo sucesivo IPRA) previsto en una ley posterior (LGRA) pero usa –sustantivamente– la ley anterior para calificar como “grave” la falta. A este caso se le denomina asunto o interpretación híbrida. Cuando los IPRA llegaban a la Sala Especializada en Materia de Responsabilidades de Personas Servidoras Públicas, la Sala se declaraba incompetente conforme a su Ley Orgánica y exigía que el procedimiento se terminara conforme a la LFRASP¹⁶. Debido a estos continuos y sistemáticos rechazos esta interpretación híbrida es errónea.

Se debe tener especial cuidado en no confundirse, esta interpretación “híbrida” es “errónea” porque se mezclaron dos regímenes procesales completamente diferentes, con plazos, etapas y autoridades pertenecientes a dos ordenamientos totalmente distintos de dos leyes sucesivas. Caso distinto es si durante la vigencia de una norma procesal disciplinaria (por ejemplo, LGRA) esta es reformada en algún Artículo que modifique “su tramitación, suprima un recurso, amplía un término, modifica la valoración de las pruebas o el procedimiento mismo”¹⁷. En este supuesto sí puede aplicarse la regla “híbrida”¹⁸ porque se sigue la máxima

¹⁶ El Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la Contradicción de tesis 12/2019, el cual dio origen a la tesis PC.I.A. J/157 A, “Responsabilidades administrativas de los servidores públicos. En los casos en que la autoridad haya sustanciado la etapa de investigación conforme a la ley federal relativa vigente antes del 19 de julio de 2017, el procedimiento disciplinario deberá concluir en términos de esa misma normativa (interpretación del Artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Responsabilidades Administrativas);”, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* del viernes 25 de octubre de 2019 a las 10:35 horas y en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 71, t. III, octubre de 2019, p. 3205.

¹⁷ Tesis 1a. LXXV/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, mayo de 2011, p. 240: “Sistema procesal penal acusatorio. Su aplicación sobre actos procesales a partir de su entrada en vigor, no viola el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

¹⁸ (...) “no existe retroactividad de la ley, ya que las facultades que dan la posibilidad de participar en cualquier etapa del procedimiento, al no haberse actualizado ésta, no se afectan”. *Idem*.

de que, “cada etapa del procedimiento se rige por las disposiciones vigentes en la época en que van naciendo”. Pero esta disposición, se insiste, no se puede aplicar entre dos sistemas normativos completamente diferentes, como lo fue la transición de la LFRASP a la LGRA. Es por lo que, el criterio híbrido es erróneo para los efectos de nuestro estudio.

3. Segunda interpretación

Se trata de una interpretación sustantiva, en lo sucesivo interpretación dos. Adelanto que este criterio es erróneo. Usemos el caso anterior para ejemplificar. Consiste en que una autoridad investigadora o sustanciadora se negaba a aplicar la LGRA a un caso nuevo (es decir, uno que no cuenta con una investigación iniciada durante la vigencia de la LFRASP). En este, la autoridad prefería iniciar su investigación con todas las reglas procesales de investigación, sustanciación y resolución previstas en la LFRASP porque afirmaba que la falta tuvo lugar durante la vigencia de esta última.

La justificación de este criterio fue, en su momento, la idea de que era inconveniente aplicar sustancialmente la LFRASP y adjetivamente la LGRA porque eran “incompatibles”. Esto se creía así, porque se pensaba que articular de esa manera dos ordenamientos distintos era “conjuntar disposiciones que tienen fines, objetivos y racionalidades distintas”¹⁹, que se tenía que ver el “contexto sistemático, estructural y funcional del paquete normativo que contempla la ley vigente, distinto al de la abrogada”²⁰. Para los que sostenían este criterio de “incompatibilidad” las normas sustantivas y adjetivas no se podían “disociar unas disposiciones de otras, pues lo adjetivo o procedimental se entremezcla con lo sustantivo”²¹. Se creía que mezclar estos procesos era “defraudar tanto derechos como propósitos regulatorios”, es decir, para no defraudar la parte sustantiva y adjetiva, se decidió “extender la pervivencia de la LFRASP”²².

Por ejemplo, una persona servidora pública presuntamente incumplió con la obligación prevista en la fracción XII, del Artículo 8o. de la LFRASP, lo cual es una infracción

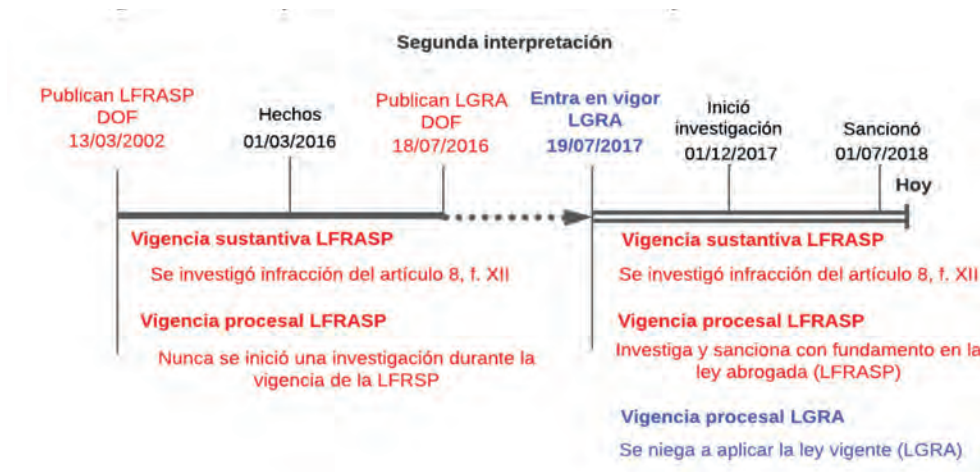
¹⁹ Tesis I.4o.A.164 A, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 67, t. VI, junio de 2019, p. 5353: “Responsabilidades administrativas de los servidores públicos. A los procedimientos correspondientes a conductas reprochadas cometidas bajo la vigencia de la abrogada ley federal relativa, les son aplicables las reglas de ésta y no las de la Ley General de Responsabilidades Administrativas”.

²⁰ *Idem*.

²¹ *Idem*.

²² (...) “lo pertinente es extender la pervivencia de la LFRASP, tanto en lo sustantivo como en lo adjetivo, para sancionar conductas consumadas durante su vigencia, por lo que la LGRA no puede servir de sustento, incluso procedimental, para sancionar conductas realizadas bajo la vigencia de la LFRASP”. *Idem*.

calificada como “grave”²³ el día 01/03/2016. La investigación de dicha conducta se inició el 01/12/2017 durante la vigencia de la LGRA, pero las indagatorias y todo el proceso lo tramita la autoridad conforme a lo dispuesto por la abrogada LFRASP y termina sancionando con esa ley el 01/07/2018.



Este tipo de asuntos terminan siendo impugnados vía juicio de nulidad y son declarados nulos porque no se aplicaron las reglas de la LGRA. Aunque la norma que rige –sustantivamente– la infracción cometida estuvo prevista en la LFRASP, al momento de denunciar e iniciar la investigación ya estaba vigente la nueva LGRA, por lo tanto, se debió de investigar, sustanciar y resolver conforme a la LGRA.

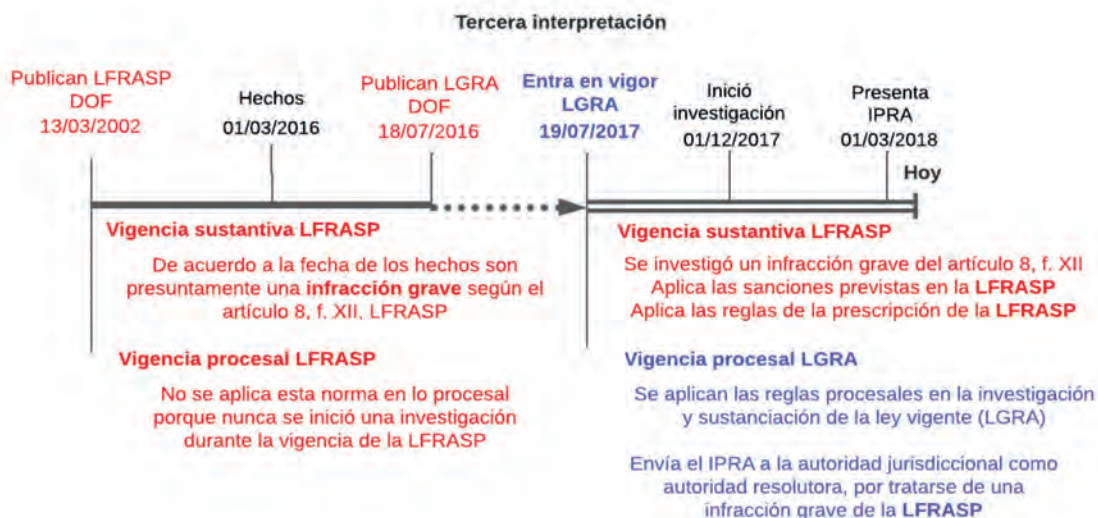
4. Tercera interpretación

Se trata de una interpretación procesal mixta²⁴, en lo sucesivo interpretación tres. Anticipo que este criterio es erróneo. Usemos el caso anterior para ejemplificar. Consistía en que se aplicaba, sin matices, la LGRA a un caso nuevo (es decir sin que cuente con una investigación iniciada durante la vigencia de la LFRASP). En este supuesto la falta se había cometido durante la vigencia –sustantiva– de la LFRASP, y bajo esa normatividad la falta era grave. Con esa calificación de “grave” pretendían llevar ese caso ante una Autoridad Resolutoria jurisdiccional prevista en la LGRA.

²³ Véase: Artículo 13, cuarto párrafo de la abrogada Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*

²⁴ Tesis I.7o.A. J/23, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, agosto de 2004, p. 1511: “Responsabilidades administrativas de los servidores públicos. Es aplicable al procedimiento respectivo la ley de la materia que entró en vigor el 14 de marzo de 2002, aun tratándose de hechos acaecidos durante la vigencia de la ley anterior, si aquél no se ha iniciado”.

Por ejemplo, una persona servidora pública presuntamente incumplió con la obligación prevista en la fracción XII, del Artículo 8o. de la LFRASP, lo cual es una infracción calificada como “grave”²⁵ por ese ordenamiento. Los hechos ocurrieron el día 01/03/2016. La investigación de dicha conducta se inició el 01/12/2017, durante la vigencia de la LGRA, por lo tanto las indagatorias siguen las reglas de investigación y sustanciación de la ley vigente, es decir, la LGRA. La autoridad investigadora termina enviando su IPRA el 01/03/2018 al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como autoridad resolutora.



El error de esta interpretación es dar un trámite total como falta “grave” conforme a la LGRA. Si bien, la autoridad resolutora situada en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa conocerá y resolverá de las faltas graves previstas en la LGRA, la excepción está en que no conocerá de aquellas faltas graves previstas por la LFRASP. Es difícil de aceptar esta regla, pero en conclusión, el matiz de las faltas graves está en que pueden investigarse con las reglas comunes de la LGRA, pero la sanción debe imponerla la autoridad administrativa resolutora como ocurría bajo el régimen de la LFRASP, y no la autoridad jurisdiccional resolutora. Así, las reglas procesales aplicables a las faltas “graves” cometidas bajo la vigencia de la LFRASP consisten en tramitar el procedimiento de responsabilidad administrativa ante los Órganos Internos de Control con las reglas de las faltas no graves previstas en la LGRA²⁶, para que sea la propia autoridad resolutora administrativa quien san-

²⁵ Véase: Artículo 13, cuarto párrafo de la abrogada Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*

²⁶ Capítulo II, Del procedimiento de responsabilidad administrativa ante las Secretarías y Órganos Internos de Control, Artículo 208, Ley General de Responsabilidades Administrativas, *op. cit.*

cione, debido a que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa solo está habilitado para sancionar faltas graves que tuvieron lugar desde la entrada en vigor de la LGRA, porque es a partir de entonces que existen salas especializadas en materia de responsabilidades administrativas de las personas servidoras públicas (regla “inicio 0 cero”).

Así, incumplir con una obligación de la LFRASP que equivale a una falta grave es una interpretación sustantiva usando la LFRASP, y aplicarle las reglas del procedimiento para faltas “graves” de la LGRA es una interpretación procesal usando la LGRA. Este criterio fue rechazado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, interpretando su Ley Orgánica²⁷.

5. Cuarta interpretación

Se trata de una interpretación sustantiva-procesal (mixta), en lo sucesivo interpretación cuatro. *Adelanto que este criterio es el correcto para el sistema disciplinario mexicano actual.* Usemos el caso anterior para ejemplificar. El criterio tiene como condición que debe aplicarse en un caso nuevo (es decir, sin que cuente con una investigación o proceso iniciado ya durante la vigencia de la LFRASP).

En lo procesal el criterio ordena que se debe aplicar a la investigación, sustanciación y resolución las reglas procesales previstas en la LGRA²⁸, pero siempre debe seguirse el proceso previsto para una falta no grave (esto aplica para todas las faltas previstas por la LFRASP), es decir, la autoridad resolutora debe ser siempre la autoridad administrativa y no jurisdiccional (entiéndase iniciar en “0 cero casos”). En lo sustantivo, deben aplicarse las descripciones normativas que prevén las infracciones administrativas y las sanciones previstas en la LFRASP.

Por ejemplo, una persona servidora pública presuntamente incumplió con la obligación prevista en la fracción I y la fracción XII, del Artículo 8o. de la LFRASP, la primera es una infracción calificada como “no grave” y la segunda está prevista como “grave”²⁹, los hechos ocurrieron el día 01/03/2016. La investigación de dicha conducta se inició el 01/12/2017 durante la vigencia de la LGRA. Las indagatorias y todo el proceso lo tramita la autoridad

²⁷ Tesis VIII-J-1aS-49, “Competencia material de la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana y Auxiliar en Materia de Responsabilidades Administrativas Graves del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.- Se circunscribe únicamente a los procedimientos en materia de responsabilidades administrativas respecto de conductas calificadas como graves, en términos de la Ley General de Responsabilidades Administrativas”. *R.T.F.J.A.*, Octava Época, año III, no. 24, julio de 2018, p. 55.

²⁸ Por ejemplo, etapas procesales, caducidad, procedencia y valoración de pruebas, autoridades involucradas –investigadora, sustanciadora y resolutora–.

²⁹ Véase: Artículo 13, cuarto párrafo de la Abrogada Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*

conforme a lo dispuesto por la LGRA como si se tratasen de faltas “no graves”. El estudio de la infracción y las sanciones que puede aplicar deben fundarse en la LFRASP.

En este caso no se están aplicando las reglas procesales de la LGRA de manera “retroactiva”³⁰, porque la LGRA no regresó a la fecha de los hechos (01/03/2016) a cambiar, modificar ni suprimir ningún derecho procesal de la persona servidora pública, porque desde esa fecha hasta la entrada en vigor de la LGRA (19/07/2017) no existió proceso ni investigación sobre tales hechos.

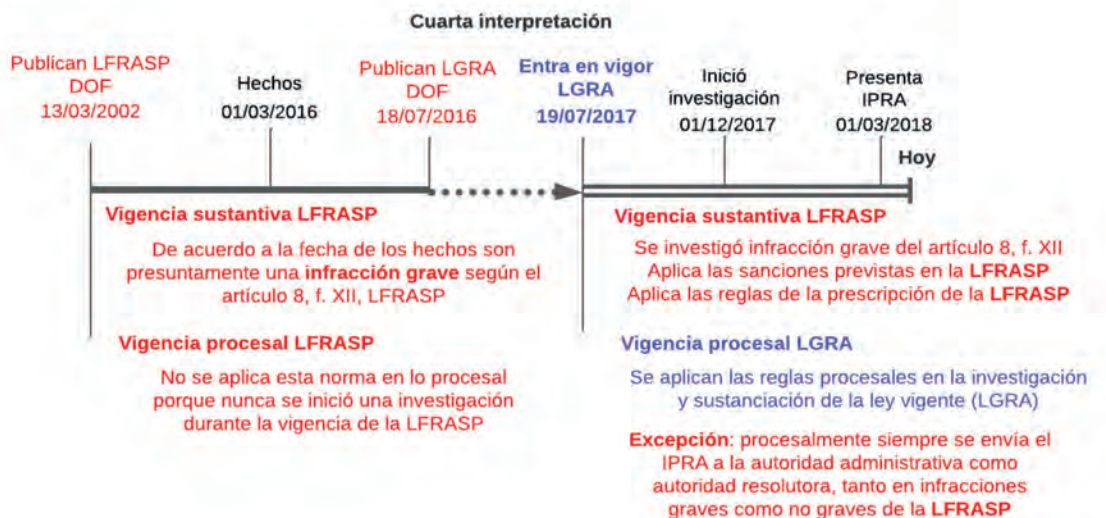
En este caso, sí se están aplicando las reglas sustantivas de la LFRASP de manera “ultraactiva”³¹, porque, aunque ya no esté vigente hoy la LFRASP, para que las conductas no queden impunes, dicho efecto de “ultraactividad” no está prohibido por la Constitución³². Como ya se explicó anteriormente (véase “La nada jurídica”) la LFRASP y sus reglas sustantivas, entre ellas la “prescripción” de las facultades de la autoridad para imponer sanciones³³ siguen aplicándose, ahora en el proceso tramitado según la LGRA.

³⁰ Véase: “(...) una ley es retroactiva cuando vuelve al pasado para cambiar, modificar o suprimir derechos individuales ya adquiridos.” Ejecutoria de 01 de abril de 2001, identificada como número de resolución: 1a./J. 10/2001, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de México, con número de registro 7084, Contradicción de tesis 44/2000-PS”. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, actualmente Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito y Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito”. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. XIII, abril de 2001, p. 334, consultado en: <https://vlex.com.mx/vid/sentencia-ejecutoria-contradiccion-26827035>.

³¹ “(...) la ultraactividad de la ley, significa que después de abrogada ésta, sigue rigiendo para sancionar las conductas delictivas cometidas durante su vigencia, porque de otro modo, dichas conductas posiblemente constitutivas de delito quedarían impunes al no poder aplicarse la norma derogada por haber cesado su eficacia legislativa y tampoco poder aplicar la nueva figura delictiva prevista en la norma que sustituye a la anterior, por virtud del principio constitucional que prohíbe la aplicación retroactiva de la ley.” Sentencia de 22 de agosto de 2012, dentro del expediente de Amparo en revisión 194/2012, *op. cit.*, párr. 103.

³² “(...) si bien la abrogación o derogación de un ordenamiento general supone la cesación de su eficacia normativa, el legislador puede jurídicamente determinar qué preceptos y en qué casos subsisten, ya que no existe disposición constitucional que lo prohíba; en esta medida (...) porque no existe norma constitucional que prohíba al legislador conferir continuidad a determinados preceptos de un ordenamiento, aun cuando éste en lo general haya sido abrogado o bien derogado, pues ello es inherente a la función legislativa que permite señalar qué hechos deben seguirse rigiendo por una determinada norma general, siempre que ellos se ajusten a los mandatos del Artículo 14 constitucional.” Sentencia de 22 de agosto de 2012, *op. cit.*, párr. 106 y 107.

³³ Tres años para faltas no graves y cinco años para faltas graves, véase: Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*, Artículo 34.



Esta interpretación no siempre fue bien admitida y algunas autoridades, partidarias de otras interpretaciones llegaron a revocar procedimientos que usaban esta cuarta interpretación alegando que se había violado el “principio de igualdad en la aplicación de la norma”³⁴. Las reglas sustantivas de la LGRA no son aplicables a conductas realizadas con anterioridad a su vigencia. Esto es, la LGRA no es aplicable a la descripción de las faltas, tipos de sanciones y reglas de prescripción.

Para comparar esta solución con lo que hacen en otras latitudes puedo afirmar que en Italia la regla temporal es similar a esta cuarta interpretación, pues ante una reforma a una norma disciplinaria, por principio general de derecho civil, la regla solo rige hacia el futuro³⁵ y es que en Italia también han transitado en el derecho disciplinario entre varios regímenes procedimentales y en la fase transitoria se aplica el principio de “sucesión en el tiempo de las

³⁴ “(...) motivo por el cual, la autoridad demandada violó el principio de igualdad en la aplicación de la norma, que consiste en el deber de aplicar la misma solución jurídica a situaciones sustancialmente iguales (...)”. Resolución de 13 de julio de 2018, dictada dentro del expediente R.A.0111/2017, Unidad de Responsabilidades de Petróleos Mexicanos de la Secretaría de la Función Pública, Gobierno de México.

³⁵ Véase: “*Ci si è chiesto, peraltro, se la nuova disciplina sia applicabile anche ai procedimenti pendenti. La questione è stata affrontata dalla circ. DFP n. 9/09, la quale specifica che “in mancanza di una specifica disposizione transitoria, la questione dell’applicabilità dei menzionati articoli 55 bis e ter alle fattispecie disciplinari pendenti va risolta facendo riferimento ai principi generali. Scorre in questo caso il principio generalissimo di cui all’ art. 11 delle disposizioni preliminare al codice civile, secondo il quale, in assenza di diverse esplicite previsioni, la legge dispone solo per l’avvenire (...)”* Ravelli, Fabio, *Sanzioni disciplinari e responsabilità dei dipendenti pubblici*, Centro studi di Diritto del Lavoro Europeo “Massimo d’Antona”, Università degli Studi di Catania Facoltà di Giurisprudenza, núm. 122, 2011, p. 28, consultado en <http://aei.pitt.edu/103121/1/122.pdf>.

normas aflictivas”, de modo que el paso de uno a otro ordenamiento y la regulación de sus procedimientos da lugar inevitablemente a problemas de aplicación³⁶ como en México.

III. SE REPITE EL PROBLEMA DE APLICACIÓN DE NORMAS DEL AÑO 2002

Estos conflictos temporales de vigencia y aplicación de la norma son comunes en toda transición normativa. Este fenómeno ocurrió ya para transitar de la Ley Federal de Responsabilidades los Servidores Públicos (en lo sucesivo LFRSP), vigente desde el 31 de diciembre de 1982 hacia la publicación y vigencia de la LFRASP; en lo sucesivo se resaltaré la letra A para distinguir los ordenamientos, (LFRASP).

Comparemos entonces los Artículos transitorios que regulaban la transición entre los últimos tres cuerpos normativos en materia de responsabilidades administrativas mexicano en el siguiente cuadro:

Transición de la LFRSP a la LFRASP	Transición de la LFRASP a la LGRA
<p>“Artículo Segundo. Se <i>derogan</i> los Títulos Primero, por lo que se refiere a la materia de responsabilidades administrativas, Tercero y Cuarto”³⁷ de la LFRASP y nace la LFRASP.</p> <p>*La LFRASP sigue vigente hoy en día para regular el juicio político y declaración de procedencia.</p>	<p>“Artículo Tercero... Con la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas quedarán <i>abrogadas</i> la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos,” y con ello nace la LGRA³⁸.</p>

³⁶ *“Infine, è appropriato rilevare quanto sottolineato dall’art. 22, co. 13, del d.lgs. n. 75 del 2017, il quale precisando che «Le disposizioni di cui al Capo VII si applicano agli illeciti disciplinari commessi successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto» è certamente ispirato al noto principio di successione delle norme afflittive nel tempo, ma ha dato anche ed inevitabilmente luogo a problemi di raccordo tra i molteplici regimi procedurali ancora in vita in fase transitoria”.* Pusateri, Cecilia, “Le riforme “Brunetta” e “Madia” nel procedimento disciplinare dei pubblici dipendenti”, Italia, Lavoro e previdenza sociale, Altalex, publicado el 15 de abril de 2022, consultado en: <https://www.altalex.com/documents/news/2022/04/13/riforme-brunetta-madia-procedimento-disciplinare-pubblici-dipendenti>.

³⁷ Artículo Segundo Transitorio del Decreto por el que se expide la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*

³⁸ Artículo Tercero Transitorio, párrafo séptimo, del Decreto por el que se expide la (...) Ley General de Responsabilidades Administrativas, *op. cit.*

<p>“Artículo Sexto. Los <i>procedimientos seguidos</i> a servidores públicos federales que se encuentren en trámite o pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, así como <i>las resoluciones de fondo materia de los mismos</i>, deberán <i>sustanciarse y concluirse</i> de conformidad con las <i>disposiciones vigentes al momento en que se iniciaron tales procedimientos</i>. Las disposiciones de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos [LFRSP] vigentes hasta la entrada en vigor de la presente Ley seguirán aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia”³⁹.</p>	<p>“Artículo Tercero... Los <i>procedimientos administrativos iniciados</i> por las autoridades federales y locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas serán <i>concluidos</i> conforme a las <i>disposiciones aplicables vigentes a su inicio</i>”⁴⁰.</p>
--	--

Como se puede notar, la redacción de un transitorio es vital. En la transición normativa entre la LFRSP y la LFRASP se contó con una redacción clara:

- Hizo referencia expresa hacia los procedimientos seguidos a servidores públicos federales;
- Señalaba aquellos que se encontraban en trámite o pendiente de resolución (a la fecha de entrada en vigor de la LFRSP);
- Señalaba a las resoluciones de fondo materia de esos procedimientos en trámite;
- Ordenó que se sustanciaran, esta fue una referencia implícita. Solo ordenó que se concluyeran de conformidad a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio;
- Sobre todo, no previno expresamente que las disposiciones de la norma que sería abrogada seguirán aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia.

Mientras que la transición normativa entre la LFRASP y la LGRA, fue escueta, breve y deficiente:

- Sí hizo referencia expresa hacia los procedimientos iniciados a servidores públicos federales y añadió a los servidores públicos locales;

³⁹ Artículo Sexto Transitorio del Decreto por el que se expide la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *op. cit.*

⁴⁰ Artículo Tercero Transitorio, párrafo cuarto, del Decreto por el que se expide la (...) Ley General de Responsabilidades Administrativas, *op. cit.*

- No señaló expresamente aquellos procedimientos que se encontraban en trámite o pendiente de resolución (a la fecha de entrada en vigor de la LGRA). Su referencia hacia ellas fue implícita;
- No señaló a las resoluciones de fondo materia de esos procedimientos que estuvieran en trámite. Su referencia hacia ellas fue implícita;
- No ordenó que se sustanciaran. Solo ordenó que se concluyeran de conformidad con las disposiciones vigentes al momento en que se iniciaron tales procedimientos;
- Previno que las disposiciones de la norma que sería abrogada seguirán aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia. Su referencia hacia ellas fue implícita.

Aunque parezcan sencillas estas diferencias, o aunque existan similitudes y podamos extraer una claridad normativa de manera implícita en las líneas de las normas transitorias entre la LFRASP y la LGRA, esto generó muchas interpretaciones como ya lo hemos expuesto en este trabajo⁴¹. Pasaron tres años, desde que entró en vigor la LGRA y un sinnúmero de asuntos resueltos en múltiples sentidos para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México tuviera que pronunciarse en una Contradicción de tesis⁴² y aclarar que, “si la conducta se ejecutó antes de [el 19/07/2017], pero la investigación inició con posterioridad a ella, el procedimiento debe seguirse conforme a la Ley General de Responsabilidades Administrativas y la resolución será emitida por la autoridad competente”⁴³.

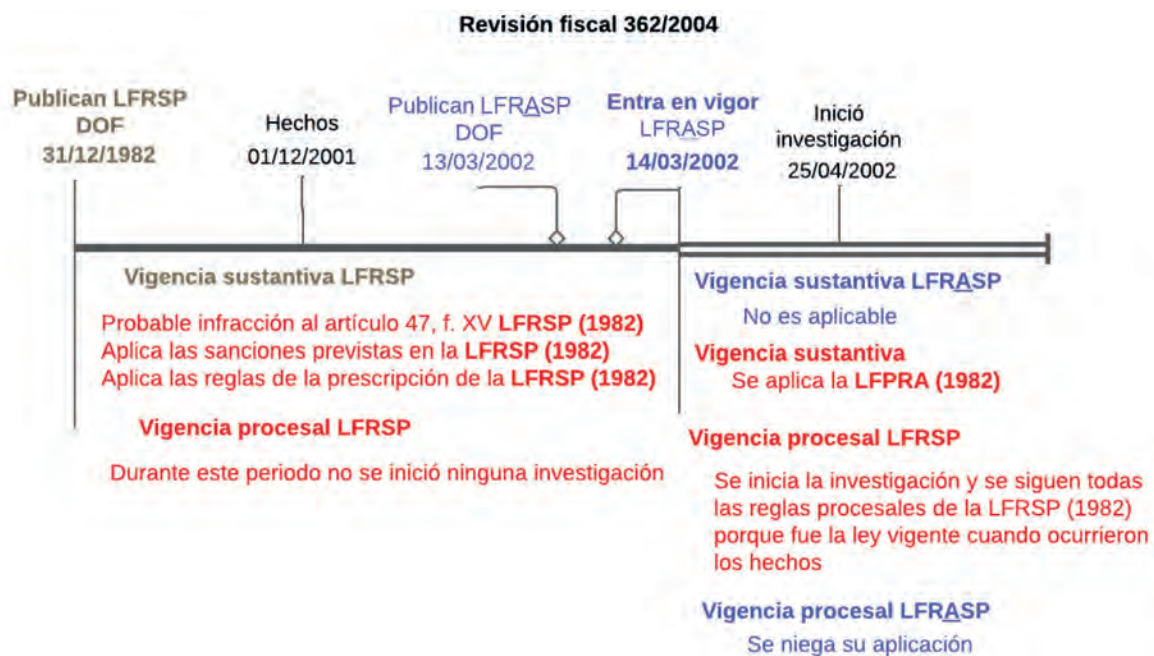
El problema planteado es cíclico cuando lo colocamos en una línea de tiempo. Es decir, se presenta cada periodo en el que se hace una transición normativa, no importa la “claridad normativa” con la que se redacte un Artículo Transitorio. Veamos por qué, analizando lo que pasó en el tránsito desde la LFRSP a la LFRASP.

⁴¹ Cfr. Contradicción de tesis 12/2019, la cual dio origen a la tesis PC.I.A. J/157 A, *op cit.*, y el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, al resolver la Revisión fiscal 23/2019.

⁴² Contradicción de tesis 103/2020. Entre las sustentadas por el Pleno del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Séptimo Circuito, ambos en Materia Administrativa, 8 de julio de 2020.

⁴³ Tesis 2a./J. 47/2020, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 79, octubre de 2020, t. I, p. 898.

Un Tribunal Colegiado de Circuito emitió un criterio en el mes de enero del año 2005⁴⁴, es decir, tres años después de la entrada en vigor de la LFRASP. La primera solución consistió en que si un hecho ocurrió el 01/12/2001 pero se iniciaba una investigación el 25/04/2002, durante la vigencia de la nueva LFRASP (que entró en vigor el 14/03/2002), no se podía aplicar la nueva ley a esa investigación y proceso (LFRASP) sino que se debía aplicar la ley vigente en el momento de los hechos (en el momento de los hechos –01/12/2001 era vigente la LFRSP–).



Si se lee con atención, esta interpretación es idéntica a la segunda interpretación planteada. Esta que acabamos de exponer fue planteada en el año 2005 y otra (la segunda interpretación) en el año 2019, esto es, 14 años después. Pero la historia no termina aquí, veamos el siguiente caso.

El mismo Tribunal Colegiado de Circuito emitió un segundo criterio dos meses después de su primer criterio. Este segundo abandonaba el primero y surgió en marzo del

⁴⁴ Véase: Sentencia de 26 de enero de 2005, dictada dentro del expediente de Revisión fiscal 362/2004, del Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito; *cfr.* "(...) los hechos realizados con anterioridad a la entrada en vigor de la ley que se propone deberán sujetarse a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos." Tesis I.4o.A.477 A, "Responsabilidades de los servidores públicos. Debe aplicarse la ley vigente en el momento en que ocurrieron los hechos motivo de la sanción y no la vigente en el momento en que inició el procedimiento administrativo para imponerla". *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, marzo de 2005, p. 1226 (criterio superado, *cfr.* Tesis I.4o.A.485 A).

año 2005⁴⁵. La segunda solución fue algo equiparable a la tercera interpretación expuesta en el presente trabajo que se emitió en 2020. Consistió en que si un hecho ocurrió el 01/12/2001 pero se iniciaba una investigación el 25/04/2002, es decir, se comienza a investigar durante la vigencia de la nueva LFRASP, entonces *sí* se podía aplicar la nueva ley a esa investigación y proceso, porque la investigación iniciaba durante la vigencia de la nueva ley (LFRASP vigente desde el 14 de marzo de 2002) y *ya no* se debía aplicar, para regir la investigación y el proceso, la ley vigente en el momento de los hechos (ley vigente en el momento era la LFRSP).



Si se lee con atención, esta interpretación del año 2005 es idéntica a la tercera interpretación explicada en este trabajo que fue planteada en el año 2018, es decir, 13 años después, y más aún, esta “nueva interpretación” del mes de marzo de 2005 es idéntica a la

⁴⁵ Véase: Sentencia de 02 de marzo 2005, dictada dentro del expediente de Revisión fiscal 448/2004, del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; *cfr.* “Este Tribunal Colegiado se aparta del criterio sostenido en la tesis TC01477.9AD1 (...) porque de una nueva reflexión sobre el tema se llega a una conclusión diversa (...) el régimen disciplinario de los servidores públicos se caracteriza por su contenido mixto, es decir, se integra con normas de naturaleza sustantiva o de fondo (conductas, sanciones y reglas para aplicarlas) y por normas de naturaleza adjetiva o procesales (procedimientos, su regulación, autoridades, etcétera) (...) las leyes de procedimiento no producen efectos retroactivos en virtud de que los actos procesales se encuentran regulados por la ley adjetiva vigente en el momento en que nacen o se llevan a cabo, recordando la expresión doctrinal de que las leyes procesales se apoderan de los procedimientos en el estado en que se encuentren al entrar en vigor (...) le será aplicable en cuanto al fondo la ley anterior y, en cambio, le será aplicable en cuanto al procedimiento la nueva”. Tesis I.4o.A.485 A, *op. cit.* (criterio que se aparta del anterior, *cfr.* Tesis I.4o.A.477 A, *op. cit.*).

⁴⁶ Contradicción de tesis 103/2020, *op. cit.*

interpretación final de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁶ que dio en julio de 2020, para dar por terminados los criterios divergentes en la transición normativa entre la LFRASP y LGRA.

IV. CONCLUSIONES

Muchos asuntos fueron resueltos con interpretaciones “incorrectas” a juicio de la Suprema Corte, y las consecuencias de estas interpretaciones alternativas y no validadas fueron horas de trabajo desperdiciadas, procesos “venidos abajo” por amparos, juicios de nulidad, revocaciones y resoluciones administrativas sobre asuntos que, en el mejor de los casos, se volvieron a iniciar, pero en los casos más desafortunados, el paso del tiempo fue tan largo entre la interpretación “incorrecta” y la resolución definitiva que las facultades de la autoridad disciplinaria para emitir una sanción prescribieron o contaban al final ya con muy poco tiempo para reiniciarse, produciendo todo ello mucha impunidad.

Sabemos ahora que la interpretación correcta para el derecho disciplinario mexicano es la interpretación número cuatro expuesta en el presente trabajo, pero esa interpretación se conocía ya desde marzo de 2005 en el régimen disciplinario. Ya lo dice el dicho, “aquel que no conoce su historia está condenado a repetirla” y nosotros volvimos a cometer el mismo error interpretativo.

Se sugiere al lector especializado seguir dicha interpretación que fue válida hace casi veinte años, y que es válida hoy para evitar futuros medios de impugnación, porque estos pueden revocar el trabajo de investigación, sustanciación y resolución realizado por las autoridades disciplinarias cuando la causa de agravio sea motivada por la aplicación de reglas sustantivas o procesales incorrectas en un momento de transición entre dos sistemas normativos diferentes.

Quizás era mucho pedir haber estudiado aquellos criterios de 2005, se cometieron muchos errores procesales porque había mucha incertidumbre, pero desde 2020 ya no hay pretexto para cometer el mismo error, desafortunadamente se sigue cometiendo una y otra vez. Es aquí la utilidad de este trabajo y el deseo de su difusión eficaz.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- GALLOIS, Alexandre, "Les Nullités de Procédure Pénale", *Gazette du Palais*, Francia, 2017, Issy-les-Moulineaux.
- GASCÓN ABELLÁN, Marina, "La derogación", en CARBONELL, Miguel y PEDROZA DE LA LLAVE, Susana Thalía (coords), *Elementos de Técnica Legislativa*, México, IJ-UNAM, 2000.
- PUSATERI, Cecilia, "Le riforme "Brunetta" e "Madia" nel procedimento disciplinare dei pubblici dipendenti", Italia, Lavoro e previdenza sociale, Altalex, 15 de abril de 2022, <https://www.altalex.com/documents/news/2022/04/13/riforme-brunetta-madia-procedimento-disciplinare-pubblici-dipendenti>.
- RAVELLI, Fabio, *Sanzioni disciplinari e responsabilità dei dipendenti pubblici*, Centro studi di Diritto del Lavoro Europeo "Massimo d'Antona", Università degli Studi di Catania Facoltà di Giurisprudenza, Italia, núm. 122, 2011, <https://aei.pitt.edu/103121/1/122.pdf>.

2. Legislativas

- Abrogada *Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*, publicada el 13 de marzo de 2002 en el Diario Oficial de la Federación.
- Ley General de Responsabilidades Administrativas*, publicada el 18 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Federación.

3. Jurisprudencias

- Contradicción de tesis 103/2020. Entre las sustentadas por el Pleno del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Séptimo Circuito, ambos en Materia Administrativa, 8 de julio de 2020.
- Contradicción de tesis 12/2019, la cual dio origen a la tesis PC.I.A. J/157 A, y el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, al resolver la Revisión fiscal 23/2019.
- Proyecto de Acuerdo dentro del expediente de Amparo en revisión 821/2017, ponente ministro Eduardo Medina Mora, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Resolución de 13 de julio de 2018, dictada dentro del expediente R.A.0111/2017, Unidad de Responsabilidades de Petróleos Mexicanos de la Secretaría de la Función Pública, Gobierno de México.

Sentencia de 02 de marzo 2005, dictada dentro del expediente de Revisión fiscal 448/2004, del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, convertida en la Tesis I.4o.A.485 A.

Sentencia de 22 de agosto de 2012, dentro del expediente de amparo en revisión 194/2012, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sentencia de 26 de enero de 2005, dictada dentro del expediente de Revisión fiscal 362/2004, del Cuarto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito convertida en la Tesis I.4o.A.477 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, marzo de 2005, p. 1226.

Tesis 1a./J. 10/2001, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. XIII, abril de 2001, p. 334.

Tesis 2a. XLIX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIX, mayo de 2009, p. 273.

Tesis 2a./J. 47/2020, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 79, octubre de 2020, t. I, p. 898.

Tesis I.4o.A.164 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 67, junio de 2019, t. VI, p. 5353.

Tesis I.4o.A.485 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, junio de 2005, p. 848.

Tesis I.7o.A. J/23, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, agosto de 2004, p. 1511.

Tesis PC.I.A. J/157 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 71, t. III, octubre de 2019, p. 3205.

Tesis VIII-J-1aS-49, *R.T.F.J.A.*, Octava Época, año III, no. 24, julio de 2018, p. 55.

Tesis XVI.1o. J/15, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, núm. 72, diciembre de 1993, p. 89.

Tesis 1a. LXXV/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, mayo de 2011, p. 240.

4. Sitios de Internet

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario panhispánico del español jurídico*, consultado en: <https://dpej.rae.es/lema/tempus-regit-actum>.

INCORPORACIÓN EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA DE LOS LINEAMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE FISCAL Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

Flor TAVERA¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Lineamientos BEPS de la OCDE incorporados a la legislación mexicana. III. Relación de las acciones BEPS incorporadas a la legislación mexicana y la transparencia fiscal. IV. Conclusiones. V. Fuentes de información.

RESUMEN

Dentro del marco de la ética empresarial, la transparencia y las políticas anticorrupción también aplican a las empresas privadas mexicanas, las cuales están obligadas por mandato constitucional a contribuir al gasto público a través del pago de impuestos. Sin embargo, algunas empresas realizan prácticas fiscales opacas que perjudican la recaudación de impuestos en el país donde se genera la riqueza.

A través de una investigación descriptiva documental se analiza la incorporación en la legislación mexicana de los lineamientos del “Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” que establece acciones para combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente, por lo que están relacionadas con la integridad empresarial y rendición de cuentas de los contribuyentes.

ABSTRACT

Transparency and anti-corruption policies also apply to private Mexican companies within the framework of business ethics; the companies must contribute to public spending through the payment of taxes. However, some companies engage in opaque tax practices that harm tax collection in the country that generates wealth.

We analyze the “Project against the Erosion of the Tax Base and the Transfer of Benefits” (BEPS) and its incorporation into Mexican legislation. BEPS establishes actions to combat tax evasion, improve the coherence of tax regulations, international law and guarantee a more transparent tax system, which is why they are related to business integrity and taxpayer accountability. We concluded that all the guidelines are related to transparency and favor the creation of a more transparent tax environment since, although they were designed for

¹ Investigadora en estancia posdoctoral por CONAHCYT en la Universidad Virtual del Estado de Guanajuato.

Se concluye que la totalidad de los lineamientos tienen relación con la transparencia y favorecen un entorno fiscal de mayor transparencia puesto que, aunque fueron concebidas para empresas multinacionales, siete de ellas imponen obligaciones de transparencia a empresas locales, por lo que México ha refrendado el compromiso internacional en la lucha contra la evasión fiscal de empresas multinacionales, lo que impacta también en la transparencia fiscal de las empresas nacionales.

PALABRAS CLAVE

Transparencia fiscal. Tributación internacional. Evasión Fiscal. Proyecto BEPS.

multinational companies, seven of them impose transparency obligations on local companies, therefore, Mexico has endorsed the international commitment in the fight against tax evasion by multinational companies, which also has an impact on the tax transparency of national companies.

KEY WORDS

Fiscal transparency. International taxes. Tax evasion. BEPS project.

I. INTRODUCCIÓN

La idea de transparencia posee una connotación ideológica en tanto en cuanto se configura como un rasgo distintivo del buen gobierno, sin embargo, el concepto de transparencia también es aplicable a la empresa dentro de la integridad empresarial y lucha contra la corrupción (Etzioni, citado por De Castro, 2021, 161). En México, según la Secretaría de la Función Pública del Gobierno Federal en 2006 señaló cinco herramientas de integridad para fortalecer la competitividad en las empresas:

- Gobierno corporativo;
- Responsabilidad social corporativa;
- Nuevo ímpetu para combatir las prácticas corruptas;
- Pacto Mundial;
- Líneas Directrices para Empresas Multinacionales de la OCDE.

Es hasta 2020 que se inicia la incorporación de las líneas directrices para empresas multinacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a la legislación mexicana, las cuales no necesariamente están incorporadas en los títulos legales relativos a empresas multinacionales por lo que en ocasiones aplican a empresas puramente locales o regionales.

La evasión y elusión fiscal son preocupación de la fiscalidad internacional. México, como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y del Grupo de los 20, ha adoptado el compromiso de incorporar los lineamientos del “Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, (BEPS, por sus siglas en inglés) a su legislación fiscal, lineamientos que si bien tienen como fin que las utilidades de las empresas se graven en el país que se generan, tienen relación con la transparencia y la integridad empresarial.

Dado el incremento de las tecnologías de la información y la comunicación, la forma de hacer negocios en el mundo ha cambiado, permitiendo mayor número de transacciones a nivel global más allá de las fronteras, y, por lo tanto, de la legislación de un país, lo que conlleva la necesidad de fijar normas que se atiendan estas nuevas formas de economía, lo que conocemos como: fiscalidad internacional.

Si bien, los tratados para evitar la doble tributación revisten una gran importancia en estos esquemas, quedan insuficientes cuando intervienen más de dos países en el comercio, por lo que son necesarios acuerdos multilaterales que permitan una mayor transparencia que, por un lado, eviten la doble tributación, y por otro eviten la evasión fiscal al mover los beneficios económicos de una legislación a otra a conveniencia.

Ante esta necesidad, los organismos internacionales tienen un papel vital al establecer lineamientos que luego de incorporarse en las distintas legislaciones locales de sus miembros, permitan reducir las prácticas fiscales indebidas que ocasionan fraude fiscal.

El 15 de octubre de 2015 se publicó el paquete BEPS (Erosión de las Bases y la transferencia de beneficios, por sus siglas en inglés) de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos), que hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales (OCDE, 2022).

Posteriormente, el 20 de diciembre de 2021 la OCDE publica normas detalladas para “asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional que asegurará que las EMN estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir de 2023” (OCDE, 2021), en general se trata de establecer un impuesto mínimo global a través de las reglas globales anti-erosión de la base imponible (GloBE²), que limite y regule la competencia fiscal entre los países generando que las empresas multinacionales con ingresos de grupo superiores a 750 millones de euros paguen, al menos, una cantidad mínima de impuesto.

² GloBe: *Global Anti-Base Erosion*.

Mendoza (2023) expresa que “es justo que se vaticine el nacimiento del orden jurídico de tributación internacional construido mediante disposiciones gestadas en el seno de organismos supranacionales.”

Si bien el objetivo del proyecto BEPS del G20/OCDE es evitar la erosión de la base imponible, para su logro se señalan reglas precisas relacionadas con la transparencia puesto que evitan las prácticas fiscales opacas, “se reputa que la transparencia fiscal internacional (CFC) es un instrumento legítimo para proteger la base imponible (Sanz, 2021).

Navarro (2021) señala que el diferente alcance de las medidas del proyecto BEPS y la propuesta GloBE, puede ilustrarse comparando las normas de transparencia fiscal internacional.

De acuerdo con la OCDE³ implementar el proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo, porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo las de empresas multinacionales.

Los países latinoamericanos miembros de la OCDE, por orden de incorporación: México incorporado en 1994, Chile incorporado en 2010, Colombia incorporado en 2020, Costa Rica incorporado en 2021, todos en desarrollo, de los cuales la incorporación del plan BEPS en sus legislaciones, ha sido de la siguiente manera:

Bogotá y Cardona (2023) señalan que Colombia ha participado en análisis, discusión y aprobación de los informes que contienen los resultados de esos proyectos, y que deben considerarse algunos aspectos que no han sido contemplados en las diferentes reformas tributarias, incluida la de 2022, falta implementar las acciones 1, 2, 11 a 15.

Chile ha alcanzado un gran avance conforme a los planes de acción BEPS, considerando que fue uno de los primeros países en adoptarlas (Bellaizan y Cuellar, 2018).

Costa Rica, al ser recientemente incorporado, tiene pendiente implementar las acciones BEPS en su legislación.

Es el caso de México, en su carácter de miembro de (OCDE) ha incorporado en su legislación fiscal desde 2020 los lineamientos del proyecto BEPS que busca evitar que las empresas utilicen discrepancias e inconsistencias entre los sistemas fiscales nacionales, para cambiar artificialmente las utilidades a países con escasa o nula tributación⁴.

Sin embargo, la incorporación de estos lineamientos en la legislación mexicana se hace, en un principio, de manera general, sin distinguir empresas multinacionales de em-

³ OCDE (11 de 2014). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>.

⁴ *Idem*.

presas locales, por lo que es importante analizar cómo afectan estas disposiciones al pequeño empresario que representa más del 90% de los negocios en México, así también cómo estos lineamientos BEPS pueden incidir en la transparencia y políticas anticorrupción, un mal que aqueja a México en todos sus niveles.

Por lo anterior, en este documento, se analizan los lineamientos BEPS que han sido incorporados en las disposiciones legales mexicanas y su relación con la transparencia y rendición de cuentas.

II. LINEAMIENTOS BEPS DE LA OCDE INCORPORADOS A LA LEGISLACIÓN MEXICANA

El sistema tributario mexicano ha sido diseñado acorde al principio de asignación impositiva de residencia, renta mundial. México, miembro de la OCDE, participa activamente en procesos de actualización de principios de fiscalidad internacional y en la adopción respectiva de éstos, en aras de alinear la coherencia del impuesto a la renta societaria a nivel internacional y recuperar la pérdida de ingresos fiscales al erario (Mendoza López, 2017).

De acuerdo con Cruz (2017), organismos supranacionales tratan de actualizar y hacer eficaces las normas de transparencia fiscal internacional como instrumentos de lucha contra planificaciones fiscales agresivas que pretenden aminorar la carga tributaria.

Son 15 las acciones BEPS, de las cuales la mayoría han sido incorporadas a la legislación mexicana, aunque no todas son aplicables a la totalidad de las unidades económicas, ni todas tienen incidencia directa en la transparencia y rendición de cuentas. A continuación, hacemos un recorrido por cada una de las acciones BEPS de la OCDE, se relacionan las normas que México ha incorporado a su legislación fiscal y como aquellas acciones vinculadas con la generación de un entorno de mayor transparencia fiscal.

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición (acción 1)

El comercio electrónico ha ido en aumento, de acuerdo con la OCDE⁵, el incremento de la economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Las TIC permiten interacción comercial a nivel internacional, por lo que las normas fiscales de cada país deben integrar en sus disposiciones estas formas de economía:

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre

⁵ OCDE (2015). Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad⁶.

Uno de los retos de la economía digital que pretende abordar la acción 1 BEPS es la fácil deslocalización de la realización de los negocios que dan origen a la tributación, la omisión de informar sobre actividades que dan origen al pago de impuestos en otros países, su indebida clasificación por el contribuyente por falta de información coordinada entre Estados y el goce indebido de beneficios de otros países por este tipo de negocios que no exigen presencia física ni un establecimiento permanente en los lugares en que los llevan a cabo (Zambrano Brambila, Arana Galán & Rodríguez Arana, 2020).

El gobierno mexicano ha atendido esta acción de las siguientes maneras:

- 1) Modificación al Artículo 2o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) a fin de evitar estrategias de planeación fiscal utilizadas para eludir de manera artificial la constitución de un establecimiento permanente en el país, ya que los convenios para evitar la doble tributación de manera general establecen que los beneficios de una empresa solamente se gravarán en su Estado de residencia a menos que la misma realice actividades empresariales en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él (Camacho Fuerte, 2020);
- 2) Creación de un régimen fiscal para personas físicas por ingresos obtenidos a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares: Título IV, Capítulo II Sección III Artículos 113-A, 113-B, 113-C que entró en vigor a partir del 1 de junio de 2020, pero se comenzó a aplicar desde 2019 de manera voluntaria a través de las “reglas de carácter general” (Resolución Miscelánea 2019); reglas 3.11.12 a 3.11.18 que establecieron la “opción” a las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero, con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas para prestar el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éstas a través de una retención por los ingresos obtenidos de cada plataforma; Dicho esquema funciona básicamente con pago a través de la retención que debe hacer la plataforma, por lo que a su vez otorga obligaciones a las empre-

⁶ *Idem.*

sas que operen plataformas digitales en México (empresas que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares) tengan, o no establecimiento permanente en México, supeditando el permiso para su funcionamiento al cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas.

La diferencia entre la disposición establecida en la resolución miscelánea y la ley, además de la legalidad de la disposición, fue la incorporación de las obligaciones no solo a ingresos obtenidos por la prestación de servicios a través de plataformas digitales, sino también por la enajenación y el otorgamiento de uso o goce temporal a través de las mismas.

En lo general, las obligaciones de las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 113-A de la LISR tienen la obligación de:

- Emitir comprobantes fiscales de las retenciones realizadas a las personas físicas;
- Presentar declaración informativa mensual de sus clientes;
- Retener y enterar dichas retenciones;
- Conservar documentación de retención y entero del ISR.

Así mismo se estableció en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) un Capítulo III Bis denominado: “De la Prestación de Servicios Digitales por Residentes en el Extranjero sin establecimiento permanente en México”, que abarca los Artículos 18-B a 18-M. Con lo que se busca que este impuesto indirecto (IVA) se cause en México, obligando a las empresas a cobrarlo y enterarlo en México, así mismo a retener el IVA a las personas físicas que perciban ingresos de la plataforma digital.

En este sentido los residentes en el extranjero sin Establecimiento Permanente en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en México tienen las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes;
- Cobrar el IVA;
- Calcular y efectuar mensualmente el pago de IVA;
- Informar al organismo fiscalizador mexicano (SAT) sobre sus operaciones de manera trimestral;
- Enviar comprobantes fiscales;
- Tramitar firma electrónica, nombrar representante y domicilio en México.

Así también se imponen ciertas obligaciones a quienes operan como intermediarios de los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen los servicios.

El mayor impacto de la incorporación de la acción 1 BEPS en la legislación mexicana es para 246 mil personas físicas que tienen ingresos por plataformas digitales, aplicaciones informáticas y similares y en su mayoría son microempresas. Aunque la obligación de pago de impuestos para estas personas ya estaba establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título IV), al ser en su mayoría ventas con el público en general (es decir personas que no solicitan factura) eran ingresos omitidos por quienes los percibían, situación que cambia al incorporarse esta acción 1 en la ley mexicana al imponer la obligación de retención impuestos a las plataformas digitales, tanto Impuesto Sobre la Renta (ISR) como Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Si bien gracias a la incorporación de la acción 1 BEPS a la legislación mexicana se genera el cobro de IVA por los ingresos que tienen las plataformas digitales (incluso extranjeras), queda pendiente el gravamen sobre la utilidad que las empresas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México perciben de fuente de riqueza mexicana, dejándolo únicamente como ingreso acumulable en el país de residencia fiscal y no en México.

2. *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos (acción 2)*

Una forma de planeación fiscal agresiva son los mecanismos híbridos que aprovechan asimetrías de tratamiento fiscal entre los países, así como el uso de convenios para evitar la doble tributación de manera abusiva para evitar pagar impuestos en ninguno de los países donde se genera la riqueza. *“Este tipo de mecanismos y/o acuerdos, cuyo uso está ampliamente extendido, se traduce en una erosión significativa de las bases imponibles de los países afectados, provocando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia”⁷.*

Una de las recomendaciones de la OCDE para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos es crear disposiciones en el ordenamiento interno para evitar la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador, así como disposiciones en la legislación nacional que eliminen la deducción por pagos que no se incluyan en los ingresos del receptor y se niegue la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción (Mendoza López, 2016).

⁷ *Idem.*

Camacho (2020) señala que ya que una legislación extranjera puede negar la deducción de pagos realizados a entidades extranjeras transparentes, cuando los socios o accionistas no acumulen dicho ingreso, para evitar que legislaciones extranjeras nieguen la deducción de pagos a entidades extranjeras transparentes en las que tengan participación un residente mexicano o establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, es necesario que dichos ingresos estén sujetos a las disposiciones generales de la Ley del ISR, de lo contrario, dichos residentes mexicanos o establecimientos permanentes podrán verse afectados indirectamente porque se puede negar en el extranjero la deducción del pago que reciben las entidades extranjeras en las que tengan participación.

Se busca entonces que no se genere una deducción en el país donde reside el pagador sin su respectiva acumulación en el país donde reside el receptor. Para atender la acción 2 del plan BEPS sobre neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, en 2020 se incorporó a la legislación mexicana el Artículo 4o.-B en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala que tanto los residentes en México como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México por los ingresos atribuibles al mismo, están obligados a pagar el impuesto de conformidad con la LISR, por los ingresos que obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscales en la proporción que les corresponda por su participación en ellas.

Aunado a esta disposición se generó la regla de resolución miscelánea 3.1.22 para otorgar mayor claridad a las reglas de deducción.

De igual modo se reformaron las fracciones XXIII, XXIX y XXXII del Artículo 28 de la LISR, y se derogó la fracción XXXI, evitando que se trasladen utilidades artificialmente a través del pago de intereses entre partes relacionadas e independientes, así como diferenciar el tratamiento fiscal entre capital y deuda para evitar la estrategia de endeudamiento a las subsidiarias que están ubicadas en países de alta imposición. Se establecen las reglas de la capitalización delgada para limitar la deducción de intereses considerando los ingresos del contribuyente.

La fracción XXIII del Artículo 28 de la LISR, y su respectiva regla 3.3.1.30 RMF 2020, amplió los supuestos de no deducibilidad para establecer que no serán deducibles los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a REFIPRES (Camacho Fuerte, 2020).

En cuanto a la reforma de la fracción XXIX del Artículo 28 va en el sentido de evitar una doble deducción: tanto en México como en otro país.

Mientras en la fracción XXXII del Artículo 28 de la LISR se limita la deducción de intereses netos del ejercicio que excedan el monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

3. Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas (acción 3)

La acción 3 del plan BEPS busca la incorporación en la legislación local que genere mayor control contra la erosión de la base imponible a través de entidades intermediarias en diversos países, especialmente en los conocidos comúnmente como “paraísos fiscales” o “jurisdicciones de baja imposición fiscal” pero que en la legislación mexicana se conocen como “Regímenes Fiscales Preferentes” (REFIPRES).

Las normas Compañías Foráneas Controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos⁸.

La definición de “paraísos fiscales” dependerá de la legislación de cada país, pero se pueden encontrar los siguientes rasgos comunes tales como; 1) tarifas especiales, reducidas o nulas; 2) secreto comercial y bancario; 3) estabilidad política y económica; 4) ausencia de control de cambio; 5) infraestructuras desarrolladas; y 6) autopromoción (Abache Carvajal, 2020).

En la legislación fiscal mexicana se considera que son ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los que no están gravados en el extranjero, o que estándolo su tasa impositiva es inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México (Artículo 176, tercer párrafo LISR).

En México la tasa corporativa de ISR es del 30%, por lo que una tasa inferior al 22.5% sería considerado REFIPRES. Sin embargo, el propio Artículo 176 de la LISR establece las especificaciones sobre este concepto.

Si bien la legislación mexicana tenía contempladas normativas especiales a los “paraísos fiscales” antes de 2020, en ese año se hace una reforma a diversos Artículos relativos a los REFIPRES, con el fin de estar mejor alineados a las recomendaciones de esta acción 3 sobre compañías foráneas controladas.

⁸ *Idem.*

Es así que se incorpora en la legislación mexicana, a través de la reforma a los Artículos 176, 177, y 178 de la LISR que se encuentran dentro del “Título VI De los Regímenes Fiscales Preferentes”, buscando evitar planeaciones fiscales agresivas a través de entidades residentes en el extranjero cuyos ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente, determinando de manera puntual cuándo el contribuyente tiene control sobre la entidad extranjera, así como aclarar que se deben considerar todos los impuestos sobre la renta efectivamente pagados para determinar si los ingresos de una entidad extranjera se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente.

En el Artículo 176 se elimina la excepción de ingresos por regalías ya que este tipo de ingresos son usados comúnmente en planeaciones fiscales agresivas. Y se establecen las reglas para determinar cuándo se considera que un residente en México tiene control efectivo sobre la entidad extranjera.

En el Artículo 177 se actualizan las referencias de la tasa aplicable para personas físicas (luego de la reforma fiscal de 2013), en ese mismo Artículo se establece que la base imponible se determine conforme al Título II aplicable para persona morales sin importar que el contribuyente sea persona física, determinando cómo calcular la proporción de la participación directa o indirecta relacionada con la regla de control efectivo.

Por su parte, el Artículo 178 establece la obligación de presentar declaración informativa sobre sujetos ubicados en REFIPRES cuando se realicen operaciones a través de entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el Artículo 4o.-B de LISR.

4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (acción 4)

Esta acción insta a hacer frente a los riesgos de que las empresas multinacionales puedan obtener un beneficio fiscal indebido ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo a través del diseño de normas para impedir la excesiva deducción de intereses.

Para incorporarla a la legislación mexicana, en 2020 se añadió la fracción XXXII al Artículo 28 de la LISR, conforme a la exposición de motivos se señaló que la mayoría de los países y jurisdicciones utilizan reglas de capitalización delgada para limitar la deducción de intereses, pero considera que una regla de este tipo es más efectiva para combatir la erosión de la base imponible y traslado de utilidades, si se calcula considerando los ingresos del contribuyente, por lo que se estableció el ratio del 30% tanto a personas morales como físicas, si bien en México el ISR a personas físicas es conforme a una tarifa y no tasa directa

del 30% se considera que no es ilegal al no ser la tasa de ISR sino el ratio aplicable a la limitante de deducción de intereses netos.

5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (acción 5)

Esta acción del plan BEPS tiene como prioridad la transparencia a través de un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que presenten riesgos de BEPS, así como métodos para definir la actividad sustancial de la empresa de tal manera que las rentas obtenidas sea relacionada con las actividades sustanciales que las generan de tal manera que los ingresos obtenidos tributen con las actividades sustanciales que la generan.

Ello implica la exigencia de que existan actividades sustanciales para aplicar los beneficios aplicables, comenzando por los regímenes de propiedad intelectual.

En este sentido ya se tenían incorporadas herramientas legislativas para evitar el uso indebido de beneficios fiscales sin importar la sustancia, a través de los requisitos de las deducciones del Artículo 27 de la LISR, así como la lista de no deducibles del Artículo 28 de la misma ley; así también cada texto donde se otorgan beneficios fiscales cuenta de manera muy puntual con los requisitos para beneficiarse del régimen y sus exclusiones.

Sin embargo, en 2020 se incorpora la regla antiabuso, creando el Artículo 5o.-A en el Código Fiscal de la Federación que genera un candado a discreción de la autoridad, que no solo impediría aplicar beneficios fiscales, sino cualquier deducción que no compruebe, a criterio de la autoridad, una razón de negocios, que si bien no es se encuentra como tal en ninguna acción de la OCDE, privilegia el principio de prevalencia del fondo sobre la forma en la aplicación de las disposiciones fiscales, es decir, la sustancia; por lo que se considera relacionado con esta acción.

La fiscalización en México se ha centrado enormemente en corroborar la materialidad de las operaciones, ello ante la existencia de empresas que facturan operaciones simuladas (EFOS) y empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), pero más allá de que se constate que en verdad una operación se llevó a cabo y no es una operación falsa o simulada para obtener un beneficio fiscal, la cláusula antielusión o antiabuso pide que se constate que la operación se llevó a cabo buscando un beneficio en la operatividad de la empresa, de lo contrario la autoridad podrá presumir que los actos carecen de razón de negocios y rechazar esa deducción, así mismo se impide que sea considerado como razón de negocios un beneficio fiscal.

Si bien la cláusula antiabuso no es lineamiento de la OCDE, es común a nivel internacional. Cabe señalar que los tribunales mexicanos ya se han pronunciado en cuanto a la legalidad de las normas antielusión considerando que son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso de derecho que no atienden al objeto de la práctica sino al efecto de elusión que intentan controlar⁹.

Bastante debatible es la transparencia en la aplicación del Artículo 5o.-A CFF, ya que, en primer lugar, el término “razón de negocios” es un concepto jurídico indeterminado, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la inconstitucionalidad de una ley no depende de que se establezcan conceptos indeterminados en la misma (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006) y en segundo, es una facultad del organismo fiscalizador al aplicar esta cláusula, ya que si bien el propio Artículo señala que la autoridad fiscal debe someter el caso a un órgano colegiado, el cual está integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, por lo que es evidente la parcialidad de este órgano por los miembros que la conforman: la propia autoridad fiscalizadora y la secretaría de la cual dicha autoridad es organismo desconcentrado.

6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales (acción 6)

Esta acción está relacionada con la acción 3 relativa a mecanismo híbridos, pero enfocada en el uso desvirtuado de los convenios para evitar la doble tributación, por lo que se recomienda a los países tener políticas fiscales antes de firmar un convenio de este tipo.

En este sentido no es la legislación mexicana sino en los propios tratados internacionales que se incluye una cláusula antiabuso para evitar esta mala práctica.

Identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable, práctica que mina la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, ya que dicha práctica mina la soberanía tributaria de los estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio¹⁰.

7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acción 7)

El objetivo de esta acción es que el concepto de establecimiento permanente (EP) se encuentre plenamente establecido en la legislación local para evitar que se evite caer en di-

⁹ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (2019). Amparo directo 25/2019. Semanario Judicial de la Federación.

¹⁰ OCDE (11 de 2014). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>.

cho concepto de manera artificial. “La definición de Establecimiento Permanente (EP) es indispensable para evitar la erosión de la base imponible en perjuicio de un estado, ya que por lo general los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP”¹¹.

La respuesta de México para garantizar una correcta definición de EP y así alinearse con la acción 7 fue modificar el Artículo 2o. de la LISR incorporando precisiones para evitar quedar fuera de la imposición por quedar fuera de la esfera legal aplicables a los EP. De tal manera que prácticas de exclusión fraudulenta del estatus de EP, como contratos de comisión, son evitadas con las modificaciones realizadas al Artículo 2o. de la LISR.

8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor (acción 8 a 10)

Las acciones 8 a 10 están relacionadas con los precios de transferencia, cuya alteración es una de las estrategias utilizadas entre empresas asociadas para reducir la imposición en un país a través de la deducción de gastos manipulados y excesivos en concepto de intereses y otros pagos (Mendoza López, 2016).

Las acciones 8 a 10 buscan garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor además de garantizar el principio de plena competencia, que exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables, puesto que debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido objeto de manipulación generando resultados distorsionados que no corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional (OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 2015).

Acción 8, precios de transferencia relativos a operaciones intangibles para evitar la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor.

Acción 9, asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente tributación de ingresos a las entidades que asumen dichos riesgos, así como la tasa de retorno de la inversión.

¹¹ *Idem.*

Acción 10, centrada en áreas que presentan riesgos significativos como la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial.

Resulta inverosímil que en la legislación mexicana no está el término “precios de transferencia” pero sí su regulación, e incluso la obligación tanto para empresas multinacionales como para operaciones locales entre partes relacionadas. Dicha regulación contempla los lineamientos de la OCDE conforme a las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.

La legislación mexicana señala que las operaciones entre partes relacionadas se deben realizar a valor de mercado, caso contrario la autoridad podrá estimar los ingresos e incluso rechazar deducciones, de ahí la necesidad de contar con el estudio de precios de transferencia.

Es en el Título VI de la LISR, nombrado: “De las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes, de las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas”, específicamente en el Capítulo II “De las empresas multinacionales y de las operaciones celebradas entre partes relacionadas”, se establece la obligación de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de las operaciones que se celebren en operaciones con partes relacionadas a los montos entre partes independientes en operaciones comparables.

Si bien dichas disposiciones están en Artículos aplicables a empresas multinacionales, los Artículos 76 fracciones IX y XII, y 90 de la LISR establecen —de manera implícita— lo propio para operaciones entre partes relacionadas ya sean personas físicas o morales, aunque se celebren en territorio nacional por personas físicas o morales.

9. Evaluación y seguimiento de BEPS (acción 11)

La acción 11 es relativa al monitoreo y medición del plan BEPS. De acuerdo con la OCDE (2015), es fundamental mejorar las herramientas y los datos disponibles para cuantificar y controlar la magnitud de BEPS en un futuro, así como para analizar el impacto de las correspondientes medidas antielusivas desarrolladas en el marco del Plan de Acción BEPS, se busca tener información suficiente que permita medir el impacto de la aplicación de las acciones, así como generar sugerencias.

Esta acción no tiene implicación directa en obligación para las empresas, por lo que no se incorporó en la legislación fiscal mexicana.

10. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12)

La acción 12 se relaciona directamente con la transparencia, ya que va en el sentido de divulgar de manera obligatoria los mecanismos de planeación fiscal agresiva, habida cuenta del texto que cada legislación considere incorporar.

El Reporte Final de la Acción 12 del proyecto BEPS establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos.

En este sentido la respuesta de México ha sido la incorporación de la figura “revelación de esquemas reportables” contenida en el Código Fiscal de la Federación, Título Sexto “De la Revelación de Esquemas Reportables”, Artículos 197 al 202.

Se conceptualiza como “esquema reportable” cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga algunas de las características del Artículo 199 del CFF¹² características que van, de manera general, en los siguientes sentidos:

- Evitar el intercambio de información entre autoridades fiscales internacionales;
- Evitar aplicación de concepto de establecimiento permanente;
- Transmisión de pérdidas a personas distintas de las que la generaron;
- Actos interconectados que retornen un monto a la persona que lo efectuó o partes relacionadas;
- Involucren convenios para evitar la doble tributación respecto a ingresos no gravados o gravados a tasa reducida;
- Involucren operaciones entre partes relacionadas que transmitan activos intangibles, contemplen reestructuraciones empresariales, se conceda uso o goce de bienes y derechos sin contraprestación, no existan comparables fiables, se use un régimen de protección unilateral;
- Se evite constituir un establecimiento permanente en México conforme LISR y tratados;

¹² Servicio de Administración Tributaria (21 de 01 de 2023). Esquemas reportables. Obtenido de: http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/que_son.html.

- Se transmita un activo completamente depreciado y se permita la depreciación a otra parte relacionada;
- Se involucre un mecanismo híbrido de pago de ingresos a una contraparte sujeta a REFIPRES;
- Evite identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos;
- Involucren pérdidas por amortizar contra la utilidad próximas a caducar;
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% por reparto de dividendos;
- Se otorgue uso o goce temporal de un bien y el arrendatario, a su vez, lo otorgue a una parte relacionada;
- Involucre operaciones con registros contables y fiscales diferentes en más del 20%, excepto depreciaciones;
- Cualquier mecanismo que evite la aplicación de lo señalado como esquema reportable.

La revelación de estos esquemas corresponde a tanto a diseños personalizados, o generalizados, estos últimos se comercializan de manera masiva.

La obligación de revelar esquemas reportables causó gran revuelo entre los asesores fiscales mexicanos ante la carga de trabajo que dar cumplimiento a ello representa, así como por la implicación para ellos mismo como profesionales, y las altas sanciones por su incumplimiento, que pueden alcanzar más de 22 millones de pesos (Artículos 82 A, 82 B, 82 C y 82 D del CFF).

Sensibles a este descontento y con el principio de proporcionalidad que deben cumplir las disposiciones fiscales, el 2 de febrero de 2021 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una excepción para revelar los esquemas reportables por parte de los asesores fiscales o contribuyentes si el monto de beneficio fiscal obtenido del esquema no excede 100 millones de pesos¹³.

Sin embargo, la obligatoriedad de la revelación de mecanismos de planeación agresiva o “esquemas reportables” como son llamados en la legislación mexicana, persiste cuando el monto del beneficio fiscal supera 100 millones de pesos e incluso la de entregar una constancia de “esquema no reportable” cuando el beneficio no supera dicha cantidad y dicho esquema fue propuesto por un asesor fiscal.

¹³ SHCP (2021). Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”. Diario Oficial de la Federación.

La obligatoriedad de revelar esquemas reportables, además de involucrar al contribuyente que diseñe, organice, implemente y administre algún esquema reportable, involucra al asesor fiscal que diseñe, comercialice, organice, implemente o administre un esquema reportable. Para presionar el cumplimiento de la revelación de estos esquemas, se acompañó su incorporación en la legislación con sanciones e infracciones económicas elevadas por su omisión.

11. *Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (acción 13)*

Nuevamente surgen los precios de transferencia dentro del plan BEPS, ahora en la acción 13 orientada a aumentar la transparencia relativa a precios de transferencia a través de compartir la información país por país. Esta acción contempla la mejora de la transparencia mediante la presentación de informes país por país (Navarro, 2021).

La acción 13 incluye el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común¹⁴. Esta acción no impone obligación al contribuyente, sino a los gobiernos, ahora es a nivel país que se comparte la información; los gobiernos, a través de las administraciones tributarias, están obligados a distribuir dicha información buscando incrementar la transparencia entre las transacciones entre partes relacionadas multinacionales.

México ha incorporado en su legislación lo relativo a precios de transferencia, aún sin llamarle textualmente “precios de transferencia” sino refiriéndose a ellos de manera implícita por la obligación que la LISR impone en distintos Artículos (179, 76 fracciones IX y XII y 90 LISR) a determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de operaciones que celebren con partes relacionadas, a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, para lo cual deben aplicar los métodos contenidos en el Artículo 180, que son precisamente conforme a los lineamientos de la OCDE.

12. *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (acción 14)*

Esta acción busca que las controversias que se pueden generar al aplicar un convenio internacional para evitar la doble tributación encuentren solución a través del respeto a lo contenido en el propio convenio.

¹⁴ OCDE (2015). Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Obtenido de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

“Para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas de un convenio, es necesaria la correcta aplicación e interpretación de los mismos para minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición voluntaria, velando por la aplicación correcta de los convenios, reforzando el procedimiento amistoso de solución de controversias”¹⁵.

Se trata del fortalecimiento de buenas prácticas; en la legislación mexicana se incorpora en los Artículos 67 en el CFF, que habla sobre caducidad de facultades de la autoridad, y 146 del CFF, que habla sobre la extinción del crédito fiscal por prescripción, ambos Artículos van en el sentido de aclarar que los plazos de prescripción y caducidad contenidos en estos no afectarán la implementación de los procedimientos de resolución previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Si bien la mayoría de las incorporaciones en la legislación mexicana para dar cumplimiento a los lineamientos BEPS fueron en 2020, en este sentido, en 2021 se hizo una adecuación al Artículo 30 ter del CFF para incorporar supuestos de excepción para conservar la contabilidad para establecer, por un lado la obligación de conservar toda aquella información o documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, y por otro, la conservación de dicha documentación sea mayor al plazo de 5 años, sino por todo el tiempo que subsista la sociedad.

También en 2021 fue que se reformó el Artículo 69-H del CFF relacionado con los acuerdos conclusivos que es un procedimiento de resolución de controversias donde interviene el ombudsman fiscal mexicano: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La modificación del 69-H se realizó para señalar que contra acuerdo alcanzado y suscrito por el contribuyente y la autoridad no aplica el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, al ser un medio voluntario, alternativo y no judicial de solución.

Con estas incorporaciones se da certeza legal a la prelación de los tratados para evitar la doble tributación sobre la legislación nacional mexicana, asegurando la aplicación de lo contenido en los tratados y sus normas de arbitraje.

¹⁵ *Idem.*

13. *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales (acción 15)*

Esta última acción no está, como tal, incorporada en las leyes fiscales mexicanas, precisamente estriba en el compromiso de los estados miembros de la OCDE de incorporar el plan de acción BEPS en su legislación y en los instrumentos internacionales de que forme parte. La construcción de un instrumento jurídico multilateral que permita a las jurisdicciones implementar medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios Mendoza López, 2016).

La globalización ha hecho necesario reexaminar las características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por lo que los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales, por lo que la acción 15 prevé el análisis de algunas cuestiones del derecho relativas a la elaboración de dichos instrumentos multilaterales¹⁶.

14. *Pilar 2 de BEPS 2.0*

El segundo pilar del plan BEPS contiene normas que delimitan el alcance y establecen el mecanismo de las reglas GloBe, adoptando una tasa impositiva mínima mundial del 15% que aplicaría a las empresas multinacionales con ingresos mayores de 750 millones de euros, con ellos se busca garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo por los ingresos obtenidos en las diferentes jurisdicciones donde operen, las normas crean un “impuesto complementario” calculada por cada jurisdicción donde el tipo impositivo efectivo sea inferior al 15%. (OCDE, 2021).

Lara Yaffar (2023)¹⁷ explica, en alrededor de 100 empresas mexicanas, serían las que se encontrarían en el alcance del pilar dos. Este segundo pilar del plan, se aplicarán en el siguiente orden:

- 1) Sujeto a la regla fiscal (STTR¹⁸ por sus siglas en inglés) que permite a las jurisdicciones de origen imponer impuestos de fuente limitada sobre ciertos pagos de partes relacionadas sujetos a impuestos por debajo de una tasa mínima. La STTR será acreditable como un impuesto cubierto según las reglas GloBE (Aguilar, 2021);

¹⁶ *Idem.*

¹⁷ Armando Lara Yaffar, socio líder de Impuestos internacionales de KPMG en México.

¹⁸ STTR Subject to Tax Rule.

- 2) Después de seis años de negociaciones, el G20 acordó el 1 de julio de 2021 una tasa global del 15% sobre las EMN, las cuales realizan sus actividades comerciales en otros países distintos a su ubicación física (Baizabal, López, Delfín, Acosta, 2022);
- 3) Regla de inclusión de ingresos (IIR, por sus siglas en inglés) impone un impuesto complementario a una entidad matriz con respecto a los bajos ingresos gravados de una entidad constituyente (Aguilar, 2021).

En particular sobre esta regla IIR, se puede vincular a las normas de transparencia fiscal (López y Onrubia, 2020), ya que grava en sede de la matriz los ingresos de las entidades que forman parte de un grupo multinacional consolidado, si estos estuvieran sujetos a impuestos a un tipo efectivo de gravamen bajo o nulo (Navarro, 2021);

- 4) Regla de pago incompleto de impuestos (UTPR¹⁹, por sus siglas en inglés) que niega las deducciones o requiere un ajuste equivalente en la medida en que los bajos ingresos fiscales de una entidad constituyente no estén sujetos a impuestos según la IIR²⁰ (Aguilar, 2021).

III. RELACIÓN DE LAS ACCIONES BEPS INCORPORADAS A LA LEGISLACIÓN MEXICANA Y LA TRANSPARENCIA FISCAL

Hasta ahora se han revisado en qué leyes y Artículos se han incorporado los lineamientos BEPS de la OCDE en la legislación mexicana, en este momento se hace el análisis sobre su relación con la transparencia fiscal en la tabla 1, donde se presentan las acciones BEPS de la OCDE, pilar 1, los Artículos de la legislación fiscal mexicana en donde se han incorporado, si están o no relacionadas con la transparencia, y si su aplicación es multinacional y/o local.

Tabla 1 Acciones BEPS de la OCDE, pilar 1, su relación con la legislación mexicana, con la transparencia y aplicación multinacional o local

Acción	Artículos relativos en la legislación mexicana	Transparencia	Multinacional	Local
Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.	2o. LISR 113-A, 113-B, 113-C LISR 18-B a 18-M LIVA	Sí	Sí	Sí
Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.	4o.-B, 28 fracciones XXIII, XXIX, XXXII	Sí	Sí	No

¹⁹ UTPR Under Taxed Payment Rule.

²⁰ IIR Income Inclusion Rule.

Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre Compañías Foráneas Controladas.	176, 177, 178 LISR	Sí	Sí	No
Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.	28 fracción XXXII LISR	Sí	Sí	No
Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.	5o.-A CFF	Sí	Sí	Sí
Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.	No se incorpora en la legislación mexicana, sino en el propio convenio fiscal	Sí	Sí	No
Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.	2o. LISR	Sí	Sí	No
Acciones 8 a 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.	76 fracciones IX y XII, 90 LISR	Sí	Sí	Sí
Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.	197 a 202 CFF	Sí	Sí	Sí
Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
Acción 16. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.	67, 69-H, 146 CFF	Sí	Sí	Sí

Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales.	No se incorpora en la legislación fiscal	Sí	No	No
---	--	----	----	----

Fuente: elaboración propia

En la tabla 2 se presentan las acciones BEPS de la OCDE, pilar 2, los Artículos de la legislación fiscal mexicana en donde se han incorporado, si están o no relacionadas con la transparencia, y si su aplicación es multinacional y/o local. Cabe señalar que, si bien México tiene la intención de aplicar las reglas del pilar 2 se encuentran en proceso de incorporación en la legislación mexicana.

Acción	Artículos relativos en la legislación mexicana	Transparencia	Multinacional	Local
Regla sujeta a impuestos (STTR)	Tratados para evitar la doble tributación	Sí	Sí	No
Regla de inclusión de ingresos (IIR)	Pendiente	Sí	Sí	No
Regla de pago incompleto de impuestos (UTPR)	Art. 28 fracción XXIII LISR	Sí	Sí	No

Fuente: elaboración propia

IV. CONCLUSIONES

El término transparencia se relaciona primeramente con el buen gobierno, no obstante, es aplicable también a las organizaciones privadas en el ámbito de la integridad empresarial.

Incorporar las acciones del plan BEPS de la OCDE favorece la transparencia en la fiscalidad y permite evitar, o disminuir, la erosión de la base imponible del país donde se genera la riqueza a través de esquemas artificiales y opacos.

México, como país miembro de la OCDE, ha incorporado en su legislación nacional los lineamientos para evitar la disminución contrahecha de la base gravable. Si bien las acciones BEPS son líneas directrices para empresas multinacionales, permean también en su aplicación a empresas locales, generando así un entorno fiscal de mayor transparencia.

Del análisis de las 15 acciones BEPS se encuentra lo siguiente:

- Las 15 acciones tienen relación con la transparencia;
- 12 imponen obligaciones de transparencia a empresas multinacionales (acciones 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12 y 14);
- 7 imponen obligaciones de transparencia a empresas locales (acciones 1, 5, 8, 9, 10, 12 y 14);

- 4 no imponen obligaciones de transparencia a las empresas, sino obligaciones a los gobiernos (acciones 6, 11, 13 y 15).

Los lineamientos BEPS son herramientas que promueven la integridad y la transparencia no solo de las empresas multinacionales, para las cuales fueron diseñadas, sino también de las empresas de ámbito local en México a partir de su incorporación en la legislación fiscal de este país.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

- ABACHE CARVAJAL, S. (2020). Fiscalidad de las compañías foráneas controladas (CFC) en la Ley del Impuesto sobre la Renta Venezolana. *Revista de la Facultad de Derecho*, 447-464.
- AGUILAR MILLÁN, F. (2021) OCDE: Retos fiscales derivados de la digitalización de la economía y acuerdos respecto a los pilares uno y dos. *Revista Fiscoactualidades*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1-16.
- BAIZABAL LEALK., LÓPEZ FERNÁNDEZE., DELFÍN POZOS F. L., & ACOSTA MÁRQUEZM. P. (2022). Impuesto global para plataformas digitales y su contexto en México. *Newman Business Review*, 8(2), 04-29. <https://doi.org/10.22451/3002.nbr2022.vol8.2.10076>.
- BELLAIZAN, K. P. CUELLAR, D. P. (2018). Influencia del plan de acción BEPS en las normativas tributarias de Chile y Colombia. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/11371/2127>.
- BOGOTÁ GALARZA, B. L., CARDONA QUINTERO, F. A. . (2023). BEPS 2.0: Reflexiones para Colombia. *Criterio Libre*, 20(37), e219565. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criterio-libre.2022v20n37.9565> (Original work published 31 de octubre de 2022).
- CAMACHO FUERTE, R. (2020). *Comentarios a las Reformas Fiscales 2020*. Ciudad de México: Tegra.
- CRUZ PADIAL, I. (2017). Transparencia Fiscal Internacional: una realidad inacabada. *Crónica Tributaria*, 71-106, núm. 166: 71-106.
- DE CASTRO, L. R. (2022). Transparencia, una noción extensiva con diferentes implicaciones. *Revista Española de la Transparencia*, 159-180. [doi:https://doi.org/10.51915/ret.201](https://doi.org/10.51915/ret.201).
- LÓPEZ LABORDA, J., ONRUBIA, J. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. *ICE, Revista De Economía*, (917). <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7136>.
- NAVARRO, A. (2021). Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta globe de tributación mínima (pilar 2) y su implementación. *Crónica Tributaria*, 179(2), 63-91.
- MENDOZA LÓPEZ, D. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario Mexicano del Derecho Internacional*, 525-548.
- MENDOZA LÓPEZ, D. (2017). Incorporación del Derecho Internacional tributario al Derecho Nacional; las medidas del plan de acción OCDE/G20 para corregir asimetrías entre legislaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 149: 807-835.

- MENDOZA LÓPEZ, D. T. (2023). El nuevo orden jurídico internacional en materia tributaria. *ACDI - Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, 16(16). <https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/acdi/a.12342>.
- OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1573751145&iid=id&accname=guest&checksum=F68C9CF636299DDD4F5690B49C64C4D7>.
- OECD (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalization of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- OECD (2022). *Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>.
- SANZ GADEA, E. (2021). La imposición mínima global de los grupos de sociedades. OCDE. *Pillar 2. Derecho & Sociedad*, (56), 1-38. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.009>.
- ZAMBRANO BRAMBILA, H., ARANA GALÁN, V., & RODRÍGUEZ ARANA, P. (2020). Análisis de la acción 1 BEPS en la legislación fiscal federal mexicana a partir de 2020: Aspectos legislativos pendientes. *Diagnóstico FÁCIL Empresarial*, 5-15.

**LA CONTRIBUCIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICA Y SUS PRINCIPIOS
EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA MEXICANA**

Armando MIRANDA PÉREZ¹

Para Aitana y Fernando.

En el inicio de su vida universitaria.

*“Los principios, constituye la primera grada del
método jurídico que debe ser utilizado
inclusive en el sistema de las contribuciones”.*

Luis Carballo Balvanera

SUMARIO

I. Introducción. II. Federalismo. III. Estado social. IV. Derechos humanos. V. La contribución patrimonial de carácter pública y sus principios constitucionales. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.

RESUMEN

La política fiscal mexicana ha quedado estancada a un modelo que transfiere recursos a las entidades federativas y empresas de participación estatal y permite su dilapidación, produciendo un tratamiento inequitativo hacia los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública, destinando los recursos hacia los que menos tienen en relación con el bienestar de las mayorías, de modo tal que grava más a los que menos tienen o que tienen menos posibilidades de defraudar, en contraposición a los que tienen mayores recursos y tratamientos preferenciales en la fiscalidad directa.

ABSTRACT

Mexican fiscal policy has been stuck in a model that transfers resources to federal entities and state-owned companies and allows their squandering, producing inequitable treatment of the holders of public property benefits, allocating resources to those who have the least. in relation to the well-being of the majority, in such a way that it taxes more those who have the least or who are less likely to defraud, as opposed to those who have greater resources and preferential treatment in direct taxation.

¹ Doctor en Derecho; miembro del Claustro de Doctores en Derecho de la Facultad de Derecho de la UNAM; profesor de Derecho Financiero y Tributario; autor de más de treinta ensayos publicados en revistas jurídicas arbitradas y especializadas, tanto nacionales como extranjeras; Socio Director de la firma Miranda fiscal S.C.

PALABRAS CLAVE

Derecho Financiero. Derecho Tributario. Estado social. Principios Constitucionales. Contribución. Gasto Público. Proporcionalidad. Equidad. Igualdad. Legalidad. Extrafiscalidad. Reserva de Ley.

KEY WORDS

Financial law. Tax Law. Social state. Constitutional Principles. Contribution. Public spending. Contributory Capacity. Proportionality. Progressiveness. Equity. Equality. Legality. Extra-fiscality. Reserve of Law.

I. INTRODUCCIÓN

Tema de estudio habitual, entre los juristas de Derecho Financiero y Tributario, son los principios constitucionales de justicia tributaria cuya doctrina es robusta². Su enseñanza en la cátedra y empleo en la elaboración de argumentos para combatir aspectos de legalidad cons-

² Es abundante la doctrina europea y latinoamericana que desde hace más de cincuenta años se ha encargado de este tópico. Vid. por todas: Berliri, A., *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I; Paladín, L., *Il Principio costituzionale D'eguaglianza*, Milano, Giuffrè, 1965; De La Garza, S.F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1964; Yebra Matul-Ortega, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973; Mangione, G., *Apuntes sulla nozione di tributo: del sistema tributario italiano al sistema tributario "italo-comunitario"*, Milano, Giustizia Civile, 1976; Sáinz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, t. I, vol. 1; Martín Delgado, J. M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979; Casado Ollero, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I y II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, núms. 32 y 34, 1981 y 1982; "Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, núm. 203, 1989; Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985; Giuliani Fonrouge, C. M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I; Carballo Balvanera, L., "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal", AA.VV., *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., y Tejerizo López, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 1990; Rodríguez, Bereijo, A., "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992; Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993; Neumark, F., *Principios de Imposición*, 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública; Miranda Pérez, A., "El principio de no confiscatoriedad en materia fiscal", *Revista Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998; Casado Ollero, G., "La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir", AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I; Herrera Molina, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, 2004; AA.VV., *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005; AA.VV., *Il Dovero di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005; García Bueno, M. C. y Ríos Granados, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, Documento de Trabajo 96, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México-UNAM, 2007; Alvarado Esquivel, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014; Villalobos Ortiz, M. C., "Principios constitucionales tributarios", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.

titucional y ordinaria es conocido, así como la doctrina jurisprudencial que, día a día, elabora el Poder Judicial Federal y los Tribunales de Justicia Administrativa sobre los mismos tópicos; jurisprudencia de “intereses” o jurisprudencia “valorativa” en palabras de Heck, en oposición a la “jurisprudencia de conceptos”, pues es claro que la interpretación pretoriana atiende a la realidad histórica e intereses del momento en el que es interpretada la ley y también, en ocasiones, a los sucesos de la vida, acercándose más a la llamada jurisprudencia “práctica”³.

La lucha por el Derecho, la justicia, los derechos fundamentales y su observancia por medio del cumplimiento de la ley debe ser la conducta cotidiana de un letrado en un Estado social donde su actuación se rige por la legalidad y el derecho⁴. Su empleo en la academia es evidente, necesario y en la práctica, desde luego, a pesar de ello todavía se encuentra, en ocasiones, limitado al conocimiento que posea el profesionalista, letrado, estudiante, secretario de acuerdos, juzgador, entre otros, para que se analice en el ámbito de la juridicidad, siempre sujeto al planteamiento en los conceptos de violación del recurso administrativo, de la demanda de amparo o del juicio contencioso administrativo y a la demasiada carga de trabajo en los órganos de impartición de justicia, que acelera, por cuestiones de estadística, la publicación de la sentencia en perjuicio de un análisis profundo del caso planteado. Además, la opinión negativa que tienen los ciudadanos, no concedores de la materia, que perciben que la captación de contribuciones se realiza en un sistema injusto⁵ por autoridades que transgreden derechos o que se exceden en sus facultades⁶, lo

³ Larenz señala: la jurisprudencia práctica se ocupa de las normas de decisión que son aplicadas por los tribunales y funcionarios estatales. Cfr. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994, pp. 86-87.

⁴ Portalis, Jean-Étienne-Marie, en su “Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil”, señalaba que unas buenas leyes son el más preciado bien que los hombres pueden dar y recibir; son la fuente de las costumbres; el *palladium* de la propiedad y la garantía de toda paz pública y privada. Vid. *Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil*, trad. de Adela Mora, Madrid España, Universidad Carlos III, 2014, p. 11.

⁵ En el Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presentado en el año 2013, la titular expuso los problemas más graves que enfrentan los contribuyentes que confirman la percepción de que tienen de un sistema fiscal injusto: “... será difícil generar una cultura contributiva cuando existen multiplicidad de leyes fiscales, con un ISR complejo, con normas esotéricas... Mientras el fisco vea al contribuyente como un evasor sistemático, vamos a tener una imposibilidad para generar una cultura contributiva que nos permita tener una recaudación mayor al 10%, para no depender de los ingresos petroleros.” Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, D., *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, Prodecon, 2013. Por su parte, Reyes Corona, escribe: “... los impuestos altos no son culpa del fisco: son a raíz de la ignorancia que se tiene sobre cómo aplicar la ley y conocer todos los beneficios que tienen a favor de nosotros.” Reyes Corona, O., *Remuneración Inteligente 2015*, México, Advisors ediciones, 2014, p. 165.

⁶ La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el día 29 de abril del 2020, a través del Diario Oficial de la Federación, el Acuerdo por el que se delegan diversas facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, entre otras, las siguientes: En el Administrador General de Recaudación, en el Administrador Central de Cobro Coactivo, en los Administradores de Cobro Coactivo “1”, “2”, “3” y “4”, así como en los administradores y subadministradores desconcentrados de recaudación: 1.- Restringir temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de CFDI. 2.- Llevar a cabo las facultades previstas en el Artículo 27, Apartado C, fracciones I, II y X del Código Fiscal de la Federación. El presente Acuerdo entrará en vigor al día

cual motiva a insistir en análisis jurídicos para difundirlos con la idea de abonar y difundir entre los interesados estos tópicos.

La política fiscal mexicana ha quedado estancada a un modelo que transfiere recursos a las entidades federativas y empresas de participación estatal y permite su dilapidación, produciendo un tratamiento inequitativo hacia los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública, destinando los recursos hacia los que menos tienen en relación con el bienestar de las mayorías, de modo tal que grava más a los que menos tienen o que tienen menos posibilidades de defraudar, en contraposición a los que tienen mayores recursos y tratamientos preferenciales en la fiscalidad directa.

Abordamos el tema de este ensayo con relación al Derecho mexicano, concretamente su Constitución política, sin recovecos y *emplazando* directamente al ordenamiento principal: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁷. Se trata de un estudio conciso y sistematizado tomado en consideración las exigencias de la lógica desde el ámbito académico, con apoyo en los *principios primeros*⁸ y en la jurisprudencia⁹ de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰ y que pretende, si acaso, proponer algunos argumentos que contribuyan a la doctrina de los principios materiales de justicia constitucional tributaria, a la luz de los dere-

siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

⁷ La Constitución Política mexicana cumplió 101 años el pasado 5 de febrero de 2018, ha acumulado 706 reformas, es la segunda más extensa del mundo. El Artículo con más reformas es el 73, que establece las facultades del Congreso. Ha sido modificado 79 veces. *Vid.* Cámara de Diputados e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2018.

⁸ Así se refiere Carballo Balvanera, L. al decir: "En nuestro sistema normativo de origen continental, el trabajo de descubrir lo que hemos venido denominando como principios primeros, fundamentales o torales, corresponde al científico en la tarea de sistematización en que descansa la ciencia jurídica, sin embargo en algunas ocasiones, siguiendo lineamientos de política legislativa, el legislador constitucional actúa con el fin propósito, ya no de descubrir científicamente el principio, sino de elevar a rango de norma primera, el enunciado jurídico en que considera debe sustentarse todo un sector del sistema. Carballo Balvanera, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017, p. 33.

⁹ La aportación de la jurisprudencia, siguiendo a Larenz, es la creación de métodos de pensamiento que aportan valores a los enunciados sobre lo que es debido y sobre el Derecho vigente. *Cfr.* Larenz, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994, pp. 26, 27 y 226.

La jurisprudencia es un conjunto de principios, razonamientos y criterios que emanan de las resoluciones que emiten la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito o los Tribunales Colegiados de Circuito al interpretar las leyes. También determina el alcance y sentido de las leyes para su aplicación al resolver un caso. Finalmente, es obligatoria para todos los tribunales y juzgados del país, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sobre el tema *Vid.* Miranda Pérez, A., "La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", AA.VV., *Especialización en Materia Procesal Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, t. III, parte segunda.

¹⁰ Este órgano judicial tiene la naturaleza jurídica de un Tribunal Constitucional, a semejanza de los que existen en diversos países, como España, Italia, Alemania, entre otros. La jurisprudencia que emite es un conjunto de principios, razonamientos y criterios que emiten al interpretar las leyes y es de observancia obligatoria para todos los tribunales y juzgados de México en términos del Artículo 94, párrafo décimo, constitucional.

chos humanos¹¹, como parte de la regulación de las contribuciones en un sistema¹². En cuanto al enfoque metodológico empleado, optamos por un estudio sistemático y valorativo de la norma jurídica partiendo del sistema federal previsto en la Constitución y su Estado social, para luego abordar la contribución patrimonial de carácter pública en la jurisprudencia constitucional tributaria y su proyección en los principios materiales de justicia fiscal en México.

En días de recogimiento¹³, es trascendente abonar a la docencia reflexiones para los alumnos, que sirvan de apoyo para las clases y el estudio¹⁴. Espero que este ensayo sea un estímulo para la investigación y profundización del tema que aquí se aborda, así como para la búsqueda de la tan anhelada justicia¹⁵.

También se desea aportar argumentos a los litigantes del Derecho que, día a día combaten y soportan, algunas veces, las ilegales actuaciones administrativas de las autoridades hacendarias¹⁶ y las sentencias de los Tribunales¹⁷ administrativos y judiciales, así

¹¹ En México en el año de 2011 se tuvo una reforma constitucional que dio paso a un nuevo Artículo 1o. de la Constitución Política mexicana, incorporando los derechos humanos previstos en los tratados internacionales al ordenamiento nacional y posteriormente se reformó la Ley de Amparo y de manera reciente la reforma judicial entró en vigor el 12 de marzo del 2021, que introdujo el cambio más trascendente, donde se elimina el sistema de creación de jurisprudencia por reiteración para la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sienta las bases para el tránsito al sistema de precedentes. El día primero de mayo comenzó la Undécima Época del Semanario Judicial de la Federación. Ahora las razones que sustentan los fallos aprobados por mayoría de ocho votos en el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y de cuatro votos en las Salas, son obligatorias para todas las autoridades judiciales de México.

¹² Valdez Villareal, M., citado por Carballo Balvanera, L. nos indica que la regulación de las contribuciones en un sistema supone para el derecho: "a) Una serie de principios fundamentales, contenidos en preceptos de la Constitución, respecto a los sujetos, la materia, el fin, el modo, la forma, el tiempo y el lugar de la potestad y la sujeción tributaria, acordes a las garantías individuales, a la forma de gobierno y a la naturaleza de las cosas...". Carballo Balvanera, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017, pp. 18-19.

¹³ Este trabajo se inicia durante los días de abril, mayo y junio de 2020, durante la contingencia sanitaria decretada por el Estado Mexicano por la propagación del virus llamado "SARS-Cov2" y se concluye muchos meses después.

¹⁴ "El encuentro entre el docente y el alumno presupone siempre un texto del que partir. Sin este contacto directo, los estudiantes tendrán dificultades para amar la filosofía o la literatura, y a su vez, los profesores perderán la oportunidad de aprovechar al máximo sus cualidades para despertar pasión y entusiasmo en los alumnos." Ordine, N., *La utilidad de lo inútil*, 16ª. ed., Barcelona España, Editorial Acanalado, 2013, p. 98.

¹⁵ Dice la cuarta bienaventuranza del Evangelio: "*Bienaventurados los que tienen hambre y sed de justicia, porque ellos serán saciados*".

¹⁶ Margáin Manautou al referirse al principio de legalidad en materia fiscal escribe: "... el tema del Principio de Legalidad que nuestras autoridades fiscales no siempre respetan al expedir, año con año, las resolución que contiene más de doscientas reglas administrativas, que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que son criterios de interpretación y, sin embargo, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria se ha constituido en un legislador al estar modificando con ellos ordenamientos legislativos o reglamentarios, incorporando nuevos requisitos, obligaciones o ampliar el contenido de tales ordenamientos, así como la base imponible de los impuestos y derechos." Margáin Manautou, E., *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009, p. IX.

¹⁷ García Ramírez ha dicho que el juez que se halla lejos del justiciable es deplorable, por estar encerrado en su despacho, lejos de las partes y ajeno al proceso hasta el momento de firmar una sentencia y se pregunta, ¿es

como para celebrar los veintisiete años de nuestro egreso de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

II. FEDERALISMO

El federalismo es una forma de organización del Estado. Surge a partir de dos circunstancias de conformidad con lo que nos dice Ortega Lomelín: 1.- Unión de diversos Estados independientes y la celebración de un pacto federal, y 2.- Un Estado unido que fracciona su régimen jurídico en órdenes conexos, central y regional, reconociendo autonomía a sus provincias o regiones¹⁸. Por su parte, Reyes Heróles indica que el sistema federal mexicano se debe abordar desde dos aspectos: 1.- Los factores reales del país que lo llevaron a ese sistema y 2.- El mecanismo intelectual que incitó a este sistema¹⁹.

El federalismo en México es la solución al problema que existía entre las regiones y el centro, entre federalistas y centralistas. El 31 de enero de 1824 la nación mexicana adoptó el sistema republicano y federal, según consta en el Acta Constitutiva de la Federación. Nacieron a la vida pública diecinueve estados y cuatro territorios; el debilitamiento del centralismo, sobre todo en materia hacendaria coadyuvó a una crisis del liberalismo; en 1857 el alto grado de descentralización política y competencial impidió la adecuada atención de las responsabilidades del gobierno de la Unión, a partir de esto se desvirtuó la descentralización, aparejándose el fortalecimiento del autoritarismo porfirista. El Constituyente de 1917 retoma la causa democratizadora y con ella el federalismo como idea política básica de libertad²⁰. Puso las bases de la organización política como Estado independiente y otorgó autonomía plena a los Estados federados que se oponían al centralismo.

El Artículo 40 de la Constitución Mexicana es el fundamento jurídico que establece la voluntad del pueblo mexicano de erigirse en una república federal, representativa y democrática, cuyos integrantes son los estados federados, quienes gozan de soberanía y están unidos a la federación por los principios constitucionales.

La distribución del poder político entre la federación, estados y municipios es la base del federalismo cuyo principio de distribución de competencias en materia fiscal es parte de los principios materiales constitucionales de justicia fiscal que analizaremos más adelante. La realidad que se da en el federalismo fiscal es compleja por el reparto de poder

de veras la justicia que solicita el pueblo? Vid. García Ramírez, S., *Elementos de Derecho Procesal Agrario*, Prólogo, México, Porrúa, 1993, p. XIII.

¹⁸ Ortega Lomelín, R., *El Nuevo Federalismo: La Descentralización*, México, Porrúa, 1988, p. 46.

¹⁹ Reyes Heróles, J., *El Liberalismo Mexicano en pocas páginas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, p. 57.

²⁰ Carmagni, M., *Federalismos Latinoamericanos: México, Brasil, Argentina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, pp. 16-17.

que está claramente delimitado en la Constitución Política, por medio del principio de distribución de competencias el cual abordamos su análisis más adelante. Sin embargo, las entidades federativas y municipios reclaman, año con año, más recursos del Fondo General de Participaciones para destinarlos al orden público, los servicios básicos, el combate a la pobreza, la educación y la salud, principalmente y la federación, por su parte, demanda mayor compromiso a los estados para realizar un esfuerzo recaudatorio adicional que permita elevar los ingresos.

III. ESTADO SOCIAL

La Constitución Mexicana, en su Artículo 27, párrafos primero y segundo, regula que la propiedad de las tierras y aguas del territorio son de la Nación, la cual tiene el derecho de transmitir su propiedad a los particulares, constituyendo con ello la propiedad privada, a la cual le puede imponer todas las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social el aprovechamiento de los recursos naturales; y en el Artículo 39 señala que la soberanía reside en el pueblo de quien proviene todo el poder público y éste puede alterar o modificar la forma de su gobierno en cualquier momento. Estos dos preceptos regulan la idea del Estado social.

El Estado social es un concepto abierto bajo el que cabe comprender muchas y diferentes cosas²¹; sin embargo, esta fórmula, en el sentido más amplio se entiende como el Estado orientado al bien común de la sociedad e individuo en una configuración global; al tener el Estado el carácter de sistema global²² incide en tres niveles: el político, el social y el económico; así el Estado social para desarrollarse se fundamentará y afectará a estos tres subsistemas. En consecuencia, la política social y la económica que eran desconexas e independientes, se transforman en una política socioeconómica, en un único sistema con un solo desarrollo y finalidad: el bien común de los ciudadanos. Esta idea se encuentra dentro del espíritu de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos²³.

El Estado social de Derecho, según Constantino Mortati, ha supuesto, ante todo, la extensión de la tutela de las libertades y derechos fundamentales, a quienes anteriormente

²¹ Cfr. Orozco Henríquez, J., "Estado de Derecho", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 829. Miranda Pérez, A., "El Principio Constitucional de Igualdad en Materia Fiscal", *Revista El Foro*, México, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., t. XII, núm. 2, 1999. pp. 109 y ss. Benda, E., "El Estado Social de Derecho", *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales y Marcial Pons, 1996, p. 524.

²² Cfr. González Navarro, Francisco, "El Estado Social y democrático de Derecho", Madrid, Civitas, 1991, p. 75.

²³ Orozco Hernández precisa que, en la medida que el Estado mexicano se ha transformado, desde 1917, poco a poco se han incorporado normas explícitas que acentúan el carácter de Estado social, tales como las materia laborales, urbanas e industriales: *op. cit.*, p. 830.

no habían podido gozarlos. En efecto, el Estado social, lejos de implicar un debilitamiento de la garantía de la libertad individual, inherente al concepto clásico del Estado de Derecho²⁴, ha significado su aplicación a las formaciones jurídicas y sociales en las que el ciudadano desarrolla su actividad y personalidad. El Estado social entraña los principios de libertad, solidaridad y justicia²⁵. Finalmente, Ferrajoli afirma que el Estado social demanda a los poderes públicos la satisfacción de derechos sociales mediante prestaciones positivas, generales, abstractas y discrecionales sustraídas a los principios de “certeza y legalidad confiadas a la burocracia”²⁶.

Las características de esta forma de organización son: a) mayor contenido material de los valores de libertad, igualdad, seguridad jurídica, justicia y propiedad individual; el Estado social recoge estos valores y pretende hacerlos más efectivos, dándoles una base y un contenido material; b) Es un Estado que se responsabiliza de que los ciudadanos cuenten con mínimos vitales a partir de los cuales puedan ejercer sus derechos. El Estado social quiere establecer las bases jurídicas, económicas y sociales para el individuo, desde unos mínimos garantizados; c) Una sus notas fundamentales es la transformación de la imagen de las relaciones entre el Estado y la Sociedad. Se acepta que la realidad es que el orden estatal se ve influido en muy variada forma por la realidad social, de forma semejante a cómo, en sentido inverso, el Estado incide en la sociedad; así se concluye que el bien común no resulta automáticamente de la libre concurrencia de fuerzas sociales y de los individuos, sino que requiere que el Estado, con su autoridad, solucione los diferentes conflictos de intereses entre la sociedad y el Estado.

²⁴ El concepto de Estado de Derecho no es complejo si lo referimos al aspecto jurídico: Corporación soberana, en un territorio, ordenada jurídicamente por una norma, denominada Constitución y que contiene el proyecto de nación, para gobernarse dentro de un grupo social sujeto de derechos y obligaciones. Por su parte, Pérez Royo señala: “El Estado de Derecho es la lucha por la limitación del poder del Estado mediante la utilización del poder de principios jurídicos nacionales”. Cfr. Pérez Royo, J., “Estado de Derecho”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995, vol. III, p. 2906. Hallivis Pelayo indica que una aproximación al Estado de Derecho lo encontramos en la sujeción de todos los poderes públicos al derecho, el cual los limita: Cfr. Hallivis Pelayo, M., *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011, p. 12. La Constitución mexicana señala los fines del proyecto nacional en su Artículo 40: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.” Y en seguida, reza el primer párrafo del Artículo 41: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.” Finalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su obra “El Federalismo”, define que por Estado deberá entenderse: “el ente político integrado por un conjunto jurídicamente ordenado de personas, asentado en un territorio políticamente dividido y sometido a un poder soberano depositado en tres órganos, cuyas atribuciones se fundamentan en una constitución.”: Suprema Corte de Justicia de la Nación, “El Federalismo”, México, SCJN, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, núm. 2, p. 14.

²⁵ Cfr. Morati, L., “Artículo 1o. Comentario della Costituzione”, *Costituzione Italiana*, Bologna, Editrice, t. I, pp. 45-46.

²⁶ Cfr. Ferrajoli, L., *Derechos y garantías*, 2ª. ed, Madrid, Trotta, 2001, p. 16.

El Estado social de Derecho, por principio subraya la responsabilidad y competencia del Estado y su Administración para intervenir en la configuración social; El Estado ha recibido un mandato para hacer política social, para administrar los recursos, entre ellos los financieros²⁷ y para impartir justicia de forma especial e independiente dentro de la sociedad, y lo hace a través de la función administrativa, con apoyo y fundamento de la función legislativa para no desarticular los órganos del Gobierno y la división de poderes; así nace la Justicia Administrativa de la necesidad de regular la vigencia de los principios jurídicos y políticos y del deber de consagración del Estado de Derecho, sin estar sometido a los límites del rigorismo judicial²⁸.

Desde luego en la globalización²⁹ económica de nuestros días, el poder de establecer y exigir contribuciones es correlato necesario del Estado social y de su soberanía. Es la potestad tributaria o contributiva del Estado la que permite imponer contribuciones a los ciudadanos³⁰ derivada de la soberanía prevista en la Ley Fundamental del Estado Mexicano³¹. En suma, el Estado constitucional de derecho es el que impone las prestaciones patrimoniales de carácter público para hacer frente a las necesidades sociales del país y de sus habitantes, tales como educación, salud, seguridad e ingreso, principalmente³².

²⁷ La actividad financiera del Estado tiene dos elementos integradores: ingreso y gasto. Es una actividad sustancialmente política por estar regida por criterios políticos.

²⁸ Cfr. Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, 5ª. ed., Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 761.

²⁹ Hallivis Pelayo habla de la influencia internacional sobre la nacional al referirse a este concepto y abunda en que está presente en todos los momentos de la vida en sociedad, en la interdependencia económica de los países, en las relaciones internacionales, en la adopción de normas internacionales en los derechos internos, en las presiones de instituciones internacionales, y finalmente en las redes internacionales de intercambio de producción y financiamiento. Cfr. Hallivis Pelayo, M., *op. cit.* pp. 54-60.

³⁰ Sobre el concepto de potestad contributiva existe una abundante doctrina, la cual esta resumida en el ensayo Carballo Balvanera, L., "La potestad tributaria. Una revisión al concepto", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, p. 72-102. Desde luego nos adherimos al estudio y definición de Carballo Balvanera: "Es la que deriva directamente de la soberanía del Estado, que éste ejerce sobre las personas con sujeción contributiva, a través de los diferentes entes en que se encuentra organizado por la Constitución, para que, por la acción de los poderes públicos y órganos del competentes –equilibrada, razonable y respetuosa de la forma de organización política, de las garantías individuales y de los demás elementos del Estado de derecho–, se expida la ley que establezca las contribuciones, se aplique, y se asignen éstas al gasto público, a fin de que, cuando se actualicen los hechos generadores de las contribuciones se logre su debido cumplimiento."

³¹ El Artículo 41, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala: "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

³² En el Presupuesto de Egresos de la Federación del año 2020 se gastará en el rubro "Educación, cultura y deporte para todos", \$805,464.7 millones de pesos; en el rubro "Salud para todos" \$226,252.2 millones de pesos y en el rubro Seguridad social y salud a derechohabientes \$1,305,708.6 millones de pesos. Vid. Presupuesto de Egresos de la Federación 2020, transparencia.presupuestaria.gob.mx

Los derechos fundamentales de libertad, libre personalidad³³, igualdad, seguridad jurídica³⁴, legalidad³⁵ y la globalización posibilitan desigualdades materiales y en muchos casos discriminatorias; el Estado social exige la disminución de esas desigualdades, lo cual solo es posible a través de la redistribución de la riqueza, tarea para la que la contribución patrimonial de carácter pública es un instrumento fundamental junto con los principios materiales de justicia constitucional tributaria para su realización.

Ejecutar los actos administrativos a su exacta observancia, legislar y juzgar son tres funciones a las cuales el Estado no puede renunciar³⁶. Por ello, un Estado que cumple con sus funciones en igualdad de circunstancias está cumpliendo con la sociedad; pero ese cumplimiento lleva implícita la idea de una distribución de competencias concretas, sin interferencias, con estricto apego a los Derechos fundamentales y que le permitan al ciudadano solucionar sus controversias, con el Estado, de forma sencilla, expedita y de conformidad con la legalidad, obteniendo con ello la tan anhelada justicia.

De manera general la actividad del Estado está constituida por el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales, entre ellos la distribución de las contribuciones.³⁷

Siguiendo a Forsthoff, decimos que la contribución es el presupuesto funcional del Estado social y democrático de Derecho. El Estado para funcionar necesita del dinero de los ciudadanos, no hay dinero público, es dinero privado, que se le entrega al Estado en su función de Estado prestacional.

³³ Nos referimos a la autonomía e identidad personal que protege la potestad del individuo para autodeterminarse; esto es, la posibilidad de adoptar, sin intromisiones no presiones de ninguna clase, un modelo de vida acodar con sus propios intereses, convicciones, inclinaciones y deseos, siempre, que se respeten los derechos ajenos y el orden constitucional. Así puede afirmarse que este derecho de opción comporta la libertad e independencia del individuo para gobernar su propia existencia y para diseñar un modelo de personalidad conforme a los dictados de su conciencia, con la única limitante que no causar perjuicio social.

³⁴ Nos referimos a la certeza que tienen los gobernados, de decir, los individuos, de que su persona, su familia, sus pertenencias y derechos estén protegidos por las diferentes leyes y sus autoridades, y en caso de que se tenga que llevar a cabo un procedimiento legal, éste sea realizado según lo establecido en el marco jurídico.

³⁵ En sentido amplio consiste, en que toda acción de cualquier órgano investido de poder estatal debe estar justificada por una ley previa, expedirse por escrito, por autoridad competente y deben estar adecuadamente fundados y motivados. Este último requisito lo que intenta evitar con esa obligación dirigida a las autoridades, es la arbitrariedad de los poderes públicos, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando: a) cuenten con respaldo legal para hacerlo (fundamentación) y b) se haya producido algún motivo para dictarlos (motivación).

³⁶ La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el área administrativa de la función ejecutiva del Estado que tiene como encargo todo lo relacionado con la gestión, recaudación y cobro de las contribuciones.

³⁷ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª. ed., México, Porrúa, 1984, p. 13.

IV. DERECHOS HUMANOS

Los principios materiales del Derecho, incluidos en la Constitución como derechos también, tienen carácter informador en todo el ordenamiento jurídico. Los poderes públicos están sujetos a su normativa y a la vinculación de los derechos y libertades por mandato imperativo y por ser Ley suprema en el orden jerárquico legal. Los derechos humanos son un pilar en la recaudación de las contribuciones.

La Constitución tiene valor normativo inmediato y directo, los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto de los ordenamientos jurídicos. La intensidad de la protección de los derechos humanos es notoria. La noción de derechos fundamentales alude a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, que suelen gozar de tutela reforzada. Peces-Barba, en su estudio sobre los derechos fundamentales, ofrece una definición de los mismos. Los concibe como la facultad que la norma atribuye a la persona en la referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política y social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado, y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es solamente un catálogo de derechos relacionados con la libertad y la propiedad del ciudadano, los denominados derechos humanos de primera generación, sino que consagra también un núcleo de importantes derechos sociales, derechos de segunda y tercera generación, que deben contar con las mismas garantías y mecanismos para hacerlos efectivos. La reforma constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011 que transformó el sistema jurídico en nuestro país y colocó en el centro de este a los derechos humanos, es prueba de ello, con la inclusión del principio *pro persona*, que se suma al Control de Convencionalidad de las leyes y derechos humanos y de la proyección que tienen sobre todo el ordenamiento tributario, acto administrativo en particular y en el Derecho en general³⁸.

³⁸ Ejemplo de ello lo tenemos en el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: *"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..."*

"Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia"

"Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad..."

Una de las ideas más trascendentes de la teoría del Derecho, tanto en el mundo anglosajón como en el continental, es que los ordenamientos jurídicos no están compuestos solamente por normas, entendidas como reglas, sino también de principios. Por lo anterior, se debe hacer una distinción entre reglas y principios, para con ello estar en aptitud de estudiar el tema correspondiente.

Las reglas establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas:

- a) La colisión con otras reglas se resuelve, mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial.
- b) Se establecen dentro del marco de lo fáctico y realizable.

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

El Poder Judicial Federal ha elaborado diversas interpretaciones sobre el principio *pro persona*, destacando la siguiente:

Época: Décima Época Registro: 2021124 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 72, Noviembre de 2019, Tomo III Materia(s): Constitucional, Común Tesis: XIX.1o. J/7 (10a.) Página: 2000.

PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA. Cuando una norma pueda interpretarse de diversas formas, para solucionar el dilema interpretativo, debe atenderse al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en virtud del cual, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea Parte, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona; de modo que ante varias alternativas interpretativas, se opte por aquella que reconozca con mayor amplitud los derechos, o bien, que los restrinja en la menor medida. De esa manera, debe atenderse al principio de prevalencia de interpretación, conforme al cual, el intérprete no es libre de elegir, sino que debe seleccionarse la opción interpretativa que genere mayor o mejor protección a los derechos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Incidente de inejecución de sentencia 4/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 5/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 6/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 7/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Recurso de inconformidad previsto en las fracciones I a III del artículo 201 de la Ley de Amparo 19/2018. 28 de agosto de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Esta tesis se publicó el viernes 22 de noviembre de 2019 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 25 de noviembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

- c) No requiere de mayor esfuerzo argumentativo.
- d) Suelen poseer un alto grado de precisión.
- e) Las reglas se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado.

Los principios, desde el punto de vista doctrinal, deben cumplir con lo siguiente:

- a) Sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico.
- b) Actúan como directrices hermenéuticas para la aplicación de las reglas jurídicas.
- c) En caso de falta de norma concreta y específica, se emplean como fuente integradora del Derecho.

En estos términos, es indiscutible que los principios cumplen con una triple función, que es, fundamento, interpretación e integración del orden jurídico.

Las normas de derechos fundamentales son el conjunto de significados prescritos de las disposiciones que los contienen, mediante las cuales se establece que algo está ordenado, prohibido o permitido. Son el resultado, también, de la interpretación constitucional que realizan los jueces y en materia fiscal se aplican estos y sus principios en el ámbito de la interpretación y aplicación de las leyes fiscales³⁹.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público deben observar las normas de derechos fundamentales y su sistema tributario que las contiene, debe atender las finalidades básicas y genéricas a las que nos referiremos más adelante, pues es notorio que la autoridad hacendaria, local y federal, puede llegar, algunas veces, a violar los derechos de los contribuyentes y con ello violentar los principios constitucionales de justicia tributaria; por ello los abogados siempre están a la búsqueda constante del argumento jurídico, novedoso, que le dé abierta batalla a la administración y a la jurisprudencia en los casos donde se sostenga violación a los derechos del ciudadano por considerarla una norma que no responde a las exigencias constitucionales de la realidad histórica.

³⁹ Dice el párrafo segundo del Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación: "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."

Por otra parte, el federalismo constitucional autoriza que las constituciones locales amplíen el nivel de protección de los derechos humanos, lo cual implica la posibilidad de que no exista coincidencia entre lo previsto en la Constitución General y las constituciones locales sobre ese aspecto, lo cierto es que las sentencias locales en materia de derechos humanos no podrían válidamente afectar el contenido esencial de las garantías individuales reconocidas en la Ley Fundamental, pues el orden jurídico local está supeditado al constitucional, lo que busca garantizarse tratándose de esos fallos a través del juicio de amparo directo.

V. LA CONTRIBUCIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICA Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de equidad y progresividad. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos. Solo pueden establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. Son los principios que soportan el deber de entregar la prestación patrimonial de carácter público fundada en la potestad del Estado.

El fundamento jurídico para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado se encuentra en el Artículo 31, fracción IV, del Capítulo II, del Título Primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁴⁰: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El precepto constitucional en cita impone la obligación⁴¹ para todo gobernado, incluyendo extranjeros residentes⁴² en nuestro territorio⁴³ o extranjeros con fuente de riqueza

⁴⁰ Galindo Garfias, nos refiere que esta fracción en comento fue transcrita literalmente, por el Poder Constituyente de Querétaro en 1917, de la disposición contenida en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de 1857, la cual concuerda con el Artículo 1 de la sección octava de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que reza: “El Congreso tiene facultades: I. Para establecer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y abscisas a fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y en general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y abscisas, serán uniformes en todos los Estados Unidos.” Galindo Garfias, I, “Comentario al Artículo 31”, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, 4ª. ed., México, H. Cámara de Diputados LV Legislatura, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1994, p. 752.

⁴¹ En sentido amplio, y siguiendo a Gutiérrez y González, obligación la entendemos como la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, a favor de un sujeto, que en este caso es el Estado, como titular de la potestad tributaria. Cfr. Gutiérrez y González, E., *Derecho de las Obligaciones*, 8ª. ed., México, Porrúa, 1991, p. 32.

⁴² Ejemplos de vinculación del sujeto pasivo con el territorio por razón de residencia, los encontramos en los Artículos: 52-B, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1o., párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 1o. de la Ley del Impuesto al Activo.

⁴³ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 42 menciona: “El territorio nacional comprende: I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.” Y en similar sentido el Código Fiscal de la Federación, reza: “Artículo 8o. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”

za en México, en el sentido de contribuir al gasto público de la Federación, de la entidad federativa, Ciudad de México y del Municipio en el que reside⁴⁴, por medio del instituto jurídico que es la contribución, como prestación patrimonial de carácter pública impuesta por ley como deber atribuible a las autoridades y destinada al gasto público; además se desprenden los principios de justicia fiscal que configuran al sistema impositivo mexicano, los cuales son: legalidad, capacidad económica, proporcionalidad, equidad, generalidad y solidaridad, así como los principios que sustentan el destino del gasto público. Estos principios dan contenido a la ordenación fiscal y a su vez, delimitan el margen de actuación del legislador para crear, modificar o derogar las normas que componen cada régimen tributario particular que integre dicho sistema⁴⁵. También es un mandato dirigido al ejecutivo de proponer normas adecuadas a la realidad y practicables; al legislador para que apruebe normas que satisfagan todos los principios constitucionales de justicia fiscal y acordes a la interpretación constitucional que realiza el poder judicial; y a los jueces para que vigilen la aplicación de los derechos fundamentales en las contribuciones.

Hay tres figuras centrales en esta obligación: el contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria de pago, el retenedor como sujeto pasivo del poder tributario y el Estado como sujeto activo⁴⁶.

⁴⁴ Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993 se agrega, en la fracción IV, del Artículo 31, la obligación de contribuir para los gastos públicos “del Distrito Federal o del Estado y Municipio”.

⁴⁵ Sobre el desarrollo jurisprudencial de los principios materiales de justicia constitucional, consultar, Góngora Pimentel, G. D., *La Lucha por el Amparo Fiscal*, México, Porrúa, 2007; y *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.

⁴⁶ Vid: Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 2017796; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a. LXXXII/2018 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 58, Septiembre de 2018, Tomo I, página 1212; Tipo: Aislada.

CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS.

“Las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor), son las siguientes: a) Conducta: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, al ser un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello, se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del proceso normal de imputación normativa de la obligación fiscal, pues en vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. Y, d) Naturaleza: el primero es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de

Esta fracción en cita es la que más veces se ha interpretado en la jurisprudencia constitucional⁴⁷. Llama la atención que una norma clara, técnicamente perfecta y sencilla en su estructura sea fuente de numerosas interpretaciones. La razón es el dinero, la riqueza que el Estado llama a contribuir para sostener los gastos de la Administración Pública, entre otros, y que los ciudadanos se resisten, a veces, a entregarla. Se complementa con otras disposiciones de la Carta Magna: Artículo 2o., apartado B, fracción IX, segundo párrafo; Artículo 22, párrafo segundo; Artículo 28, párrafos primero y sexto⁴⁸; Artículo 73, fracciones VII, IX; XXIX; Artículo 74, fracción IV; Artículo 107, párrafo cuarto; Artículo 115, fracción IV, párrafo tercero; Artículo 117, fracción VI; Artículo 118, fracción primera; Artículo 126; y Artículo 131, principalmente.

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al Artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el Artículo 42 del Código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocada una regulación y procedimiento propios que cumplir.

La abundante interpretación constitucional tributaria que hay sobre esta fracción del Artículo en cita se debe, entre otras cosas, a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ayuda al Estado a que no haya un vacío en la recaudación, por la posible declaratoria

la autoridad fiscal, actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial."

Amparo directo en revisión 1322/2018. Maxcom Telecomunicaciones, S.A.B. de C.V. 6 de junio de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I.; votaron con salvedad José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 07 de septiembre de 2018 a las 10:16 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁴⁷ Esta afirmación se apoya en lo manifestado dentro del Informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro José Ramón Cossío Díaz, en su informe del año 2006, México, pp.12-13.

⁴⁸ En el párrafo primero del Artículo 28 de la Constitución Política mexicana se habla de que están prohibidas "... las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos...", estimamos que es mejor sustituir la palabra impuestos por contribuciones, para tener congruencia con el vocablo y término correcto empleado por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

de inconstitucionalidad de las normas fiscales, por ello el estudio de ésta jurisprudencia, proyectada en los principios materiales de justicia constitucional tributaria, ayuda a mejorar su aplicación en los juicios de amparo y desde luego mejora la cultura contributiva que beneficia al país.

2. Principio de distribución de competencias fiscales

La función constitucional contributiva del Estado necesariamente debe estar ordenada y así lo exige el principio de distribución de competencias entre los poderes de la Unión; principio que regula un campo exclusivo para la Federación, Estados y Municipios en el cual, en sus respectivas competencias establecerán partidas destinadas al cumplimiento de las obligaciones en los presupuestos de egresos que aprueben.

El Artículo 73, fracción VII, de la Constitución señala que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto y en la fracción XXIX del mismo Artículo, fija materias exclusivas de la federación. Contrastadas las dos fracciones vemos que puede haber concurrencia fiscal⁴⁹ entre la Federación y los Estados, mientras que las materias de la fracción XXIX son únicamente de la Federación en este campo, que es limitado, no como el anterior, que no pueden los Estados legislar.

La fracción XXIX, tiene correspondencia respecto de la fracción VII en relación con la Federación, ya que en la mención general se pueden incluir las materias contenidas en la fracción XXIX. Conclusión, la fracción VII es un campo ilimitado y la fracción XXIX es un campo ilimitado y exclusivo de la Federación.

El Artículo 73, fracción XXIX, contempla principio de competencia exclusiva para la Federación en las materias siguientes: 1.- Comercio exterior; 2.- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales; 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; 5.- Especiales, estas materias se eligieron de modo casuístico por el legislador: 5.1.- Energía eléctrica; 5.2.- Producción y consumo de tabacos labrados; 5.3.- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; 5.4.- Cerillos y fósforos; 5.5.- Aguamiel y productos de su fermentación; 5.6.- Explotación forestal; y 5.7.- Producción y consumo de cerveza.

⁴⁹ La concurrencia fiscal la entendemos como el suceso que se produce entre la Federación y los Estados a un mismo tiempo interviniendo en la Hacienda Pública. Rocha Mendoza la define como la posibilidad de los dos niveles de gobierno de acudir a las mismas fuentes tributarias, aun cuando de hecho no las utilicen todas a la vez o completamente alguna el particular. Es la situación opuesta a la de separación tributaria en donde las fuentes fiscales se encuentran previamente distribuidas entre cada uno de los niveles de gobierno excluyéndose de su uso al otro nivel. Cfr. Rocha Mendoza, R., "Federalismo Fiscal e Ingresos Tributarios de los Estados de la República Mexicana", *Revista Trimestre Fiscal*, México, núm. 46, año 15, abril-junio 1994, p. 211.

Se puede ver cómo el legislador, en algunos casos, tomó el producto y en otros el concepto. En el número 2, por ejemplo, remite a los párrafos cuarto y quinto del Artículo 27 constitucional. El número 3, su finalidad es gravar el objeto directo del Banco y la Aseguradora, en los demás pueden intervenir las entidades federativas, por ejemplo: a) a la propiedad raíz, conocido como impuesto predial; b) a la transmisión de la propiedad de inmuebles; c) al ejercicio de una actividad profesional; d) a la prestación de un servicio personal subordinado; y e) a los espectáculos públicos.

La segunda parte del Artículo 73, fracción XXIX, señala que de las contribuciones del inciso 5, la Federación deberá participar a los Estados. Estas participaciones son obligatorias por parte de la Federación, es una manera de distribuir los recursos. La contribución sobre energía eléctrica, las legislaturas de los Estados deben repartirla a los Municipios. Es un mecanismo de tres fases: de la Federación al Estado y de este al Municipio.

El principio de distribución de competencias fiscales implica que la organización política y administrativa basada en el Municipio tenga sus propios recursos. Margáin Manautou expresa que los municipios no cuentan con plena potestad jurídica sobre las contribuciones debido a que los Estados, a través de sus legislaturas son los que les autorizan las contribuciones que deberán satisfacer sus presupuestos de egresos, disminuyendo, cada año, las fuentes económicas a gravar⁵⁰.

El Artículo 115 constitucional expresa que la organización interna del Estado es el municipio libre. El Estado cuenta con dos órdenes internos, el estatal y el municipal, los cuales se conceptualizan en la Constitución como el orden local. En la fracción IV del ordenamiento citado, se prevé un mecanismo de distribución de los recursos financieros que indica que los municipios deben tener recursos propios para financiarse integrado por los recursos que le entrega el Estado. Este reparto se da en las materias siguientes: propiedad inmobiliaria, la contribución que obtengan los Estados por este concepto deberán de distribuirlo en los municipios. El poder federal igualmente tiene competencia para gravar la propiedad inmobiliaria. El ejercicio de la potestad de la legislatura estatal no limita la potestad de la Federación, sin embargo, es conveniente incluir a los municipios debido a que con estos recursos se fondea el gobierno del Estado.

El Artículo 115 constitucional contiene exenciones como es el caso de la propiedad inmobiliaria de la Federación, también prohíbe que la legislación federal establezca exenciones sobre las contribuciones estatales, así se impide que se introduzca en un campo

⁵⁰ Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1994, pp. 273-275.

ajeno. El municipio tiene facultad de elegir en qué ocupar sus recursos, función que realiza el Ayuntamiento al expedir su presupuesto de gastos con autonomía, de donde se deduce la potestad fiscal del Ayuntamiento.

Finalmente tenemos las materias prohibidas en el Artículo 117 constitucional que utiliza una técnica distinta de exclusividad a la del Artículo 73. Este precepto emplea la técnica negativa: *“Los Estados no pueden...”*; son prohibiciones sus fracciones III, IV, VII y IX. La fracción III referente a la emisión de papel moneda y acuñación de la misma y la no emisión de estampillas y papel sellado. En el año de 1980 se suprime el impuesto al papel sellado con motivo del Impuesto al Valor Agregado, el cual solo es de la Federación y los Estados tienen prohibido legislar. Las fracciones IV a VII consideran las prohibiciones a los Estados de gravar mercancías o personas que circulan dentro de su ámbito territorial⁵¹. La fracción VIII es la prohibición para que los Estados pacten empréstitos a pagar en moneda extranjera, a países extranjeros o con personas, sociedades o gobiernos extranjeros a pagar fuera del territorio nacional. Finalmente, la fracción IX, establece la prohibición de gravar la producción, acopia o venta de tabaco en rama con cuotas distintas a las que la Federación establece. Esta es otra técnica, es una prohibición negativa, una restricción a la competencia de los Estados de imponer contribuciones. No es una prohibición absoluta.

El Artículo 118 constitucional utiliza la misma técnica que la fracción IX del Artículo 117 de la Carta Magna: una restricción. En su fracción I dice: *“Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.”*

Respecto del comercio exterior hay una oposición con los Artículos 73, fracción XIX-A, inciso 1 y el 131 constitucionales, que da esa facultad únicamente al Congreso de la Unión, esto con el fin de dar uniformidad a la política arancelaria. El Poder Legislativo no puede autorizar que el Estado grave el comercio exterior, toda vez que hay dos disposiciones contrarias y un fin de uniformidad. En cuanto al gravamen de derechos de tonelaje, hay oposición tal es el caso que se considere el paso de una mercancía de un Estado a otro, lo que está en franca oposición con el Artículo 117 constitucional.

El Artículo 131 constitucional hace referencia a la materia del comercio exterior y considera como facultad gravar y regular el comercio exterior únicamente por la Federa-

⁵¹ Esta prohibición tiene su origen en las alcabalas, que son gravámenes medievales establecidos por los Reinos con el objeto de servir como aduanas. Son los gravámenes más antiguos que llegaron a México en la época del Virreinato. En el México independiente se plantearon dos cuestionamientos: el espacio interno económico libre y el establecimiento del Gobierno Federal. Las alcabalas eran lo contrario, no permitían la unificación del territorio.

ción. Esta es una facultad impositiva y restringida. Es facultad del Congreso de la Unión gravar el comercio, pero un Decreto-Delegado puede autorizar o facultar al Presidente para legislar en caso de modificación, creación, disminución o supresión de las cuotas de las tarifas de importación, exportación y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando sea urgente para regular el comercio exterior y favorecer la estabilidad del país.

De las competencias de la Federación, Estados y Municipios se puede producir, en ocasiones, una múltiple contribución al legislar contribuciones en el orden interno que coinciden con la misma fuente de ingreso, el mismo objeto y materia de contribuciones legisladas por la Federación y Estados o Estados y Municipios. A esto se le llama doble tributación⁵².

⁵² No es materia de este ensayo el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y su Ley de Coordinación Fiscal, publicada el 22 de diciembre de 1978, que evita los efectos negativos de la doble tributación en México desde el punto de vista jurídico. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se fundamenta en la idea de cooperación entre los Estados y la Federación, así las decisiones se toman mediante acuerdos para proteger a las partes. Tiende a compartir con Estados y municipios el rendimiento de la recaudación federal a cambio de que las entidades federativas autolimiten la potestad de establecer contribuciones locales o municipales. Con esto se ha alcanzado una homogeneidad tributaria y una nivelación de recursos. Además, pretende coordinar el ejercicio de la potestad tributaria y estructurar al país con un sistema tributario racional, esquemático y acorde a los principios constitucionales en materia fiscal. Sobre el tema consultar Carballo Balvanera, L., "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3ª. Época, año VI, núm. 64, 1993, p. 72; y Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El Federalismo*, México, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, número 2.

El Tribunal Constitucional mexicano interpreta que la Ley de Coordinación Fiscal es la manera en que el Estado mexicano ha resuelto el tema de la concurrencia y de la doble tributación. *Vid.* Época: Novena Época; Registro: 166718; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXX, Agosto de 2009; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 92/2009, Página: 150.

COMPETENCIA RESPECTO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES. PARA FUNDARLA LA AUTORIDAD EXACTORA LOCAL NO ESTÁ OBLIGADA A CITAR LA FECHA DE PUBLICACIÓN DEL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

De los artículos 10 y 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la relación entre la Federación y las entidades federativas en el ámbito de la potestad tributaria, así como en el ejercicio de las facultades de recaudación, administración y fiscalización de contribuciones federales, se materializa, respectivamente, en los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, instrumentos que tienen finalidades distintas, pero complementarias, ya que los primeros se refieren a la forma en que la Federación y las entidades federativas ejercerán su potestad tributaria ante la concurrencia de facultades para poder gravar una misma fuente de riqueza, así como los ingresos que recibirán aquéllas por la suspensión temporal en el uso de su facultad impositiva, mientras que los segundos regulan el ejercicio de facultades de administración tributaria; de modo que, ante tales diferencias, la autoridad exactora local no está obligada a citar la fecha de publicación del convenio de adhesión respectivo, ya que no define en grado, territorio o materia la competencia que le fue dotada para ejercer esas tareas recaudatorias y de fiscalización.

Contradicción de tesis 169/2009. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 17 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 92/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de julio de dos mil nueve.

Para concluir este apartado y al tenor del diverso 124 constitucional, las facultades que no están comprendidas en la norma fundamental a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. Es la tesis de enumeración expresa de la competencia federal y las demás, por exclusión, a la competencia local.

3. Principio de proporcionalidad

La finalidad de la norma debe ser proporcional a los medios empleados para su cumplimiento y en algunas ocasiones, justificadas y congruentes, puede limitar o afectar derechos fundamentales⁵³. La proporcionalidad debe perseguir un fin constitucionalmente válido, racional y acorde a la causa que se busca.

La proporcionalidad lleva implícita la idea de justicia, por ello se contribuye debido a la riqueza obtenida, pero solo la riqueza que sea propicia para ser llamada a contribuir⁵⁴.

El principio de proporcionalidad radica medularmente en que el sujeto pasivo del tributo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su aptitud efectiva para soportar la carga impositiva, esto es, conforme a su capacidad económica o contributiva⁵⁵, la cual, al

⁵³ Alvarado Esquivel, refiere que el principio de proporcionalidad se origina en el derecho natural a finales del siglo XIX en el ámbito del Derecho Administrativo y que el Tribunal Constitucional alemán, por medio de su jurisprudencia, lo dividió en tres subprincipios: Congruencia e idoneidad; Necesidad; y Proporcionalidad: Alvarado Esquivel, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, p. 62.

⁵⁴ Al respecto es aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003, publicada en la página 144, Tomo XVII, Mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir el gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

⁵⁵ Tipke ha dicho que, el principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los Derechos fundamentales de las constituciones del Estado social de Derecho, pues ninguna persona quiere pagar más que otra en igualdad de situaciones económicas. También ha definido este principio así: "... todos deben pagar impuesto con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existen-

referirse a ese tipo de aptitud, debe ser cierta, concreta y actual. En materia del Impuesto sobre la Renta, la jurisprudencia constitucional tributaria, ha interpretado que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, son gastos diversos y contingentes y que no tienen vinculación con la obtención del ingreso y por lo tanto no les es aplicable el principio de proporcionalidad⁵⁶.

cial y no debe utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible." Tipke, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de P. M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 35.

⁵⁶ Vid: Jurisprudencia; Décima Época; Registro: 2021588; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 75, Febrero de 2020, Tomo I Materia(s): Común, Administrativa, Constitucional; Tesis: 2a./J. 24/2017 (10a.); Página: 673.

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al gravamen y, en el caso de la contribución de mérito, ello se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real, a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención (deducciones estructurales); de ahí que las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como aminoraciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de observar el principio de justicia tributaria en comento. Ahora, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, pues se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo. En consecuencia, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica. Por tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un límite para las deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Amparo en revisión 855/2014. José Francisco García Cáceres y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 919/2015. Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 1379/2015. Rodrigo Navarro Hernández. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 440/2016. Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros. 9 de noviembre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

El principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes; se presenta como necesaria para determinar la equidad del tributo en general; es decir, para verificar la igualdad de las contribuciones, decidir quién tiene y quién no tiene capacidad económica y, en su caso, en qué medida ha de tributar frente a una carga fiscal en particular. Por lo anterior, es que nos ocupamos en seguida de la capacidad económica y de la capacidad contributiva.

A. Capacidad económica y contributiva

Es importante distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, pues hay una íntima relación, sin llegar a ser lo mismo, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa. Así, la primera es una calificación de la segunda, por lo que toda potencialidad económica implica la aptitud de contribuir, pero solo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros, que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente (por ejemplo, el mínimo vital). En ese tenor, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica y una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público⁵⁷.

Amparo en revisión 867/2014. José Ramiro Cárdenas Tejeda. 22 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros. Tesis de jurisprudencia 24/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del uno de marzo de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de marzo de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Nota: Por instrucciones de la Segunda Sala, la tesis que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, Tomo II, marzo de 2017, página 826, con número de registro digital: 2013878, se publica nuevamente con la corrección en el quinto precedente que la propia Sala ordena.

La parte conducente de la ejecutoria relativa al amparo en revisión 855/2014, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, Tomo II, marzo de 2017, página 671, con número de registro digital: 26998.

Esta tesis se republicó el viernes 7 de febrero de 2020 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁵⁷ Sobre el tema consultar: AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la luz de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2017; Herrera Molina, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, p. 112 y ss.; Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, así como el prólogo de esa obra realizado por Casado Ollero, G; igualmente ver: Albiñana García-Quintana, C., "Las Garantías Jurídicas del Contribuyente", *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, número 69, 1994; y Casado Ollero, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril/junio 1982.

De ello deriva que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino solo aquella potencia económica que debe calificarse como idónea para concurrir al gasto público.

En resumen, cuando se habla de capacidad contributiva se debe entender la aptitud, la posibilidad real y suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria derivada de la obtención de una renta o incremento en el haber patrimonial del causante⁵⁸.

Esta primera aproximación a la noción de proporcionalidad, aunque un tanto provisoria en principio, ayuda a evidenciar la vinculación directa que existe entre el principio de proporcionalidad y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y servirá como base, por lo pronto, para precisar cuál o cuáles son las funciones concretas de dicho principio, para que posteriormente sea conceptualizado en forma más precisa.

De ese modo, se tiene que la capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber:

- Como fundamento o causa del tributo. En virtud de la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, éste se encuentra constreñido a efectuar una prestación de dar —generalmente dinero— a favor de aquél. La elección sobre quién le corresponde esa obligación implica el ejercicio de la potestad

⁵⁸ La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo explica en la tesis de la Novena Época; Registro: 182549; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XVIII, Diciembre de 2003; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. LXXI/2003; Página: 86.

RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTO QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEMPLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El hecho de que en el precepto citado no se establezcan los elementos necesarios para determinar el monto del impuesto a pagar por el excedente de la exención que prevé, no transgrede el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, porque de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto, es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, de ahí que para la determinación de la base gravable dicho ordenamiento prevea un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar todos los cambios que se produzcan en su patrimonio. Esto es, el indicador de capacidad contributiva no lo constituye la mera obtención de ingresos, sino que es necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes, de manera que cada uno de los elementos que la ley precisa como ingreso no pueden interpretarse aisladamente y pretender que determinan diversas bases sobre las cuales debe aplicarse la tasa impositiva, sino que cada uno de esos ingresos debe entenderse como componente de la fórmula para obtener la base gravable del tributo respectivo.

Amparo en revisión 668/2003. Enrique Calvo Nicolau. 11 de junio de 2003. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

tributaria por parte del Estado⁵⁹ y habrá de recaer en aquella persona que, al realizar un supuesto contemplado en ley, evidencia cierta capacidad o potencialidad económica. Así, esa capacidad demostrada se acepta como razón suficiente y necesaria para justificar que se genere a cargo de una persona la obligación tributaria.

Bajo esa óptica, la razón última del porqué la ley elige un acto, hecho, situación o calidad como presupuesto de la obligación tributaria, consiste en que en ello hay un reflejo de capacidad contributiva.

En ese entendido, la aptitud económica del sujeto para soportar el pago de un tributo es la razón suficiente de que exista éste. En donde existe capacidad económica puede haber contribución, en cambio en donde no hay esa potencialidad económica tampoco debe existir tributación. La existencia de capacidad contributiva es la causa justa del impuesto.

- Como medida del tributo. Si la existencia de esa aptitud económica para participar en el gasto público es la razón de que exista el tributo, del mismo modo en su límite, es decir, esa capacidad contributiva que provoca el nacimiento de la contribución es la que la limita en cuanto a su cuantía y a quién se le atribuye. De esta suerte, el principio de capacidad contributiva constituye un límite a las elecciones del legislador, tanto cualitativamente como cuantitativamente.

Así, la prestación tributaria estará determinada en la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la creación del tributo no deriva de la voluntad del legislador, sino de la aptitud de las personas para participar en el gasto público.

En otras palabras, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza que la sustenta; de ahí que su medida deberá corresponder a la disponibilidad real de esa riqueza. A esto la doctrina lo denomina: principio del neto objetivo. Este principio tiene especial aplicación al momento de determinar la base gravable, al grado de que se considera que cuando el valor del bien se calcula por la diferencia entre activo y pasivo se obtiene una base imponible real, pero de no hacerlo así, se estaría frente a una base imponible ficticia.

⁵⁹ Esta potestad, siguiendo a Carballo Balvanera, la entendemos como: "... el poder jurídico que tiene el Estado para el establecimiento de las contribuciones; para la aplicación y cobro de las propias contribuciones en el caso concreto, así como para la asignación de estas al gasto público." Carballo Balvanera, L., *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989, p. 1.

De esa manera, el principio de capacidad contributiva funciona como una determinación negativa o límite para el legislador al momento de configurar los tributos, porque los debe establecer considerando solo presupuestos que sean reveladores de aptitud económica para contribuir al gasto público y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, según su capacidad contributiva concreta, en función de la intensidad con que realice esos presupuestos.

El fin primordial de la política fiscal es mejorar la capacidad recaudatoria del sistema tributario, porque, por regla general, si las finanzas del Estado se encuentran en buen nivel se genera una situación económica estable y de crecimiento; empero, de ningún modo se puede considerar que el fin (mejor recaudación) pueda justificar los medios y, por ende, se deba sacrificar el patrimonio de los particulares en aras de la captación de recursos públicos. Por tanto, solo se debe obligar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a contribuir a los gastos de la captación de recursos públicos. Por ello, solo se debe obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva (capacidad contributiva).

Ahora bien, la capacidad contributiva, como medida del tributo, se manifiesta en las diversas etapas de determinación de la deuda tributaria, particularmente al definir tres elementos esenciales de tributo: hecho imponible, base gravable y tarifa, en forma más destacada en los dos primeros. De ese modo, dependiendo en qué fase se exterioriza, la Teoría General de las Contribuciones ha distinguido entre capacidad contributiva absoluta y relativa⁶⁰.

La primera, la absoluta, está representada por la riqueza general —abstracta— que justifica la contribución al gasto público, por lo cual se debe tomar en cuenta al momento en que el legislador elige cuál será el hecho imponible de cada tributo. Mientras que la segunda, la relativa, se evidencia con la riqueza —concreta— que es calificada como apta para determinar el tributo por lo que se tiene que considerar cuando se establezca la forma de determinar la base gravable y la tarifa; lo que hace que la capacidad contributiva relativa varía en cada contribuyente, aunque desde el aspecto cuantitativo la manifestación de riqueza en abstracto sea muy similar entre los sujetos pasivos.

Previo a explicar con mayor detalle en qué consiste cada tipo de capacidad contributiva, así como su importancia, resulta pertinente precisar los conceptos de: hecho im-

⁶⁰ Cfr. García Bueno, M. C. y Ríos Granados, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, Documento de Trabajo 96, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007; y Ríos Granados, G., *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2006.

nible, base gravable y tarifa, ya que, como se hizo notar, se encuentran interrelacionados con las nociones en comento.

B. *El hecho imponible*

Es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. Dicho de otro modo, el hecho imponible es el conjunto de situaciones jurídicas o de hechos previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones⁶¹.

La creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales de justicia fiscal. Por ello, en la ley se pueda tipificar cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo hecho, acto, situación o calidad, siempre y cuando observen, entre otros requisitos, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que implica que, por regla general, aquellos han de tener, explícita o implícitamente, la naturaleza económica.

El hecho imponible debe contener supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativo de capacidad económica o de riqueza. Se considera, por lo general, que los supuestos que puedan ser tipificados por el legislador para establecer el hecho imponible, son los siguientes:

- A) Un acontecimiento material o fenómeno del contenido económico;
- B) Un acto o negocio jurídico;
- C) Un estado, situación o cualidad de las personas;
- D) La actividad de una persona que no se comprenda dentro de las actividades jurídicamente reconocidas;
- E) La titularidad de un derecho.

Por otro lado, se ha establecido que son tres los índices generales de riqueza: I) renta; II) patrimonio y III) consumo. Otros autores, en forma más concreta citan cinco "índices de capacidad contributiva", a saber: a) renta global; b) patrimonio neto; c) gasto global; d) incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones, sucesiones, lotería); e) incrementos al valor del patrimonio. Cada uno de los hechos mencionados en los incisos

⁶¹ Sáinz De Bujanda define el hecho imponible como "... el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta." Sáinz De Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1994, p.199 y ss.

que anteceden expresan una parte de la situación económica del sujeto y que en conjunto representan su situación económica global.

Cualquier acto, hecho, situación o calidad que actualice alguno de los supuestos señalados en los incisos del A) al E) y que, a su vez, recaigan sobre cualquiera de los índices precisados en los incisos del I al III y del a) al e), necesariamente representarán un grado de capacidad contributiva (absoluta) del sujeto que los realiza o actualiza⁶².

El hecho imponible, como conjunto de supuestos normativos, implica un todo que se estructura sobre varios elementos individuales que lo conforman, los cuales son:

A) *Elemento objetivo*. Es el fragmento de la realidad (acto, hecho, situación o calidad) establecido en la ley para configurar cada tributo, lo cual coincide con la riqueza o manifestación de capacidad contributiva incorporado en el hecho imponible⁶³. Este elemento

⁶² Margáin Manautou lo explica así: "El contribuyente puede ir incurriendo en el hecho generador de la obligación tributaria lo cual no significa cumplir con los requisitos y obligaciones que la ley del impuesto le impone, pero si el hecho generador y la base del impuesto no coinciden debe el contribuyente esperar hasta que se determine si existe base imponible y de no existir ésta por las disminuciones que del objeto del impuesto autoriza la ley, no se causa el impuesto y por ende no surge crédito fiscal alguno." Margáin Manautou, E., *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009, p. 42.

⁶³ Un ejemplo lo tenemos en la siguiente jurisprudencia emitida por los Plenos de Circuito que señala: Época: Décima Época; Registro: 2019913; Instancia: Plenos de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 66, Mayo de 2019, Tomo II; Materia(s): Administrativa; Tesis: PC.XXII. J/19 A (10a.); Página: 1889.

IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO DE INMUEBLES. EL HECHO IMPONIBLE TRATÁNDOSE DE LA COMPRAVENTA DE UN INMUEBLE, PREVÉ DOS SUPUESTOS JUSTIFICADAMENTE DIFERENCIADOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUERÉTARO).

De la interpretación teleológica, sistemáticamente y funcional de los artículos 5, 9, 59, 62, fracción II, 71, fracciones I, VII y VIII, 74, 75, fracciones II y III, 76 y 79 de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Querétaro, publicada en el periódico oficial local el 2 de diciembre de 2008 (actualmente abrogada), así como de los diversos numerales 5, 9, 59, 62, fracción II, 71, fracciones I, VII y VIII, 73, 74, fracciones II y III, 75 y 77 de la misma legislación, publicada en el medio de difusión oficial el 17 de octubre de 2013 (actualmente vigente); se advierte que el criterio de adjudicación del hecho imponible del impuesto sobre traslado de dominio de inmuebles tratándose de una compraventa pueda ocurrir en dos escenarios distintos, a saber: a) cuando se ha elevado el acto a escritura pública; o bien, b) cuando se ha celebrado el acto en un contrato privado. De la lectura de dichos preceptos, se obtiene que para efectos del impuesto de trato, la adquisición de un inmueble vía compraventa puede ocurrir en cualquiera de los dos supuestos, sin que el hecho de contemplar ambas figuras resulte contradictorio, en la medida en que uno no depende del otro; ni inversamente alguno de ellos condiciona la eficacia, para efectos fiscales, del otro; ya que puede expedirse la escritura pública sin que anteceda un contrato privado y, éste no depende para su celebración de que exista aquella; inversamente, tampoco después de la escritura pública es requisito que se celebre un contrato privado. Con esta interpretación, se respetan los principios de autonomía fiscal, equidad tributaria y justicia fiscal. En el caso del primer principio, se evita que el nacimiento de la obligación fiscal dependa de la voluntad de las partes, de lo contrario, se permitiría que, por ejemplo, el gravamen se genera hasta que se formalice el acto en escritura pública, y ello implicaría dejar al arbitrio del contribuyente el hecho imponible que denota el supuesto de causación hasta que decida formalizar el acto. El segundo principio se tutela porque con los dos supuestos previstos de forma explícita por el legislador se engloban actos traslativos de dominio, en modalidad diversa dentro de la compraventa; en que sin distinción de trato tiene un impacto tributario relevante, en la medida en que permiten revelar la riqueza de las personas que es susceptible de gravarse, para la adecuada tributación al gasto público y con ello evitar que escapen actos de esa índole que visibilicen la riqueza de los contribuyentes. El principio de justicia fiscal también está protegido, pues desde el postulado

suele ser clasificado en: simple y complejo, según ese fragmento de la realidad sea único o múltiple.

B) *Elemento subjetivo*. Se refiere a la relación jurídica o de hecho, en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución con respecto al elemento objetivo del tributo. Esa relación se refiere, por regla general, a la titularidad o autoría del hecho imponible. Este elemento permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

C) *Elemento especial*. Es aquel que delimita el ámbito geográfico dentro del cual el hecho imponible habrá de realizarse y producir sus efectos. Este componente es importante para delimitar cuál será el sujeto activo de la obligación tributaria, porque, por lo general, el elemento territorial determina la eficacia de las normas tributarias y, por ende, la extensión territorial en que se ejercerá la potestad tributaria de cada ente estatal para imponer y/o recaudar los tributos (Federación, Entidades Federativas o Municipios).

D) *Elemento temporal*. Este elemento delimita en el tiempo la realización del hecho imponible, con lo cual se podrá determinar a partir de cuándo se considera realizado (devengo) y, por consiguiente, en qué momento se puede determinar la deuda tributaria.

Para finalizar el tema del elemento de que se trata, se estima importante distinguir desde este momento entre hecho imponible y hecho generador. El primero se refiere a los presupuestos consignados en la ley en forma abstracta. En cambio, el hecho generador consiste en el acto, hecho, situación o calidad por la cual se actualizaron esos presupuestos

del legislador que busca preservar la unidad y coherencia del sistema tributario, es posible señalar que frente a la no contradicción entre los supuestos, la intención del emisor de la norma al preverlo de forma expresa constituye el dictado de que para tener un mejor control de la hacienda pública sobre el contribuyente, no es posible preferir un supuesto por encima de otro, dado que ello no sólo iría contra la voluntad expresa del legislador, que en materia fiscal tiene libertad de configuración normativa, sino también en detrimento de la hacienda pública al excluir uno de los supuestos de causación que permitirían al obligado determinar la posibilidad de gravar la riqueza, y eso podría impactar negativamente en la obligación de contribuir al gasto público.

PLENO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2018. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado, hoy Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil, y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa, ambos del Vigésimo Segundo Circuito. 26 de marzo de 2019. Unanimidad de cinco votos de los Magistrados Mauricio Barajas Villa, Germán Tena Campero, Ramiro Rodríguez Pérez, Carlos Hernández García y Leticia Morales García. Ponente: Ramiro Rodríguez Pérez. Secretario: Ramsés Samael Montoya Camarena.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, al resolver los amparos en revisión 241/2016, antes 136/2016, y 230/2015, y el diverso sustentado por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito, al resolver el amparo en revisión 96/2018.

Esta tesis se publicó el viernes 24 de mayo de 2019 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 27 de mayo de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

abstractos. El hecho imponible se encuentra en el mundo abstracto y el hecho generador opera en el mundo fáctico.

C. *La base gravable*

Es la expresión cifrada o numérica del hecho imponible. Dicho de otro modo, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible —por regla general el elemento objetivo—, a efecto de establecer, después de aplicar la tasa, la cuantía de la obligación tributaria.

Este elemento está encaminado a lograr la justicia tributaria, y su destino será medir la intensidad con que se realiza el hecho imponible, ello como etapa indispensable para que el monto de la contribución se adecue a la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo en cada gravamen.

Desde este momento es importante distinguir entre base gravable normativa y base gravable fáctica. La primera es la magnitud establecida en la ley a través de la cual se valorará en qué medida se ha concretizado al hecho imponible, la cual normalmente se configura con un conjunto de elementos a considerar para medir la intensidad en que se actualiza aquél por medio del hecho generador. Generalmente, esos elementos, que integran la base gravable, son de dos tipos: componentes positivos —lo que se incluye— y los componentes negativos —lo que no se incluye o se excluye—, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, cómputo de partidas negativas de otros ejercicios, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales. Estos elementos negativos no están siempre, sino ello estriba del tipo del tributo y del grado de desarrollo técnico del ordenamiento que lo establece y del respeto a la capacidad contributiva e incluso a la complejidad del objeto material del tributo⁶⁴.

⁶⁴ En ocasiones, los procedimientos para la determinación de la renta gravable no le son aplicables los principios constitucionales materiales de justicia tributaria, por ejemplo, tratándose de la renta gravable al reparto de utilidades previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. *Vid:* Jurisprudencia; Décima Época; Registro: 2020098; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 67, Junio de 2019, Tomo II; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 50/2019 (10a.); Página: 919.

RENTA. AL ARTÍCULO 9, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL.

El precepto legal citado precisa que la renta gravable aplicable al reparto de utilidades a que tienen derecho los trabajadores será el equivalente a la utilidad fiscal que determinen los patrones en el ejercicio, con excepción de la propia participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de disminuir. Dicha obligación patronal de participar a los trabajadores el 10% (diez por ciento) de las utilidades generadas constituye la materialización de su derecho social reconocido por el Poder Constituyente, y consagrado en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forma parte de la determinación sustantiva del pago del impuesto, pues únicamente coadyuva a mate-

La segunda, la base gravable fáctica, se refiere al resultado de esa medición y a través de la cual se podría determinar en el caso concreto la cuantía de la obligación tributaria, una vez aplicada la tasa o tarifa correspondiente.

Como se dijo, esa medición que hace la base gravable al hecho imponible se refiere, principalmente, a determinar la intensidad con que se realiza éste.

Se explica, todo hecho generado implica la realización de alguna medida del hecho imponible, pero esto no se concretiza siempre en forma uniforme, sino con intensidad variable en cada caso, dependiendo de la capacidad contributiva que evidencie el sujeto pasivo. Por ejemplo, si el hecho imponible es la obtención de rentas, el hecho generador consiste en que un sujeto pasivo en concreto haya obtenido rentas, pero el monto o cuantía de éstas evidenciaría con qué intensidad se está realizando el hecho imponible en este caso concreto y, con ello, que tanta capacidad contributiva (relativa) tiene ese sujeto para contribuir al gasto público. Dicho de otro modo, el hecho imponible es graduable en tanto es susceptible de realizarse en distinta intensidad y forma.

realizar el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa, es decir, su función es delimitar los elementos que deberán emplear las empresas para determinar el monto que servirá de base para la determinación de la cantidad que se debe repartir a los trabajadores. Por tanto, en atención a la naturaleza del ámbito general en el que se desenvuelven las relaciones obrero-patronales –incluso la relativa al reparto de utilidades–, se concluye que al artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé el procedimiento que regula la determinación de la renta gravable para los contribuyentes, no le son aplicables los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”

Amparo en revisión 894/2016. Embotelladora y Distribuidora GEPP, S.A. de C.V. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1300/2015. Banco Interacciones, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Interacciones y otras. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1448/2015. Gómez Cuétara Hermanos, S.A. de C.V. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 833/2016. Empresas Verzatec, Sociedad de R.L. de C.V. 21 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1466/2015. T Holding Servicios, S.A. de C.V. y otras. 28 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Tesis de jurisprudencia 50/2019 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de cinco de junio de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de junio de 2019 a las 10:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de junio de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Cabe precisar que será el legislador quién habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será la materia de medición, pues éste como abstracción de la realidad admite diversos ángulos posibles de calcular, pero esa elección debe respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Por ello se dice que la realización del hecho imponible, por lo general, admite graduación o modulación, es decir, que el hecho generador no siempre se efectúa con la misma intensidad —salvo en los casos de cuota fija—, siendo la base gravable el medio técnico a través del cual se valorará o medirá esa modulación para cada caso.

Aquí es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribuciones, porque en algunos existe la llamada cuota fija (derechos y algunos impuestos a la importación), en que la cantidad a pagar estará determinada desde la ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (impuestos al valor agregado, al activo o sobre la renta), ya que se deben valorar varios elementos —hecho imponible, base gravable y tasa— para determinar el monto a enterar al fisco. Solo en estos últimos casos se puede hablar de modulación del hecho imponible.

Bajo esta óptica, la base gravable (fáctica) es el elemento variable que necesita concretarse y determinarse en cada relación jurídico-tributaria individualizada, por lo que mientras los problemas de la tasa son de índole político-legislativo, los de la base gravable (normativa) son técnicos-jurídicos de constante repetición en cada relación tributaria específica.

Para lograr esa individualización en la base gravable fáctica, el legislador debe establecer, al momento de definir la base gravable normativa, elementos o procedimientos que permitan valorar en cada caso concreto la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que, normalmente, se logra a través de implementación de aminoraciones, cuya naturaleza (deducciones, exenciones, descuentos, bonificaciones, entre otras), dependerá de todas aquellas circunstancias que directamente disminuyan la capacidad contributiva del objeto pasivo.

Debe reiterarse que la medición en la intensidad o modo de realización del hecho imponible no tiene otro propósito que cuantificar la obligación tributaria conforme a la capacidad manifestada por el sujeto pasivo en cada caso concreto⁶⁵.

⁶⁵ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia siguiente, nos señala cómo debe calcularse la base gravable con independencia de la denominación que se le otorgue en los formatos fiscales: Época: Novena Época; Registro: 201721; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Agosto de 1996; Materia(s): Administrativa; Tesis: I.4o.A.129 A; Página: 679.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SE CALCULA SOBRE LA BASE GRAVABLE, INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACIÓN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CONSIGNE EN LAS FORMAS FISCALES.

Con apoyo en lo anterior, podemos afirmar que son dos las principales funciones de la base gravable:

- a) *Cualificativa*. Una primera función consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley que la base gravable normativa contemple mecanismos que permitan que la base gravable fáctica realice esa función de medición. Dichos medios o elementos son las aminoraciones. De esa forma, la base gravable cuantifica la aptitud económica manifestada al realizar el hecho imponible. Así, mientras la función del hecho imponible es captar una muestra o evidencia de capacidad contributiva, la de la base es determinar en qué grado cada sujeto pasivo esté en aptitud de contribuir al gasto público, con lo que se responde a la innegable exigencia de personalización económica del impuesto, derivada del principio básico de justicia fiscal.

En relación con esta función, incluso hay quienes conceptualizan la base gravable como la cuantificación individual de la capacidad contributiva, más concretamente señalan que la base es la magnitud determinada de la capacidad contributiva que se somete al gravamen.

El artículo 74, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación del pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o en general en los casos que señale la propia ley o de cualquier otro tipo; es decir, establece una diversidad de ingresos, dependiendo si son en efectivo, en bienes, en crédito, etcétera. Por su parte la fracción I, del artículo 77, del ordenamiento legal en cita, establece la exención del pago del impuesto sobre la renta en relación con diversos ingresos, entre otros, indemnizaciones por riesgos o enfermedades, jubilaciones, pensiones, etcétera. En atención a lo expuesto, fue que el legislador previó ingresos acumulables y no acumulables; pero ello no puede llegar al absurdo de pretender que los ingresos acumulables se obtienen de restar del ingreso total las deducciones respectivas, ya que el artículo 141 de la ley citada en lo conducente preceptúa: "Artículo 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo...". Considerando lo dispuesto en los supuestos legales aludidos, resulta que no obstante que en la forma fiscal se establezca que los ingresos acumulables se obtienen de la resta de las deducciones al ingreso total, lo que en dicha forma se consigna como ingreso acumulable es en realidad la base gravable, y el hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya nominado equivocadamente tal concepto, no tiene trascendencia jurídica puesto que es evidente que a lo que se refiere es a la base gravable, lo que se corrobora con el hecho de que en ninguna otra parte de la forma fiscal se mencione como base gravable o imponible; y no obstante que en términos de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los particulares se deben ceñir obligatoriamente a las formas fiscales, considerando lo expresado anteriormente, el contribuyente deberá formular su declaración del impuesto sobre la renta sobre la base gravable.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 3584/95. María de los Ángeles Barbosa Vivanco. 24 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.

Para desarrollar esta función se debe mirar al pasado, al momento en que se realiza el hecho generador.

- b) *Cuantificativa*. Al constituirse la base gravable como instrumento cuantificador de la obligación tributaria, permite que sea exigible la prestación que deriva de aquella, al convertirla, por lo general, en una suma de dinero.

Esta función, complementaria de la anterior, consiste básicamente en medir un aspecto del hecho imponible para convertirlo en una cifra cuantificable en numerario o especie.

A fin de desplegar esta función se debe mirar al futuro, al momento de determinar la cuota tributaria conforme a la capacidad que se observó en el hecho pretérito.

Todo lo anterior, justifica por qué actualmente la base gravable constituye el elemento del tributo más complejo de la configuración del gravamen; ello, debido a que para su determinación se deben considerar, en la mayoría de las contribuciones, una diversidad amplia de elementos a fin de recoger con la mayor fidelidad la capacidad contributiva relativa de los sujetos pasivos.

Para ello, debe tener el carácter de neutral, es decir, no debe aumentar o disminuir la aptitud económica que evidenció el sujeto pasivo al realizar el hecho generador. Precisamente, a fin de respetar ese principio de neutralidad⁶⁶, la elección de las técnicas y elementos para determinarla se encuentra limitada o circunscrita a la lógica económica y tributaria.

En suma, la base gravable debe integrarse, por razones técnicas y, por ende, de respeto a la capacidad contributiva, únicamente por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo. De lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo. Ello, en atención a que el hecho imponible no se realiza con idéntica intensidad en todos los supuestos, por lo

⁶⁶ Este principio está relacionado con la elusión de obstáculos que impidan el libre comercio, la expansión de la actividad económica, la no interferencia de normas fiscales en los factores de la producción, en suma, una piramidación del impuesto. Su análisis es abordado por la Ciencia Económica, principalmente. Vid. García Prats, F.A., *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996, p. 231 y ss; Newmark, F., *Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pp. 284-285; Pérez Herrero, L., "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades", *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, núm. 88, octubre/noviembre 1995, p. 675; y Miranda Pérez, A., "Neutralidad Impositiva", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Porrúa, 2002, pp. 217-218.

que la base gravable (fáctica) tiene el carácter de un factor específico de determinación de la cuota tributaria. Así cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos se estará del principio de capacidad contributiva.

Generalmente son tres los métodos que han sido aceptados para cuantificar la base gravable, a saber: a) estimación directa, b) la objetiva y c) la indirecta. La primera mide en forma más adecuada la magnitud de la base gravable, porque se sustenta en declaraciones, documentos, registros o datos objetivos del contribuyente; así existe una correspondencia entre la definición de base gravable y su medición y en el caso concreto. La segunda, generalmente es opcional o solo aplicable a determinados casos específicos en la ley, consiste en calcular la base gravable conforme índices o signos generales, de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir con el parámetro medio promedio, pero no real para cada caso. La tercera, se utiliza cuando los sujetos pasivos no han colaborado con el fisco para determinar la cuota, por lo que ésta fija la base recurriendo a los métodos presuntivos o indiciarios.

D. *La tasa o tarifa*

Es el porcentaje o medida aplicable a la base gravable para obtener la cuota tributaria. Junto con aquélla, conforman los llamados elementos cuantitativos del tributo.

A efecto de que la base gravable dé un resultado concreto —cuota tributaria—, es indispensable vincularla a la tasa, la que constituye el elemento último y definitivo de aplicar para llegar a la cuantificación de la obligación tributaria.

Debe señalarse que existe diferencia entre tasa y tarifa; se dice que la primera denominación se aplica en aquellos casos en que es un único tipo por aplicar a la base gravable, mientras que se habla de la segunda en los casos en que existe más de un tipo a emplear, dependiendo de la magnitud de la base.

Las tasas o tarifas se clasifican en: I) progresivas, II) proporcionales y III) regresivas. Las primeras van aumentando en la medida en que lo hace la base gravable. En cambio, las segundas permanecen fijas, aunque la magnitud de aquella vaya variando. Por último, las regresivas son aquellas que van disminuyendo debido a que la base sea mayor.

De lo expuesto hasta aquí, en cuanto a los elementos del tributo tratados, se puede advertir que en la configuración de los impuestos (de cuota variable) hay que identificar dos etapas: en la primera, al actualizarse el hecho generador, nace la obligación tributaria; y, en la segunda, al medirse ese hecho, a través de la base y la tasa, se cuantifica la presta-

ción de dar, derivada de esa obligación. Así, el hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que la base y tarifa la cuantifican.

Una vez asentado lo anterior y siguiendo con el tema de la capacidad contributiva, se puede decir que toda capacidad contributiva que justifica la existencia de una obligación de pago a favor del fisco, entraña la distinción entre: a) riqueza general o global: que es el sustento para llamar a determinados sujetos que se encuentran bajo un mismo universo (realización del hecho generador) a contribuir con los gastos del Estado (*capacidad contributiva absoluta*); y b) aquella riqueza calificada, según las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo, como apta y suficiente para determinar la cuota tributaria (*capacidad contributiva relativa*).

Bajo esa perspectiva, la capacidad contributiva exige no solo una correcta elección de los supuestos que conformarán el hecho imponible, es decir, que demuestren una real aptitud económica para contribuir al gasto público, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria, que acerque el gravamen a cada sujeto pasivo a una cuota real y justa de acuerdo con su aptitud económica individual. En síntesis, se puede decir que:

La capacidad contributiva absoluta. Es la aptitud abstracta para contribuir a las cargas públicas, es decir, la muestra de riqueza general que indica en abstracto la posibilidad de participar para cubrir la obligación de contribuir al gasto público.

Este tipo de capacidad se valora al momento de elegir cuál será el hecho imponible del tributo, para lo cual el legislador acude a los índices generales de riqueza, como lo son la renta, el patrimonio o el consumo, o bien, en forma más específica la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales, y los incrementos al valor del patrimonio.

La capacidad contributiva relativa. Es el criterio que ha de orientar la determinación de la carga tributaria que le corresponde a cada sujeto pasivo, pues ubicarse en una hipótesis normativa (hecho imponible) no significa necesariamente que se cuenta con la capacidad contributiva que, en abstracto, evidencia ese supuesto, en razón de que pueden existir elementos concretos o personales que la minimicen. Por ello, se respetará ese tipo de capacidad en la medida en que exista una adecuación real y directa entre el hecho generador y la cuota tributaria.

Esa adecuación —entre cuota tributaria y capacidad contributiva relativa— se logra en la medida en que la base gravable y la tasa modulan la intensidad con que se realizó el hecho imponible. Así, éstos se convierten en instrumentos que sirven a la determinación

de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador. Solo de esa forma la cuota tributaria refleja de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.

Bajo ese entendido, la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible por un sujeto pasivo, indica su capacidad contributiva relativa, lo que significa, como ya se dijo, que el legislador no tiene un amplio margen para definir los elementos que determinan la base imponible (normativa), sino necesariamente habrá de contemplar aquellos instrumentos idóneos para valorar o medir, en cada caso, con qué intensidad o forma se realiza el hecho imponible, pues solo así respetará la capacidad contributiva⁶⁷.

Esto es así, porque si bien el hecho generador se considera como un acto, hecho o situación que generalmente es indicativa de capacidad contributiva, lo cierto es que esta es individual y única del sujeto pasivo, por lo que tal acto, hecho o situación debe ser valorada a fin de determinar la capacidad contributiva relativa, valoración que se realiza a través de la base gravable.

Se insiste en que el hecho imponible es un conjunto de presupuestos de hecho o de derecho, de cuya actualización depende el nacimiento de la obligación. Su realización evidencia cierta capacidad contributiva (absoluta), pero cada caso en concreto variará dependiendo de la intensidad con que se efectuaron esos presupuestos, por lo que será, principalmente, la base gravable el mecanismo a través del cual se podrá graduar la manifestación concreta a cada sujeto (relativa). Ello es así, porque la actualización del hecho imponible admite graduaciones en la medida en que el hecho generador se manifieste.

Cabe señalar que es relativamente fácil determinar el nivel de riqueza global de una actividad y, por ende, establecer una contribución ante esa manifestación de potencialidad económica (capacidad contributiva absoluta); sin embargo, es más complicado determinar el grado o intensidad de la capacidad contributiva relativa que ostenta cada sujeto pasivo en particular.

⁶⁷ Casado Ollero, sobre el tema dice: "El hecho de que el legislador al estructurar el tributo se decante preferentemente por unas u otras funciones, dependerá de cuáles sean los intereses en conflicto que subyacen en la situación de hecho tipificada o escogida por el legislador como presupuesto normativo, es decir como soporte material de interés en conflicto. Aunque naturalmente, las funciones que ya en su momento pre normativo pretenda el legislador conseguir con el tributo, influirán también decisivamente en la elección de unos u otros presupuestos de hecho." Casado Ollero, G., *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada*, España, 1986, p. 401.

Por ello, el legislador debe prever, para determinar la base gravable de cada tributo, los mecanismos necesarios para medir la intensidad con que cada sujeto pasivo ha de realizar el hecho imponible, porque solo de esa manera habrá de respetarse la capacidad contributiva relativa de cada uno de ellos.

Finalmente debe señalarse que este tipo de capacidad se encuentra estrechamente vinculada al principio de equidad tributaria, dado que es el medio a través del cual se valora la capacidad contributiva individual de cada contribuyente, lo que servirá de parámetro para determinar si existe un idéntico trato entre aquellos que evidencian igual aptitud económica.

En resumen, la capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para asistir al gasto público. Para respetar esa aptitud necesariamente se deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que exige no solo elegir hechos imposibles que consideren esos índices de riqueza reales, sino también adoptar sistemas de liquidación y recaudación que correspondan a esa capacidad.

Se puede afirmar que el hecho imponible concreta la capacidad contributiva en abstracto (absoluta), y la base gravable la individualiza y cuantifica a cada caso concreto (relativa). Así, en un primer momento el legislador acude a los índices generales de riqueza para determinar qué hecho, actos, situación o calidad habrá de considerar indicativa de capacidad contributiva absoluta y, por ende, someterse a imposición, para lo cual habrá de definir el hecho imponible del tributo de que se trata; lo cual realizará sin considerar las cualidades de los posibles sujetos pasivos. Posteriormente, en una segunda etapa, el legislador habrá de establecer, considerando las circunstancias de los contribuyentes, los criterios y elementos que se tomarán en cuenta para determinar los elementos cuantitativos: la base gravable y tasa.

En mérito de todo lo anterior, para determinar la aptitud económica que cada sujeto tiene para contribuir al gasto público se debe tomar en consideración no solo aquella potencialidad que evidenció al realizar el hecho imponible, sino necesariamente también, a efecto de respetar la capacidad contributiva (relativa), valorar los factores personales — para lo cual se pueden establecer mecanismos abstractos en la ley— con el propósito de sopesar en cada caso concreto con qué intensidad se realiza el hecho imponible y, por consiguiente, cuál es la cuantía de la obligación tributaria, porque únicamente de esa forma se podrá apreciar correctamente la verdadera capacidad contributiva en cada tributo.

Lo antes dicho refleja la relación estrecha e indisoluble que debe existir entre el hecho imponible y base gravable, elementos que no se pueden separar, aunque estén regu-

lados en preceptos diversos, porque la existencia de ésta es consecuencia lógica de la de aquél, en la medida que la función de la base es la medición y cuantificación del presupuesto de hecho, de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma tal que la contribución de los gobernados al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por ellos al llevar a cabo el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a él, lo cual significa que la base gravable mantenga una relación directa con el hecho imponible del tributo, para que de esa forma se atienda a la real capacidad del sujeto pasivo⁶⁸.

En síntesis, se pueden establecer las siguientes premisas generales:

- I. La capacidad contributiva es la potencialidad económica o aptitud efectiva que tiene un sujeto para contribuir al gasto público;
- II. Esa capacidad se debe valorar en dos momentos diferentes; el primero, cuando se elige cuál será el hecho imponible de cada tributo (capacidad contributiva absoluta); y, el segundo, al momento de precisar los elementos que configuran la base gravable y la tasa (capacidad contributiva relativa);
- III. Se respetará la capacidad contributiva absoluta de cada sujeto pasivo en la medida en que los presupuestos contenidos en el hecho imponible evidencian un índice general de riqueza susceptible de gravarse;
- IV. Se atenderá a la capacidad contributiva relativa en la medida en que la base gravable permita reflejar en qué intensidad cada sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible;
- V. Para medir la intensidad con que el hecho generador actualizó el hecho imponible, el legislador está obligado a prever los mecanismos que permitan esa va-

⁶⁸ Al respecto, es aplicable, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 109/99, publicada en la página 22, tomo X, Noviembre de 1999 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que el gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un motivo de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

loración, generalmente se trata de aminoraciones a cantidades brutas, a fin de que exista congruencia entre la capacidad contributiva relativa y la cuota tributaria⁶⁹.

Asimismo, es aplicable —en la parte en que establece que el legislador debe respetar, al definir tanto el objeto, (hecho imponible) como la base gravable, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos—, es decir el *mínimo vital o mínimo exento o mínimo no imponible*⁷⁰, el criterio sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis XCVIII/2007⁷¹, pauta adoptada por la doctrina mexicana cuya regla gene-

⁶⁹ Al respecto es aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003 publicada en la página 144, Tomo XVII, Mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

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

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

⁷⁰ Sobre el tema consultar Arciniega Flores, quien afirma que el término correcto es “mínimo exento”: “... para determinar el mínimo exento, el legislador deberá tomar cincuenta las prestaciones sociales, el salario mínimo, los bienes inembargables, así como las condiciones económicas reales del país... dicho concepto no será estático, sino que deberá ajustarse constantemente.” Arciniega Flores, N., “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 106 y 109.

⁷¹ *DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.* En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva –concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos– ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el

ral consiste en que todos aquellos contribuyentes, con un nivel económico mínimo, están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que las exenciones, beneficios o estímulos fiscales son la excepción.

Así las cosas, si el hecho imponible no evidencia capacidad contributiva absoluta porque alguno de sus elementos no se sitúa sobre índices generales de capacidad contributiva, o bien, la definición de la base gravable (normativa) no permite valorar correctamente en el caso concreto la capacidad contributiva relativa de cada sujeto, porque impide medir la intensidad o forma de la realización de ese hecho, el tributo en cuestión indefectiblemente viola el principio de proporcionalidad consagrado en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

4. Principio de no confiscatoriedad

Primero nos referiremos previamente al significado que cabe asignarle al término confiscación o confiscatoriedad. El diccionario de la Real Academia Española define la palabra confiscación como “*privar a uno de sus bienes para aplicarlos al Fisco*”. Jurídicamente, tal y como lo ha señalado Agullo, el sentido tradicional del término confiscación es el de pena, consistente en la privación coactiva de los bienes del sujeto; es evidente que éste no puede ser el sentido del término utilizado⁷².

campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada –siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales– y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto –ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible– toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

En el año de 2011 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fija su posición respecto del tema mínimo vital, indicando el Ministro González Salas: “... es un concepto que ha sido ajeno a nuestro sistema jurídico y a la interpretación constitucional hasta hace relativamente poco.” Contenido de la Versión Taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del día 5 de septiembre de 2011. *Vid.* https://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/p120110905x3pdf.

⁷² Agullo, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 36, p. 557.

Para Casana Merino: “... el término confiscación en el sentido de privar a uno de sus bienes para transferirlos a la Administración, no es aplicable al ámbito tributario, pues la relación jurídica de que parte (obligacional), el

Cuando las prestaciones patrimoniales de carácter público sobrepasan un cierto límite, no determinado constitucionalmente y que varía de conformidad con las circunstancias económicas, sociales y políticas de cada país y llega a lesionar el mínimo de subsistencia del contribuyente, entonces podremos decir que hay confiscación. La no confiscatoriedad constituye un acotamiento al sistema tributario, específicamente a la progresividad del mismo, que puede generar conflictos con otras instituciones amparadas por la Constitución, entre ellas la propiedad privada, comportando así un límite al ejercicio del poder tributario. Comporta un lindero perteneciente al sistema tributario, pues importa un tope de la imposición y de la progresividad y no una garantía externa situada en el ámbito de otra institución.

La no confiscatoriedad implica no agotar la riqueza obtenida mediante la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Es una limitante del poder tributario y tiene estrecha relación con proporcionalidad tributaria⁷³. La

fundamento (la capacidad económica) y la finalidad (redistribución de rentas), son específicos del tributo, e inaplicables a los demás procedimientos ablativos de la Administración." Casana Merino, F., "El Principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 216/1991, p. 1097.

⁷³ *Época: Novena Época; Registro: 161233; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIV, Agosto de 2011; Materia(s): Constitucional; Administrativa; Tesis: 1a./J. 77/2011; Página: 118.*

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrá-

prohibición de confiscatoriedad es un límite que afecta tanto al sistema tributario como a otros impuestos en particular, mediante la imposición de un máximo a la progresividad⁷⁴, entre ellos el impuesto sobre la renta, el patrimonio, donaciones y los impuestos especiales.

La confiscatoriedad puede producirse tanto por la acción de un único tributo, como por la aplicación conjunta de varios de ellos. En este caso cada uno de los mismos, individualmente considerado, no transgrede la prohibición; sin embargo, el efecto que produce la acumulación de las diversas exacciones sobre una misma capacidad económica es confiscatorio, es decir, que importa un menoscabo del contenido esencial del derecho o libertad de que se trate, que no se encuentra determinado constitucionalmente, y que es variable según las circunstancias históricas y sociales⁷⁵.

Por otra parte, la jurisprudencia constitucional tributaria ha reiterado que la determinación presuntiva de contribuciones no es una medida confiscatoria, pues lo que busca el legislador es el cumplimiento de la obligación y desmotivar su incumplimiento, además de que la presunción no se apropia de ningún bien privado, por lo que no se considera confiscatoria⁷⁶.

tico, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este

Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Amparo en revisión 554/2007. Saúl González Jaime y otros. 10 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 9/2008. María Raquel Sánchez Villarreal y otra. 6 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 26/2011. Global Bussiness Management, S.A. de C.V. 16 de febrero de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Amparo en revisión 17/2011. Conafimex, S.A. de C.V. 23 de marzo de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Amparo en revisión 63/2011. Épilson & Gamma, S.A. de C.V. y otras. 30 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Tesis de jurisprudencia 77/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintinueve de junio de dos mil once.

⁷⁴ El principio de progresividad es aquel por el cual, el deber de contribuir se distribuye proporcionalmente atendiendo al nivel de capacidad económica de cada contribuyente.

⁷⁵ Sobre el tema consultar: Miranda Pérez, A., "El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal", *Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998.

⁷⁶ *Vid. Época: Décima Época; Registro: 2006240; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 5, Abril de 2014, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. CLXX/2014 (10a.); Página: 803.*

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONSTITUYE UNA MEDIDA CONFISCATORIA DEL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES.

El citado precepto prevé que, tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, las autoridades fiscales 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. Ahora bien, esta determinación presuntiva de contribuciones no constituye una medida confiscatoria del patrimonio de los contribuyentes, toda vez que la confis-

Finalmente, tomar en consideración que el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 157, establece que quedan exceptuados de embargo, en la vía administrativa, determinados bienes que no pueden afectarse al deudor de la prestación patrimonial de carácter público⁷⁷.

5. Principio de equidad

Equidad evoca la idea de justicia. Todo sistema fiscal debe ser equitativo, neutral y por consiguiente no discriminatorio. Se parte de la base de un trato equitativo como una manifestación de la igualdad constitucional.

Por otra parte, como ya se mencionó, el referido precepto constitucional también establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de manera equitativa, es decir que todos deben recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria radica en que la ley trate igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas. La equidad significa que los sujetos pasivos de la

cación implica la apropiación violenta, por la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de éstos, sin título legítimo y sin contraprestación, lo que no se encuentra permitido en esa norma tributaria, ya que la presunción relativa determinada al contribuyente en los términos del artículo 41, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no busca sacrificar la capacidad contributiva del sujeto pasivo en aras del sostenimiento del gasto público, sino que delimita ambos bienes de forma que se obtenga una eficacia óptima en el reparto de las cargas públicas, desmotivando el incumplimiento del particular y obligándolo a tributar mediante una determinación presuntiva, sin la cual no aportaría contribución alguna, por lo que el parámetro adoptado por el Congreso de la Unión en el citado precepto legal, no torna ruinoso o confiscatoria la cantidad determinada, al permitir la prueba en contrario.

Amparo directo en revisión 4514/2013. Comercializadora Promojol, S.A. de C.V. 12 de marzo de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 09:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁷⁷ "Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo: I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares. II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen. III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor. IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados. V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes. VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras. VII. El derecho de usufructo, pero no los derechos de éste. VIII. Los derechos de uso o de habitación. IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad. X. Los sueldos y salarios. XI. Las pensiones de cualquier tipo. XII. Los ejidos."

obligación tributaria de una misma prestación patrimonial de carácter público deben guardar una situación de similitud, de igualdad frente a la norma que lo regula.

Así, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

Además, para cumplir con el citado principio, el legislador no solo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Dan sustento a lo anterior, las Jurisprudencias 41/97 y 197, sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada la primera en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página cuarenta y tres; y la segunda en el Apéndice 2000, Tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, página doscientos treinta y nueve⁷⁸.

⁷⁸ *EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales con un patrimonio

En ese orden de ideas, los criterios generales que se deben sopesar para determinar si una norma produce un trato inequitativo, acorde con el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación son:

- I. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- II. Que, de existir esa situación comparable, la distinción legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- III. Que, de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación enlazada entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- IV. Que, de cumplirse esas tres condiciones, la distinción sea necesaria para lograr el objetivo perseguido por el legislador, lo que se cumple ante la inexistencia de medidas alternativas menos gravosas a esos efectos, de tal forma que la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Como se puede apreciar los criterios expuestos no son otra cosa que los pasos o etapas del juicio de ponderación. En la inteligencia de que el incumplimiento de cualquiera de tales condiciones será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Es aplicable, la tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007, visible en la página 334 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, la cual analiza la naturaleza jurídica de los principios de proporcionalidad y equidad estableciendo las condiciones elementales para el análisis de futuros asuntos⁷⁹⁻⁸⁰.

y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege a la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económica. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

⁷⁹ Sobre el tema ver: Góngora Pimentel, G.D., "La Lucha por el Amparo Fiscal", México, Porrúa, 2007, p. 253.

⁸⁰ *EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y*

Así las cosas, hemos visto como la equidad tiene que ver con la igualdad en la ley y con la igualdad en la aplicación de la ley. La igualdad *ante* o *en* la ley supone ante todo el reconocimiento constitucional de la igualdad jurídica como *límite al legislador*. Sin embargo, esta afirmación, hoy comúnmente aceptada en el constitucionalismo contemporáneo, contrasta con el constitucionalismo liberal decimonónico, que identificaba (y, por tanto, reducía) la igualdad jurídica con la generalidad de la ley. Ha puesto de relieve Jiménez Campo, la igualdad:

... implicaba... la abolición del privilegio y, con ello, el establecimiento de una igual *eficacia* de la ley para todos... en un sistema... en que se desconocía el control de constitucionalidad de la ley, la garantía de que no ya la fuerza, sino el contenido mismo de las normas se atuviese al principio de igualdad quedaba afirmada por el valor de *ley* hasta casi confundirse con él: la proyección de la igualdad sobre los llamados a aplicar las normas era asunto del principio de legalidad y el respeto por el legislador mismo a las exigencias de la igualdad quedaría asegurado... tanto por la racionalidad inmanente a este tipo de fuente — evidenciada en su abstracción y generalidad— como por la relativamente débil necesidad de introducir diferenciaciones normativas en un sistema jurídico que se pretendía ausente del ámbito *autónomo* del mercado⁸¹.

La garantía de equidad tributaria se advierte que se refiere al trato igualitario de “los contribuyentes” que se encuentren en la misma situación legal, mas no en relación con la autoridad exactora. En efecto, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: “*IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.*”, se sostuvo que “los contribuyentes” de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Posteriormente, en la tesis P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: “*EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.*”, se expresó que la citada garantía se refiere al de-

adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.”

⁸¹ Jiménez Campo, J., “La igualdad jurídica como límite frente al legislador”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9/1983, p. 75.

recho de “todos los gobernados” de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, esto es, que no toda desigualdad de trato equivale a una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura solo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

6. Principio de igualdad

Las normas responden a exigencias lógicas, algunas otras responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento es el principio fundamental del Derecho que se encuentra unido al axioma de justicia. Radbruch apunta que la esencia de la justicia es la igualdad⁸². La igualdad, en tanto principio, no es una descripción abstracta de la realidad, es una directiva genérica concerniente al tratamiento de la identidad entre sí de la realidad humana. Su sentido y función se determinan en un carácter meta-normativo.

La igualdad es un principio fundamental del Derecho y presupuesto jurídico para obtener la eficacia general en todos los derechos reconocidos en la Constitución.

El principio de igualdad *stricto sensu* se configura como una norma secundaria material básica⁸³. El contenido y alcance de este principio como lo entiende la jurisprudencia constitucional mexicana se sintetiza en lo siguiente⁸⁴: igualdad jurídica o igualdad ante la

⁸² Radbruch, G., *Introducción a la Filosofía del Derecho*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, Breviario 42, p. 33.

⁸³ Bobbio, N., “Norma”, *Enciclopedia Einaudi*, Turín, 1980, t. IX, p. 876 y ss.

⁸⁴ Cfr. Jurisprudencia de la Décima Época; Registro: 2011887; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 31, Junio de 2016, Tomo II; Materia(s): Constitucional; Tesis: 2a./J. 64/2016 (10a.); Página: 791.

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.

El principio de igualdad tiene un carácter complejo al subyacer a toda la estructura constitucional y se encuentra positividad en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y último párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los artículos referidos son normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, estos poderes, en particular el legislativo, están vinculados al principio general de igualdad establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Amparo directo en revisión 4836/2014. Andrés Hiram Huerta Alatorre. 15 de abril de 2015. Cinco votos de los Mi-

ley, significa que a los supuestos de hechos iguales deben serles aplicados unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para exigir una suficiente justificación de tal diferencia, que parezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios de valor generalmente aceptados, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

En el ámbito tributario nacional, la igualdad, valor constitucional instrumental y principio de acción, actúa estructuralmente como principio y criterio de distribución, al ser el financiero y tributario un derecho redistributivo o, más sinceramente, distribuidor de cargas y beneficios. En cualquier caso, en los sistemas constitucionales que se pretendan autónomos y, todavía, inmunes a los dictados del mercado, ni los parámetros o criterios de diferenciación ni los círculos que forman las diferenciaciones normativas, fiscalmente prohibidas, obligatorias y permitidas, coinciden con los que conciertan los Estados cuando actúan en la esfera internacional o cuando el Estado actúa en su propio ámbito, principalmente en el caso de la Justicia Administrativa.

El principio de igualdad ha de entenderse en función de las circunstancias en que concurren en cada caso en relación con el que se invoca; puede decirse, pues, que el prin-

nistros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con reservas José Fernando Franco González Salas y con salvedades Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Miguel Ángel Burguete García.

Amparo directo en revisión 5819/2014. Cía. Gymsa Estudios de Planeación Regional, S.A. de C.V. 15 de abril de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 568/2015. Aerovías de México, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 757/2015. Emisora de Durango, S.A. 2 de diciembre de 2015. Cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó contra consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 1242/2015. César Cruz Benítez y otros. 11 de mayo de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron contra consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Eduardo Romero Tagle.

Tesis de jurisprudencia 64/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del uno de junio de dos mil dieciséis. Esta tesis se publicó el viernes 17 de junio de 2016 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 20 de junio de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

cipio de igualdad encierra una prohibición de discriminación, de tal manera que ante situaciones iguales deben darse tratamientos iguales.

La igualdad tiene dos aspectos, uno formal y otro sustancial, donde el primero conlleva a que las normas garanticen la igualdad y a la posibilidad de revisar aquellas que se consideren discriminatorias; y el segundo es un principio que implica un mandato a los poderes públicos para ser realizado conforme a sus posibilidades. Así, toda norma jurídica debe dar un trato igual a quienes se encuentren en la misma hipótesis legal, debido a que existen personas o condiciones en situación diversa que merecen ser tratados de acuerdo con las circunstancias reales de su contexto.

Si la administración de justicia y la administración pública deben tener en cuenta a los administrados o justiciables que se hallan en una idéntica circunstancia como iguales, sin posibilidad de favor o reconocimiento de privilegios. Los administrados, tanto profesionalmente, como sujetos y centros de imputación de derechos y deberes, como en materia tributaria, como simples administradores, se sitúan en una misma posición respecto de los demás ciudadanos, pues la medida de actuación de todos debe ser la igualdad por mandato constitucional.

Pero ¿qué sucede cuando los jueces y tribunales, ante casos iguales, interpretan las normas provocando un trato diferenciado que lleve a la vulneración del principio de igualdad, o, en otras palabras, nos conduce a una discriminación? Este no excluye el tratamiento desigual y las situaciones o los supuestos de hecho iguales y es el Tribunal quien realiza la diferenciación o trato diferenciado. La simple desigualdad de los fallos de diferentes casos, aparentemente iguales, no da derecho a entender vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley, pues tales diferencias pueden tener su justa razón de ser en la no identidad de los hechos probados o bien en un margen de apreciación del juzgador.

La igualdad en la ley lo único que exige es que el legislador dispense el mismo trato normativo a situaciones iguales: a igual situación igual tratamiento, salvo que exista alguna justificación objetiva y razonable por el tratamiento diferente.

¿Cuál es el parámetro para medir la igualdad en materia fiscal? La capacidad económica es el primer criterio para medir la igualdad⁸⁵.

⁸⁵ La medida de la igualdad se busca en la capacidad económica, que es la manera en que se concreta. Sería discriminatoria una diferencia que no estuviera motivada en la capacidad económica. La capacidad económica es un criterio indispensable para determinar la igualdad. Cfr. Palao Taboada, C., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 88, 1995, pp. 630-631.

Los titulares de la prestación patrimonial de carácter público deben ser tratados atendiendo a su capacidad económica. La igualdad en la ley significaría así que a igual capacidad económica igual carga fiscal, salvo que existe una razón objetiva y razonable. Nuestro Tribunal Constitucional, siguiendo la doctrina alemana, española e italiana, ha establecido un triple *test* de proporcionalidad de las leyes fiscales para establecer el control constitucional de la igualdad⁸⁶. Primero, determinar si existe o no tratamiento desigual,

⁸⁶ Época: Décima Época; Registro: 2016133; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.); Página: 510.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.

El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fín; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 631/2017. José Armando del Toro Larios. 15 de noviembre de 2017. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; unanimidad de votos en relación con el criterio contenido en esta tesis; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 514/2017. Peñafiel Bebidas, S.A. de C.V. y otra. 29 de noviembre de 2017. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel

identidad sustancial de la igualdad; para que exista desigualdad de sujeto debe aportar, como carga procesal, un elemento de comparación; segundo, relevancia o irrelevancia constitucional del caso. No todo tratamiento desigual es constitucionalmente relevante; y tercero, los tratamientos desiguales constitucionalmente relevantes deben responder a alguna justificación objetiva y suficiente motivada y fundada en un objetivo constitucionalmente relevante.

La no discriminación

La no discriminación es una consecuencia del principio de igualdad, tal y como se refleja en la Constitución⁸⁷. Además, todas las referencias constitucionales a la igualdad amparan en diversos grados, la no discriminación y estos dos conceptos igualdad y no discriminación se aplican en todos los actos jurídicos realizados por la autoridad, incluso los tributarios.

La no discriminación es un enunciado semánticamente negativo y discriminación proviene de latín *discriminare*, que significa separar, diferencias una cosa de otra y que se emplea para identificar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por diversos motivos. Discriminación es una distinción injusta y arbitraria por la que se da un trato diferente.

La no discriminación podemos definirla como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y es tratada de manera diferente, esto es, con

Isaac Rangel Agüeros.

Tesis de jurisprudencia 11/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de enero de dos mil dieciocho.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de febrero de 2018 a las 10:04 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 06 de febrero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

⁸⁷ Dice el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: *“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 favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

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

distinto criterio jurídico. Se trata, pues, de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso países, sin la posibilidad de ejercer los derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados⁸⁸.

En el ámbito tributario, estimamos, la no discriminación es aplicable por mandato constitucional en el Artículo 1o.: "... *Queda prohibida toda discriminación... o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.*"

Lo citado, estimamos, prohíbe, también, la discriminación fiscal, regulándose en consecuencia la no discriminación fiscal, la cual entendemos como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentra en idénticas condiciones que otro y es tratado de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico⁸⁹.

⁸⁸ Sobre el tema consultar Miranda Pérez, A., *La No Discriminación Fiscal en los ámbitos Internacional y Comunitario*, México, México Universitario y J.M. Bosch Editor, 2005.

⁸⁹ El Poder Judicial de la Federación ha establecido la tesis siguiente con relación a la no discriminación y al principio de igualdad al analizar un beneficio fiscal en la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro
Época: Décima Época; Registro: 2014985; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 45, Agosto de 2017, Tomo IV; Materia(s): Constitucional; Tesis: XXII.2o.A.C.2 A (10a.); Página: 2761.

BENEFICIO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE QUERÉTARO, QUERÉTARO, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, PUNTO 21, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, AL EXCLUIR LA POSIBILIDAD DE SER ACREEDOR DE AQUÉL, A QUIEN HAYA PROMOVIDO ALGÚN MEDIO DE DEFENSA ANTE AUTORIDADES JURISDICCIONALES O TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EL DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN.

El artículo 49, fracción I, punto 21, de la Ley de Ingresos del Municipio de Querétaro, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2016, al establecer una excepción al beneficio fiscal contenido en el diverso décimo transitorio del propio ordenamiento, viola el principio de igualdad y el derecho a la no discriminación, previstos en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues excluye de la posibilidad de ser acreedor de dicho beneficio, relativo a los límites en la tarifa del impuesto predial, a quien haya promovido algún medio de defensa ante autoridades jurisdiccionales o tribunales administrativos; distinción que no se encuentra justificada, dado que no descansa en una base objetiva y razonable, lo que resulta contrario al principio y derecho mencionados, al tener como objetivo fomentar que los gobernados no impugnen las leyes que consideran transgresoras de sus derechos, lo cual resulta inaceptable en la medida en que no cabría justificar la constitucionalidad de medidas que pretendan restringir los derechos de defensa y de acceso a la justicia, previstos en los numerales 14 y 17 constitucionales, respectivamente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 450/2016. Manuel Felipe Arreguin Martínez. 25 de agosto de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hernández García. Secretario: Armando Antonio Badillo García.

Amparo en revisión 531/2016. Juan Arturo Castellanos Malo y otros. 13 de octubre de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hernández García. Secretario: Rodrigo Núñez Hernández.

Amparo en revisión 554/2016. 17 de noviembre de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Mendoza Pérez. Secretario: Antonio Rodríguez Flores.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de agosto de 2017 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Con relación al comercio internacional, relacionado con las cuotas compensatorias ha establecido la prohibición de discriminación en la jurisprudencia siguiente:

Época: Novena Época, Registro: 174111 Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 154/2006, Página: 333.

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que debe existir entre productos nacionales e importados. También se deduce de la alteración del principio de igualdad de tratamiento entre personas que exigen que las situaciones de ambos sean comparables a paridad o disparidad de capacidad económica.

Se prohíben de forma general las discriminaciones por razón de nacionalidad o cualquier otra forma de discriminación encubierta, que aplicando criterios diferentes conduzca al mismo resultado desigual. Por razón de residencia, entre productos o mercancías; sexo; están vetadas las discriminaciones en base a la remuneración económica.

Las discriminaciones manifiestas o directas y las encubiertas o indirectas, igualmente, prohibidas. La discriminación de las importaciones puede ser manifiesta (en caso de sujeción a un impuesto diferente al aplicable a la producción interior, o a tipos de gravamen más elevados), o encubierta (por ejemplo, cuando se aplica el mismo impuesto a productos que son, de hechos, idénticos, pero reciben diferente calificación; o cuando se provocan modificaciones con base en la contribución, o se utilizan métodos de cálculo diferentes. Por ello, nos indica Casado Ollero, la existencia de una discriminación no puede apreciarse *in abstracto*, sino que es preciso analizar en cada caso concreto la prestación patrimonial de

CUOTAS COMPENSATORIAS DETERMINADAS POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS AL LIQUIDAR IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR. SU IMPUGNACIÓN SE RIGE POR LA LEY ADUANERA QUE ESTABLECE COMO OPTATIVO EL AGOTAMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVIAMENTE A LA PROMOCIÓN DEL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

La Ley de Comercio Exterior faculta al Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Economía (antes de Comercio y Fomento Industrial), para establecer medidas que regulen o restrinjan la entrada, circulación o tránsito de mercancías extranjeras por el territorio nacional, cuando resulte positiva la investigación efectuada sobre el posible perjuicio económico, productivo, de distribución, comercio o consumo que pueden generar por las prácticas desleales de comercio internacional, básicamente por discriminación de precios o de subvención en su país de origen; asimismo, la faculta para establecer cuotas compensatorias que permitan un equilibrio entre los precios de los productos generados en el país y los importados a menor precio, con lo cual se tiende a evitar el perjuicio o daño a la economía nacional y al consumidor. Al respecto, cuando las autoridades aduaneras, conforme a la Ley Aduanera, al comprobar, determinar y liquidar impuestos al comercio exterior y sus accesorios, también cobren las cuotas compensatorias, no son aplicables los artículos 94 y 95 de la Ley de Comercio Exterior que establecen como forzoso el agotamiento del recurso de revocación para impugnarlas, sino que constituyendo ya un crédito fiscal por omisión o diferencias en el pago de cuotas compensatorias y sus accesorios, el medio de impugnación procedente es el recurso de revocación previsto en el artículo 203 de la Ley Aduanera, que remite a los artículos 117, fracción I, inciso c), 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación, cuyo agotamiento es optativo previamente a la promoción del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con lo cual se cumple con el derecho fundamental de acceso efectivo a la justicia consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Contradicción de tesis 118/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de septiembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Juan Díaz Romero; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Tesis de jurisprudencia 154/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de octubre de dos mil seis.

carácter pública, su aplicación y sus modalidades de percepción, ya que el carácter discriminatorio puede ocultarse en cualquiera de sus fases y solo podrá verificarse comparándolo con el gravamen que recae sobre el producto nacional similar⁹⁰.

7. Principio de extrafiscalidad

Una vez asentadas las premisas normativas, es decir, en qué consisten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, lo siguiente es decir: toda contribución contiene seis elementos esenciales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa y época de pago. Entre ellos, se diferencian aquellos que conforman la parte cualitativa del impuesto, es decir, que conforman la relación jurídica tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible) y los que determinan su cuantificación y pago de la obligación que deriva de esa relación (base gravable y tasa o tarifa).

Se llega a la anterior conclusión en antelación a las consideraciones siguientes:

Generalmente se ha reconocido la existencia de tres tipos de impuestos, a saber: a) recaudatorios, que tiene como objeto y fin recaudar ingresos a favor del Estado; b) recaudatorios con efectos extrafiscales que, si bien su fin principal es recaudar, también en forma conjunta buscan otro tipo de objetivos que son calificados por el Estado como benéficos; y c) los extrafiscales, que su propósito no es recaudar, sino desactivar la realización de determinadas conductas.

Así se entiende, como extrafiscalidad la forma de ser de la contribución que no persigue estrictamente fines fiscales. En términos generales, la extrafiscalidad denota un sentido diferente de lo que tradicionalmente se ha entendido por finalidad fiscal del tributo, esto es, la función recaudatoria de la contribución, ya que el término “extrafiscal” se refiere a funciones de ordenación, alteración o dirección que inciden sobre los aspectos de índole económico, social, cultural y político⁹¹.

La teoría general de las contribuciones justifica el nacimiento de ese concepto a que en los últimos años los impuestos se han usado como instrumentos para que el Estado lleve a cabo funciones diferentes a las financieras. Así se introdujo en la estructura jurídica de los gravámenes puramente recaudatorios, normas que poseen una finalidad que nada tiene que ver con la función recaudatoria, sino que pretenden conseguir objetivos constituciona-

⁹⁰ Casado Ollero, G., “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 38, abril-junio 1983, p. 216.

⁹¹ Rodríguez Lobato nos dice que a los tributos con fines extrafiscales no les interesa la recaudación, toda vez que la ley no quiere el efecto de recaudar. Rodríguez Lobato, R, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1998, p. 106.

les diferentes; lo que, es más, en algunas legislaciones, sobre todo europeas, se ha admitido la creación de impuestos cuyos fines no son recaudatorios, sino de orden extrafiscal⁹².

La idea del Estado es tener recursos para los fines sociales que tiene que atender. La utilización del instrumento fiscal con diversa finalidad a la contributiva no le quita eficacia para atender necesidades de política económica cuya naturaleza es extrafiscal. La contribución es el medio para cumplir los fines del Estado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido criterio en cuanto a que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, sirven como un instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, lo que evidencia su finalidad extrafiscal. Igualmente señala que los fines extrafiscales deben cumplir los objetivos constitucionales, usando como fundamento, entre otras, las prescripciones de los Artículos 4o., 25 y 28 de la Constitución Federal, que requieren la intervención del Estado en la política económica y en la realización de ciertos objetivos, como la satisfacción de necesidades públicas, la atención a determinados sectores sociales, disuadir cierto consumo o actividad o el impulso del desarrollo económico⁹³. Un ejemplo lo tenemos en la Ley

⁹² Casado Ollero expresa que en algunos casos la función del tributo es no contributiva, sino impeditiva, retributiva, reparadora o remuneratoria y da como ejemplo las tasas y contribuciones especiales. Casado Ollero, G., "Los Fines No Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, XLI/213, mayo/junio 1991. La doctrina es unánime en ese sentido, ver por todas: Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993; Virto Aguilar, A. D., "Los fines extrafiscales en las contribuciones", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 143-156.

⁹³ *Época: Novena Época; Registro: 161079; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIV, Septiembre de 2011 Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 107/2011; Página: 506.*

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31,

del Impuesto Especial de Producción y Servicios que año con año actualiza el impuesto a los cigarros, bebidas azucaradas y gasolina y en la Ley Federal de Derechos, Artículo 194-O, que establece el pago de un derecho para la obtención de una licencia ambiental para la preservación y control de la contaminación de la atmósfera, en el Artículo 238-C del mismo ordenamiento que regula el pago de un derecho por el aprovechamiento no extractivo de tortugas terrestres cuyo ingreso se destinará a programas de conservación, mantenimiento y operación de centros tortugueros o el pago por las descargas de aguas residuales que realizan las empresas.

De igual manera, ha puntualizado que al legislador le corresponde ineludiblemente establecer expresamente en la exposición de motivos, dictámenes o en la ley, la existencia de los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En congruencia con tal prevención se ha establecido que un fin extrafiscal no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el Artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental⁹⁴.

fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Amparo en revisión 814/2010. Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras. 1o. de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 133/2011. Elfus de México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo en revisión 135/2011. Ibídem Consultores de Negocios, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 181/2011. Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 180/2011. MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V. 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

⁹⁴ Los asertos que anteceden se apoyan en la tesis 96 del Tomo I, Parte SCJN del Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, visible en la página 107, que establece:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos."

También en la tesis P. CIV/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 15, Tomo X, Diciembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del tenor siguiente:

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la

Finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de fijar el origen de los impuestos ecológicos o costo eficiente, en sentido estricto, en los cuales no se requiere de datos tan abundantes ni precisos, sino solo de los montos del reconocimiento o internalización (razonable o eficiente) dentro de los procesos productivos del agente contaminador, de los costos de reparar o paliar el efecto negativo de contaminar, los que, a su vez, equivalen al monto del impuesto ambiental o ecológico, con la intención de constituir un incentivo para que tales procesos contaminen menos, ya que con ello evidentemente se reducirán tanto el tributo como los costos de producción⁹⁵.

Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Así como en el criterio sustentado por la Primera Sala del Alto Tribunal de la República, en la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, visible en la página 157, Tomo XXI, Mayo de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, que informa:

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que responden a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los indicadores o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

⁹⁵ “Los hechos que analizó la Suprema Corte de Justicia de la Nación consistieron en que unas empresas promovieron juicio de amparo indirecto contra, entre otros, los Artículos 8 a 34 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas con motivo de su entrada en vigor al considerar, entre otras cuestiones, que transgreden los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, ya que no constituyen impuestos propiamente dichos ni resultan ser proporcionales y equitativos; también por no cumplir con el principio de legalidad, ni los recursos que se recauden por ellos se destinan al gasto público; que los aludidos preceptos violan la esfera competencial de la Federación y faltan al proceso legislativo. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó el origen de los impuestos ecológicos o costo eficientes, en estricto sentido, al desarrollarse las teorías sobre los factores de la producción no se tomó en consideración el valor de la naturaleza y de sus bienes, razón por la cual sólo se estimó al trabajo y al capital como integrantes de esos factores. Sin embargo, con el enorme crecimiento que tuvo lugar con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, los bienes y servicios ambientales adquirieron un valor económico dada su creciente escasez y la necesidad constante que de ellos se tiene. Así, desde una perspectiva económica, el medio ambiente o los

8. Principio de legalidad

Referido en un primer momento en el Artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución mexicana abarcando todos los aspectos de acción de los órganos públicos. Son varios derechos los implicados dentro de la legalidad: competencia, fundamentación, motivación, seguridad jurídica, entre otros. Esta legalidad es la llamada legalidad administrativa⁹⁶. Su desarrollo jurisprudencial por el Poder Judicial Federal es abundante y la doctrina unánime en su interpretación y aplicación⁹⁷, la cual se puede sintetizar así: el precepto

bienes ambientales tienen la característica de constituir bienes públicos, por lo que la utilización de éstos por parte de un individuo no reduce, en principio, la posibilidad de su uso para los demás. Ahora, corresponde al Estado velar por la adecuada provisión de los bienes ambientales, es decir, vigilar que su uso o consumo por determinados agentes o individuos, no impida injustificadamente la posibilidad de acceder a ellos para otros usuarios potenciales o para los demás integrantes de la sociedad. En ese orden de ideas, puede caracterizarse la degradación de los bienes ambientales como una falla de mercado, en la cual la actividad realizada por un agente económico reduce las posibilidades de consumo por parte de otros sujetos o individuos, sin reconocimiento ni compensación para las demás personas de la sociedad, a lo que se le denomina como un efecto o "externalidad negativa". De tal forma, la contaminación es un efecto externo negativo o no deseado de mercado, pues los costos de su reparación se trasladan injustificadamente a la colectividad, que se ve forzada a soportar sus consecuencias, no sólo consistentes en la degradación de los bienes ambientales, sino también en la incidencia económica de esos "costos ambientales", dado que el productor no incorpora a sus erogaciones tales costos (pero sí recibe los beneficios o utilidades de sus procesos productivos) siendo la sociedad, a través del gasto público, quien se ve obligada a solventar los costos de reparación. Como una propuesta de mecanismo de corrección del fallo de mercado surgieron los denominados impuestos pigouvianos, que requerían de una gran cantidad de información, con un alto grado de precisión, lo cual generaba grandes dificultades de implementación, al intentar determinar un "óptimo social de emisiones contaminantes". Por ello, se prefirió un esquema conocido como de impuestos "costo eficientes", en los cuales no se requiere de datos tan abundantes ni precisos, sino sólo de los montos del reconocimiento o internalización (razonable o eficiente) dentro de los procesos productivos del agente contaminador, de los costos de reparar o paliar el efecto negativo de contaminar, los que, a su vez, equivalen al monto del impuesto ambiental o ecológico, con la intención de constituir un incentivo para que tales procesos contaminen menos, ya que con ello evidentemente se reducirán tanto el tributo como los costos de producción." Registro digital: 2022289; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 51/2020 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 476; Tipo: Jurisprudencia; IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. SU ORIGEN.

⁹⁶ Dice el Artículo 16, párrafo primero, constitucional: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento." Continúa con el párrafo décimo sexto: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

⁹⁷ Vid por todas: *FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE LA AUTORIDAD AL EMITIR EL ACTO DEBE CITAR EL NUMERAL EN QUE FUNDAMENTE SU ACTUACIÓN Y PRECISAR LAS FRACCIONES DE TAL NUMERAL. El artículo 16 de la Constitución Federal, al disponer que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicables, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de concretar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de sus fracciones, menguando*

citado, contiene diversos párrafos y cada uno se refiere a hipótesis diversas y solo, en concreto el párrafo primero, contiene el derecho fundamental de legalidad, el cual consiste en que se debe citar de forma específica el fundamento legal de la actuación de la autoridad y las razones, motivos o circunstancias para molestar al particular.

La Ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una trascendencia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que es producto de la actividad legislativa la norma fiscal⁹⁸. La legalidad tributaria es un mandato dirigido al poder ejecutivo, legislativo y judicial de actuar conforme a la ley. Son 565 veces el llamado que hace la Constitución Federal a la Ley⁹⁹, y es que el Derecho Constitucional del ciudadano a ser gravado con arreglo a la ley y de acuerdo con su capacidad económica, o lo que es igual, el derecho a no soportar detracciones patrimoniales que resulten impuestas o exigidas conforme al orden constitucional es un derecho fundamental¹⁰⁰ que debe respetarse de forma estricta¹⁰¹, por ello el legislador menciona

con ello su capacidad de defensa. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo VI, Parte TCC, página 542.

MOTIVACIÓN. SOLO SU OMISIÓN TOTAL O LA QUE SEA TAN IMPRECISA QUE NO DÉ ELEMENTOS PARA DEFENDERSE DEL ACTO, DA LUGAR A LA CONCESIÓN DEL AMPARO. Cuando el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan los numerales legales aplicables y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello simplemente basta que queda claro el razonamiento sustancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que de manera sustancial se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá conducir a la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación, lo que no acontece cuando la autoridad responsable señala con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que tenga en consideración para resolver de lo reclamado.” Jurisprudencia con número de registro 186,910, Materia común, de la Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Mayo de 2002, Tesis I.1o.T. J/40, página 1051.

⁹⁸ El Artículo 72-H de la CPEUM señala: “La formación de la leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

⁹⁹ Son diversas formas que utiliza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para llamar a la ley, por ejemplo: “de acuerdo a la ley”; “lo que la ley señale”; “la ley establecerá”; “lo que disponga la ley”; “que ordene la ley”; “la ley determinará”; “que fije la ley”; “por la ley”, entre otras. Es de llamar la atención que dentro de un cuerpo normativo compuesto de 136 artículos 565 veces cita a la ley.

¹⁰⁰ Cfr. Casado Ollero, G., “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I, p. 230.

¹⁰¹ Son diversas las ocasiones en que la autoridad vulnera la legalidad, prueba de ello son la cantidad, tan abultada, de juicios contenciosos administrativos que se llevan ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. En el periodo 2019, se concluyeron 169,140 juicios, de los cuales 119,331 fueron a través de la emisión de sentencia simple de fondo, incluyendo las sentencias definitivas que sobresean los juicios y 49,809 por medio de acuerdos de desechamiento, incompetencias, entre otras bajas. Del total de expedientes concluidos en el presente periodo, 110,653 corresponden a las Salas Regionales con sede distinta a la Ciudad de México; 42,606 a las Salas Regionales

tanto a la ley, exige que se respete su cumplimiento. La legalidad exige que en todo acto de autoridad se señalen con exactitud y precisión el o los dispositivos que facultan a quien lo emita y definan el carácter con que éste actúa, por ello es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera que lo dispongan las leyes, lo cual incluye cumplir con las disposiciones de carácter fiscal establecidas en la ley, a fin de que la autoridad pueda comprobar que el pago del tributo se realizó correctamente¹⁰². La jurisprudencia constitucional en materia de legalidad tributaria resume todo lo manifestado en el criterio que se cita¹⁰³.

les Metropolitanas; 317 a Salas Auxiliares, 14,686 a Salas Especializadas y 878 a las Salas Auxiliares en Materia de Pensiones Civiles. Cfr. *Memoria Anual 2019*, México, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019.

¹⁰² Algunos autores han hablado del “principio de certidumbre”, conforme al cual todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos para evitar actos arbitrarios por parte de la administración, que no es otra cosa que contribuir conforme a la ley y de acuerdo a ley. Vid. Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985, p. 44.

¹⁰³ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 2a./J.170/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XX, Novena Época, Diciembre de 2004, entiende por legalidad:

RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “ENTRE OTRAS” PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezcan en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión.

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 274/2004. Productos Industrializados del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 14 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza.

El principio de legalidad es un principio de seguridad jurídica, es el acta de nacimiento del Derecho Tributario, como lo dijo Jarach.

La legalidad tributaria no puede ser satisfecha cuando el legislador no define los elementos esenciales del tributo: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, ello equivaldría a alterar la integridad de la Constitución y el orden establecido por ella, siendo el juicio de amparo el medio jurídico para devolverle esa integridad junto con la restitución de la garantía individual al titular del Derecho público subjetivo. Satisfacer la legalidad implica respeto a la legalidad constitucional y a la legalidad ordinaria, la cual, ésta última, en ocasiones, choca con la legalidad constitucional.

La aplicación de la ley debe ser conforme al principio de aplicación estricta de determinadas disposiciones de carácter tributaria previsto por el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, consiste en aplicar las normas jurídico tributarias, atendiendo fundamentalmente al sentido gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley, también lo es que ello no impide acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica a fin de lograr su mejor entendimiento y otorgar certeza y seguridad jurídica en su aplicación, tal como lo establece la tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰⁴.

Amparo en revisión 648/2004. Promociones Turísticas Azteca, S.A. de C.V. y otras. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 874/2004. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. y otras. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo en revisión 965/2004. Hotel Punta Sábalo, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya." Tesis de jurisprudencia 170/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.

¹⁰⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 192803; Instancia: Segunda Sala; Novena Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a. CXLII/99; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Diciembre de 1999, página 406; Tipo: Aislada.

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, legalidad ordinaria, indica la manera en que las facultades de comprobación y gestión puede ejercerse por las autoridades administrativas, siempre con apego estricto a la Constitución y sus principios¹⁰⁵. Esto implica que la autoridad hacendaria deberá respetar los principios constitucionales de justicia fiscal en estos procedimientos de comprobación y gestión y cualquier violación o falta de observancia, necesariamente conlleva a la nulidad de todo el acto administrativo que pueden ser la visita domiciliaria y la revisión de escritorio o gabinete. Particularmente, este precepto citado, se ataca mucho en los juicios contenciosos y de amparo por violar, en ocasiones, la jurisprudencia constitucional tributaria y los derechos fundamentales en general.

Estas facultades de comprobación y gestión exclusivas de la autoridad fiscal se podrán ejercer discrecionalmente de manera conjunta, indistinta o separadamente tal y como lo indican los numerales 42 y 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación. Los particulares no podrán impugnar estas actuaciones hasta el final del ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, es decir, se comienza con la orden de visita domiciliaria y culmina con el Acta Final de dicha visita y la notificación de la determinación de un crédito fiscal, en su caso. Hasta este momento, antes no, el contribuyente podrá acudir a los medios ordinarios legales para impugnar la actuación de la autoridad fiscal en su conjunto durante el ejercicio de las facultades de comprobación¹⁰⁶.

aqué a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

¹⁰⁵ En México es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, por sus siglas SAT, el encargado de realizar las facultades de comprobación. Dicho órgano tiene autonomía de gestión y presupuestal para realizar su objeto y cuenta con autonomía técnica para emitir sus resoluciones.

¹⁰⁶ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia de la Décima Época; Registro: 2021743; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Publicación: viernes 06 de marzo de 2020 10:09 h Materia(s): (Administrativa); Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.), explica los aspectos de la comprobación y gestión:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concreti-

El agotar el medio ordinario de defensa es la aplicación del principio de definitividad en materia del juicio de amparo, aun cuando nuestro Tribunal Constitucional ha interpretado que podrá acudir directamente al juicio de amparo contra la orden de visita domiciliaria directamente por afectar derechos fundamentales, con independencia de que posteriormente se vuelva al juicio de amparo para impugnar el resultado final de la facultad de comprobación¹⁰⁷. La recomendación es que siempre se agote el medio or-

zada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 302/2016. IQ Electronics International, S.A. de C.V. y otra. 13 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 333/2016. Financiera San Ysidro, S.A. de C.V., SOFOM, E.N.R. 31 de agosto de 2016. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Contradicción de tesis 222/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto del Tercer Circuito y Séptimo del Primer Circuito, ambos en Materia Administrativa. 30 de agosto de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretaria: Jazmín Bonilla García.

Amparo directo en revisión 3550/2018. Tractopartes El Surtidor, S.A. de C.V. 19 de junio de 2019. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó con reservas Eduardo Medina Mora I. Disidente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: José Omar Hernández Salgado.

Amparo en revisión 595/2019. Servicios Convaluisset, S.A. de C.V. 4 de diciembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votaron con reservas José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek, quien manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Tesis de jurisprudencia 22/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de febrero de dos mil veinte.

Nota: La parte conducente de la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 222/2017, está publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 27 de octubre de 2017 a las 10:37 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017, página 896, con número de registro digital: 27411.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de marzo de 2020 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 10 de marzo de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

¹⁰⁷ Época: Décima Época; Registro: 2000611; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1; Materia(s): Común, Administrativa; Tesis: P./J. 2/2012 (10a.); Página: 61.

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. PUEDE SER IMPUGNADA EN AMPARO CON MOTIVO DE SU DICTADO O, POSTERIORMENTE, EN VIRTUD DE QUE SUS EFECTOS NO SE CONSUMAN IRREPARABLEMENTE AL PROLONGARSE DURAN-

dinario de defensa o el juicio contencioso administrativo, pues a nada práctico conduciría obtener una sentencia de amparo favorable, para efectos en su caso, pues ello solo paraliza de momento la facultad de comprobación, pudiendo la autoridad fiscal iniciar otra. Lo adecuado es esperar a que finalice toda la actuación de la autoridad hacendaria, y una vez que se conozca el resultado de ella, se proceda, en su caso, a interponer el recurso ordinario o el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y se hagan valer todas y cada una de las violaciones de fondo y forma cometidas por la autoridad fiscal durante el desarrollo de la visita domiciliaria y se apoye en la aplicación e interpretación de la jurisprudencia constitucional tributaria y sus principios.

Por otra parte, no omitimos decir que la Ley Federal de Derechos de Contribuyente¹⁰⁸, como expresión material de este principio de legalidad, es un buen comienzo para que los derechos públicos subjetivos se apliquen y respeten para los titulares de la obligación tributaria, sin embargo, no es suficiente y habrá que mejorarla¹⁰⁹.

TE EL DESARROLLO DE LA DILIGENCIA RESPECTIVA AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN QUE DERIVE DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.

Conforme al principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la orden de visita domiciliaria expedida en ejercicio de la facultad del Estado para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes debe: a) constar en mandamiento escrito; b) ser emitida por autoridad competente; c) contener el objeto de la diligencia; y, d) satisfacer los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. Ahora bien, en virtud de dicho mandamiento, la autoridad tributaria puede ingresar al domicilio de las personas y exigirles la exhibición de libros, papeles o cualquier mecanismo de almacenamiento de información, indispensables para comprobar, a través de diversos concatenados entre sí, que han acatado las disposiciones fiscales, lo que implica la invasión a su privacidad e intimidad. En esa medida, al ser la orden de visita domiciliaria un acto de autoridad cuyo inicio y desarrollo puede infringir continuamente derechos fundamentales del visitado durante su práctica, ya sea que se verifique exclusivamente en una diligencia o a través de distintos actos vinculados entre sí, debe reconocerse la procedencia del juicio de amparo para constatar su apego a lo previsto en la Constitución General de la República y en las leyes secundarias, con el objeto de que el particular sea restituido, antes de la consumación irreparable de aquellos actos, en el goce pleno de los derechos transgredidos por la autoridad administrativa. Por ende, la orden de visita se puede impugnar de inmediato a través del juicio de amparo indirecto, conforme al artículo 114, fracción II, párrafo primero, de la Ley de Amparo, dentro del plazo legal establecido para ese efecto en el propio ordenamiento y hasta que cese la violación al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, lo cual no implica la imposibilidad de plantear posteriormente en el juicio de amparo, promovido contra la liquidación respectiva o la resolución que ponga fin a los medios ordinarios de defensa procedentes en su contra, al tenor de los párrafos tercero y cuarto de la fracción XII del artículo 73 de la Ley referida, los vicios constitucionales o legales que pudiese tener la señalada orden cuando no haya sido motivo de pronunciamiento en diverso juicio de amparo.

Contradicción de tesis 1/2008-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 6 de octubre de 2011. Unanimidad de once votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

El Tribunal Pleno en sesión de veintisiete de febrero en curso, aprobó, con el número 2/2012 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, a veintisiete de febrero de dos mil doce.

¹⁰⁸ El Artículo Primero Transitorio de la ley, entró en vigor un mes después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la cual fue el 23 de junio del 2005.

¹⁰⁹ Sobre el tema consultar Rios Granados, G., "Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente", AA.VV., *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.

Principio de reserva de Ley

Si el Derecho Financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado y en sentido amplio comprende, entre otras cosas, la elaboración normativa de las contribuciones es preciso hablar de la ley: *nullum tributum sine lege*, pero de la llamada reserva de ley que comprende, la realización de la ley. Toda contribución debe estar en ley y establecida conforme a la ley, es decir, los elementos de la prestación patrimonial de carácter público necesariamente los regulará la ley¹¹⁰.

El Estado tiene el derecho para constituirse propietario de las aportaciones que hacen los particulares, no en forma voluntaria sino en forma obligatoria, derivado del imperativo legal de la Constitución y hecha efectiva por medio del cobro coactivo que realiza. Así se materializa el principio de legalidad¹¹¹, o dicho de otra forma, el Estado tiene derecho a las contribuciones con arreglo a la ley y de conformidad con la misma.

La reserva de ley actúa como límite del poder ejecutivo y del poder legislativo, pues todas las contribuciones deben estar establecidas en ley y únicamente se han de cumplir aquellas autorizadas por el Congreso de la Unión. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público, dice la parte final del primer párrafo del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior pone de manifiesto lo trascendente de contribuir conforme a la ley, pues, de conformidad con Fonrouge, es la principal fuente de la Actividad Financiera del Estado¹¹².

En palabras de Casado Ollero solo con arreglo a la ley podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público y se está reconociendo, como reverso del deber de

¹¹⁰ Señala el Código Fiscal de la Federación en su párrafo primero: "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."

¹¹¹ Comienza el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1o.: "Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados. Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

¹¹² "Sin ley no habría actividad financiera..." Fonrouge, G., *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, p. 58. Sobre el tema consultar: Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª. ed., Madrid, Tecnos, 2012, pp. 120-128; y Torruco Salcedo, S., "Principio de Reserva de Ley tributaria en la jurisprudencia mexicana", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 175-183.

contribuir, el derecho constitucional del ciudadano a un tributo legal y a no ser gravado sin ley o con normas que desborden el marco legal¹¹³. La reserva de ley significa que todos los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria deben estar establecidos por una ley.

Ahora bien, este principio podría desbordarse con relación al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información otras autoridades fiscales, tienen facultades para efectuar una revisión de gabinete, para lo cual pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, los datos, documentos o informes que se les requieran para llevar a cabo su revisión.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o jurídica no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, y las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados.

El ejercicio de las facultades de fiscalización no se limita a detectar incumplimientos que deriven en la determinación de un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad, es decir, si se han realizado las situaciones jurídicas o de hechos previstas en las disposiciones legales y si el sujeto pasivo de la obligación tributaria les ha dado los efectos fiscales correctos; de ahí que, la autoridad para estar en posibilidad de determinar que no se realizaron las operaciones declaradas por el contribuyente, no se encuentra obligada a aplicar el procedimiento contenido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado con relación a las facultades de comprobación y de valoración de pruebas de la autoridad administrativa, que la presunción tributaria prevista en los Artículos 63, primer párrafo y 69-B del Código Fiscal de

¹¹³ Casado Ollero, G., *op. cit.*, pp. 248-250.

la Federación¹¹⁴ con relación a los comprobantes fiscales y al requerimiento, por segunda vez, de más documentos al contribuyente para acreditar la legalidad de sus comprobantes fiscales cumple con la reserva de ley¹¹⁵. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal

¹¹⁴ Artículo 63. Primer párrafo: “Los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.”

Por su parte dice el Artículo 69-B. “Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

¹¹⁵ Época: Décima Época; Registro: 2020638; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 70, Septiembre de 2019, Tomo I Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.); Página: 366.

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

La principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es establecer un marco de condiciones que –mediante una presunción iuris tantum– se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. Si dentro de las facultades que el legislador otorga a la autoridad ad-

Federal de Justicia Administrativa en relación con la posibilidad de que la autoridad fiscalizadora pueda determinar la inexistencia de las operaciones aún sin previamente haber desarrollado el procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación¹¹⁶.

La reserva de ley es un freno a la autoridad para que no vaya más allá de lo que dispone la norma tributaria, sin embargo, podría haber conflicto en el caso del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación¹¹⁷ que regula que la autoridad podrá indicar cuál es el acto jurídico que debió haber realizado el contribuyente para obtener el beneficio económico deseado, es decir, hace una reclasificación sobre las operaciones de los contribuyentes. La autoridad desea que cumplas como ella quiere y como ella piensa y ello viola el principio de reserva de ley, toda vez que esta conducta prevista en el Artículo citado desborda la ley al pretender la autoridad calificar, con criterios subjetivos, cuando hay una “razón de negocios” y cuando no la hay, lo que transgrede al contribuyente al no tener certeza de lo que realizará o interpretará la autoridad hacendaria. Recordemos que, conforme al Código de Comercio, la validez del acto de comercio no depende de formalidades especiales y que cada persona es libre para obligarse en los términos que quiso obligarse, disposición que data en nuestro país desde el

ministrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del mencionado artículo 69-B. Más bien, este requerimiento adicional –que es acorde con las facultades de valoración de la autoridad administrativa– funge como complemento a la ley al optimizar la consecución de los fines deseados. Así, no se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no es exorbitante o contrario a la disposición pertinente del código tributario, por lo que no contraviene los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.”

Contradicción de tesis 252/2019. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México. 7 de agosto de 2019. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

Tesis de jurisprudencia 120/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de agosto de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 20 de septiembre de 2019 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 23 de septiembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

¹¹⁶ Vid. 2a./J.78/2019 (10a.) y VII-J-1aS-87.

¹¹⁷ Dice en la parte que interesa el Artículo 5o.-A: “Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente... La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso...”

año de 1887 y sigue vigente¹¹⁸. En similares términos se pronuncia el Código Civil en la Ciudad de México en su Artículo 1832¹¹⁹.

9. Principio de generalidad

La ley es una disposición que obliga a todos, porque trata de un interés común, por ello es general. Nuestro Artículo 31, fracción IV constitucional no es la excepción.

El principio de generalidad obliga a todos los poderes, ejecutivo, legislativo y judicial, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos efectuando una aplicación correcta de las normas tributarias¹²⁰ y obliga, igualmente, a los extranjeros¹²¹.

Al poder legislativo lo obliga a proponer una norma jurídica practicable, objetiva, real y respetuosa de la Constitución y que se adapte a la realidad económica nacional e internacional; al poder ejecutivo le demanda que la aplique correctamente, conforme a la ley y de acuerdo con la ley, y al poder judicial que la interprete conforme a la Carta Magna y a los tratados internacionales suscritos por México.

El principio de generalidad en el campo de la tributación, como en el orden jurídico general, es el fundamento de los principios generales del Derecho. Está consagrado en todos los sistemas constitucionales, ya sea de modo directo o indirecto. Es el fundamento de los demás principios propios de la tributación, como la proporcionalidad, equidad, capacidad económica, entre otros y es el medio por el cual el Derecho logra uno de sus fines como la justicia.

La generalidad está en función de la legitimidad del orden jurídico tributario, aspecto novedoso en la preceptiva constitucional contemporánea.

¹¹⁸ Dice el Artículo 78 del Código de Comercio: "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."

¹¹⁹ Artículo 1832 del Código Civil para la Ciudad de México: "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."

¹²⁰ El principio de generalidad o de universalidad como antes se conocía, no se remonta más allá del año 1789, época de la Revolución Francesa. Al comienzo combate las arbitrariedades que existían entre los individuos, los que menos tienen pagan menos y a veces nada. El pago del impuesto era una manera de reafirmar la victoria de los pueblos sobre los vencidos y al paso del tiempo se convirtió en una contribución. Ya en la época de la Constituciones sociales se estableció como principio de generalidad. Cfr. Yebra Matul-Ortega, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 51; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., y Tejerizo López, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª. ed., España, Tecnos, 1995, p. 124.

¹²¹ El Artículo 1o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación reza: "Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Este principio se ha definido por diversos tratadistas¹²², sin embargo, la definición de Neumark nos parece la más completa:

El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc., y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultura y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios¹²³. Lo anterior se sintetiza: a) todos tenemos la obligación de cubrir el importe de los gravámenes fiscales; b) el gravamen queda sujeto a la capacidad económica; c) toda obligación tributaria debe estar regulada por ley; d) la generalidad no admite excepciones de sujetos y de pago, y e) solo razones señaladas podrán exigir su cumplimiento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreta que la generalidad tributaria es un tema de confianza legítima, tutelada por la exigencia de obtención de recursos para todos, para atender necesidades sociales cuya solidaridad nos demanda¹²⁴.

¹²² Vid. Por todas: Sáinz De Bujanda lo define: "... significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas...". *Lecciones de Derecho Financiero, op. cit.*, p.104; Rodríguez Bereijo, A. establece que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, toda vez que solo un sistema podrá ser justo y equitativo si todos contribuyen de acuerdo a su capacidad de pago: "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pp. 40-41. Fonrouge, habla de una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley: *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I, p. 306.

¹²³ Cfr. Neumark, F., "*Principios de Imposición*", 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública, p. 27.

¹²⁴ Consultar la Tesis de Jurisprudencia de la Décima Época, con Registro: 2021455, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 74, Enero de 2020, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 4/2020 (10a.); Página: 869.

CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS.

La figura de mérito, en relación con el tipo de actos referidos, debe invocarse bajo la perspectiva de irretroactividad de las normas consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque pretender tutelar meras expectativas de derecho contra los actos legislativos equivaldría a la congelación del derecho, a su inmovilización total o parcial y el consecuente cierre definitivo a los cambios sociales, políticos o económicos, lo cual sería contrario al Estado de derecho democrático y a la facultad que, en éste, tiene el legislador de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad. Además, específicamente en el ámbito tributario, su diseño por vía de leyes es facultad del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de libertad de configuración, de modo que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario permanezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normativa fiscal al contexto económico, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades pú-

Principio de autodeterminación

En nuestro sistema tributario rige el principio de autodeterminación, derivado a nuestro entender, del principio de generalidad, lo que significa que, salvo disposición expresa en contrario, corresponde a los contribuyentes determinar el monto de las prestaciones patrimoniales de carácter públicas a su cargo, razón por la cual, debe otorgarles la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales; de ahí que la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación si, y solo si, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o, habiéndolo ejercido, no logra desvirtuar las irregularidades advertidas.

blicas. Aunado a ello, la modificación de las normas tributarias tiene, por regla general, un fin de interés público que es preponderante al interés particular de cada contribuyente, pues con base en el principio de generalidad tributaria se tutela el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos para sostener los gastos públicos en criterios de solidaridad. Por tanto, la confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho para cuestionar la regularidad constitucional de los actos en los que se determina el establecimiento, modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones, debido a la imposibilidad del contribuyente de contar con la esperanza de que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanezcan inmodificables hacia el futuro.

Amparo en revisión 894/2015. Aguilares, S. de P.R. de R.L. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 670/2015. Bachoco, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 914/2015. Granjas Ojai, S.A. de C.V. y otra. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 545/2019. Grupo Peli, S.A. de C.V. y otras. 13 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó en contra de algunas consideraciones José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Amparo en revisión 557/2019. Soluciones Humanas Silver, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó con reserva de criterio José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Tesis de jurisprudencia 4/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de enero de dos mil veinte.

Esta tesis se publicó el viernes 24 de enero de 2020 a las 10:25 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 27 de enero de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

Conforme al Artículo 6o., párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación¹²⁵ el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos.

10. Principio de destino del gasto público

Para ubicar el principio de destino del gasto público, es necesario diferenciar el tratamiento técnico que da sustento al Derecho Financiero y Tributario, como al Derecho Presupuestario¹²⁶, dado que el destino del gasto público y, en general, el concepto gasto público, es una noción de estricto contenido jurídico, cuyo tratamiento y estudio parte de la constitucionalidad que lo vertebra.

La Constitución establece en su Artículo 73, fracción VII, que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto y el Artículo 126 que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por una ley posterior.

La naturaleza jurídica del principio de destino del gasto público, se repite, es de naturaleza jurídica constitucional, porque la norma constitucional es la estructura fundamental del Estado; así como la asignación de competencias a los órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, además de la enumeración de las garantías y libertades públicas¹²⁷; si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede leerse como un texto positivo, su naturaleza intrínseca es política.

En consecuencia, el elemento político es un elemento que podrá ser de relevancia paralela a los principios que deben regir al gasto público, pero para el fin que interesa solo se formula el enunciado en su término más amplio.

¹²⁵ "... Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

¹²⁶ "... entendido como ordenación jurídica de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de los ingresos y a la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las demás necesidades colectivas..." Rodríguez Bereijo, A. citado por Martínez Lago, M. A., *Manual de Derecho Presupuestario*, España, Colex, 1992, p. 29.

¹²⁷ Sáinz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, vol. segundo, pp. 402, 403 y ss.

El Derecho del gasto público es el conjunto de principios y de normas de naturaleza jurídica que disciplinan la gestión y erogación de los fondos públicos por parte de las diferentes Haciendas¹²⁸; es la sistematización para crear y/o acrecentar la hacienda pública, es decir el método relativo para la obtención o acrecentamiento de esa riqueza o hacienda pública.

Este principio deriva de la naturaleza jurídica constitucional de las normas que lo regulan, ya que se refiere a reglas totalmente diferenciadas de las reglas económicas o contables. El gasto público y su sistema jurídico parten y se sustenta en un orden constitucional del cual toman los principios que lo rigen, por ello, el primer principio se refiere a la consideración estricta de los preceptos constitucionales aplicables, como la igualdad, proporcionalidad y equidad que disponen los Artículos 1o. y 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Con esta premisa y siguiendo a Sáinz de Bujanda, el Derecho Tributario elabora conceptos propios y por ello goza de autonomía dogmática, a efecto de proyectar sus normas sobre la actividad financiera del Estado.

No puede dejar de reiterarse que las normas que regulan el ciclo ingreso-gasto, considerando el fin que persiguen tienen elementos que se sujetan a los principios constitucionales que se obedecen para disciplinar y tutelar su regulación. En cuanto a las normas o legislación sobre presupuesto y contabilidad, por tener un carácter técnico, tendrán un tratamiento específico en leyes secundarias, que podrán abordarlas conforme a los sistemas que los legisladores y especialistas doctrinarios juzguen oportunas; por ello debe quedar expresado que el Derecho del gasto público, tiene un carácter eminentemente jurídico, y que las reglas jurídicas sobre presupuesto y contabilidad pública son, en esencia de orden técnico. El Derecho Presupuestario y la contabilidad pública no podrían ser encuadrados ni en el Derecho político, ni en el administrativo¹²⁹. Tiene su fuente, igualmente, en las normas constitucionales y el sistema político democrático que contiene, instituido para el beneficio de todos los mexicanos; en primer término, la garantía de igualdad que garantiza un trato igual para la paridad de circunstancias; esta garantía está en estrecha relación con los principios del Artículo 31, fracción IV, que dispone la proporcionalidad y equidad tributarias, ya que una fuente para sustentar el gasto público, es desde luego un sistema tributario sujeto a esos principios, que determinen y distribuyan las cargas fiscales en igualdad de cir-

¹²⁸ Cfr. Miranda Pérez, A., "Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario", AA.VV., *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)*, México, Porrúa, 2006, p. 106.

¹²⁹ Sáinz De Bujanda, F., *op. cit.* p. 396.

cunstancias. Otros elementos constitucionales se refieren a las actividades económicas del Estado, mediante las cuales, planea, conduce, coordina y orienta esas actividades, con una base subyacente que es la obtención de riqueza, así como su destino ya como gasto público con vocación social, dado que esa actividad económica tiene como fin primordial hacer viable sus políticas económicas y financieras. En este rubro de naturaleza económica están las disposiciones constitucionales contenidas en los Artículos 25 que establece la rectoría del desarrollo nacional a favor del Estado con un pormenorizado listado de actividades y acciones para esos fines; en el Artículo 26 se fundamenta el sistema de planeación para el desarrollo nacional; este dispositivo se conjunta con el contenido del Artículo 25 citado. El Artículo 27 constitucional, como uno de los pilares fundamentales del Estado mexicano, sienta las bases para la regulación de los bienes y recursos de la Nación, por lo cual está relacionado con el destino del gasto público y la obtención de una parte sustancial de la renta nacional; establece el marco legal de la zona económica exclusiva y, para este fin debe relacionarse con el Artículo 134 que ordena la administración eficaz de los recursos públicos. El contenido económico del Artículo 28 establece principios y funciones del Estado en áreas estratégicas; regulación de precios, emisión de billetes y, subsidios que se podrán otorgar para actividades prioritarias, entre otros.

Con el mismo sentido se citan los Artículos 73, fracción VIII, que dispone bases para que el ejecutivo pueda celebrar empréstitos; los principios que se establecen al efecto son ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Ejecutivo Federal en términos del Artículo 29.

En esas circunstancias, se pone de manifiesto que las disposiciones de orden económico que establece la Constitución se encuentran relacionadas directamente con los principios del gasto público, dado que el gasto público debe ser con vocación social, coherente y hacerse en exclusiva para obtener el mayor beneficio nacional.

A. Principio de control y fiscalización del gasto público

El control y fiscalización del presupuesto debe garantizar su empleo benéfico y honrado y propiciar la responsabilidad ciudadana, en especial la de los servidores públicos, en su manejo y destino. En efecto, debe haber una ordenación jurídica única de ingresos y gastos públicos, por cada ente público (principio de unidad) prevista en el presupuesto (principio de universalidad).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el Artículo 31, fracción IV, con relación al gasto de la siguiente manera en la jurisprudencia citada al pie¹³⁰. Igualmente, en una jurisprudencia histórica, nuestro máximo tribunal al hablar de la naturaleza constitucional del gasto público explicaba lo antes apuntado¹³¹.

¹³⁰ Registro: 179,575; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXI, Enero de 2005; Tesis: 2a. IX/2005; Página: 605.

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

¹³¹ Jurisprudencia con Registro: 900,228; Materia(s): Constitucional; Séptima Época; Instancia: Sala Auxiliar; Fuente: Apéndice 2000; Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Tesis: 228; Página: 272; Genealogía: Informe 1969, pág. 25.; Apéndice '95: Tesis 367 PG. 339.

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El “gasto público”, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de

B. Principio de estabilidad presupuestaria o financiera

Dentro del control del presupuesto encontramos el principio de estabilidad presupuestaria o financiera, el cual se refiere a la regla fiscal de acotación del déficit público de carácter estructural y limitar la emisión de la deuda pública, para así garantizar el sostenimiento de los gastos públicos. A la estabilidad presupuestaria deben concurrir con responsabilidad todos los sectores del país.

La cuenta pública, cuya revisión le corresponde a la Cámara de Diputados, es el documento que contiene los resultados de la gestión financiera de la Administración Pública y que envía el titular del ejecutivo para su comprobación, fiscalización y control. Su fundamento lo encontramos en el Artículo 74, fracción VI, de la Constitución.

La función de fiscalización es realizada por la entidad de Fiscalización Superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, cuyos principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad serán ejercidos por mandato del Artículo 79 constitucional. Dentro de sus atribuciones podrá fiscalizar en forma posterior los ingresos y egresos; entregar el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados a más tardar el día veinte de febrero del año siguiente al de su presentación; investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia, y aplicación de fondos y recursos federales; determinar los daños y perjuicios que afecten, en su caso, a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar responsabilidades, en su caso.

la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62.-Transportes de Carga Modelo, S.A.-28 de marzo de 1969.-Cinco votos.-Ponente Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 5136/58.-Mariano López Vargas.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60.-Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S.C.L.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1668/61.-Enrique Contreras Valladares y coags.-10 de abril de 1969.-Cinco votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 8720/61.-Ramón Bascos Olivella.-10 de abril de 1969.-Cinco votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Segunda Parte, página 339, Sala Auxiliar, tesis 367.

Nota: Si bien el artículo 65 de la Carta Magna fue reformado, mediante decreto publicado el 6 de diciembre de 1977, tal modificación no afecta la vigencia del criterio contenido en esta tesis, máxime que lo dispuesto anteriormente en ese numeral se trasladó al diverso 74, fracción IV constitucional.

11. Principio de solidaridad

La solidaridad habla del respeto y lealtad que debe existir entre los distintos niveles de gobierno, Municipal, Estatal y Federal, y las personas que habitan en ellos. De manera que en el ejercicio de las facultades que les otorga la Constitución Política no cabe invadir o afectar la esfera administrativa del otro; además la solidaridad ha de realizarse entre todos los mexicanos, tal y como lo dice el Artículo que nos ocupa: “*Son obligaciones de los mexicanos...*”. Igualmente, los extranjeros están obligados por este principio también, tal y como lo dice la siguiente jurisprudencia con registro 171759, de la Segunda Sala, con número de tesis 2a. CVI/2007, de la Novena Época¹³².

El principio de solidaridad previsto de forma implícita en los Artículos 31, fracción IV; 73, fracción XIX; 117, 118, 120, y 124 constitucionales, principalmente, es un instrumento que dispone el Estado para el cumplimiento de sus funciones cuyo contenido obliga a los miembros del pacto federal a no hacer o permitir actos que vulneren o restrinjan las facultades de los Estados federados, cuyo contenido tributario se proyecta en el reparto de las contribuciones para el gasto público, de manera proporcional y equitativa, es decir debe existir una igual capacidad económica entre los entes de gobierno¹³³.

La solidaridad busca la uniformidad financiera estatal y se apoya en las transferencias presupuestales verticales u horizontales¹³⁴ que ayudan a coordinar el gasto regional con recursos públicos que promueven actividades de bienestar social. La solidaridad

¹³² *EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral. Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez”*

¹³³ Sobre el tema del deber de solidaridad en materia tributaria consultar: AA.VV, *Il Dovere di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005; y Falcón y Tella, R., “Solidaridad (D. Financiero y Tributario)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, t. IV, pp. 6370-6372; y de forma general ver: Lavilla, Rubira, J. J., “Solidaridad”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, t. IV, p. 6367 y ss.

¹³⁴ Las transferencias son el traslado de recursos de naturaleza corriente o de capital que otorga el sector público al resto de la economía, sin obtener para ello ninguna contraprestación. Estas se clasifican según su objeto, así tenemos transferencias corrientes o vía gasto, de capital o vía precios y tarifas, explícitas o vía financiera e implícitas o vía ingreso. Sobre el tema ver: *Registro Único de Transferencias*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 2006.

se divide en activa y pasiva. La primera es aquella donde interviene directamente el sujeto, como titular de la potestad tributaria, por ejemplo, el Estado. Por otra parte, en la pasiva hay una diversidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria que están ligados por la *causa obligandi* del hecho imponible, que es donde se expresa la solidaridad, por ejemplo: los retnedores, recaudadores, síndicos, directores o gerentes de las empresas, entre otros¹³⁵.

Nuestro Tribunal Constitucional en la jurisprudencia con número de registro 171333, de la Novena Época, publicada en la Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta número XXVI, Septiembre de 2007, con número de tesis 1a.CLXVII/2007, en la página 406 se ha referido a la solidaridad con relación al deber de contribuir¹³⁶.

De manera reciente, año 2020, diez entidades Federativas de México, Aguascalientes, Coahuila, Chihuahua, Colima, Durango, Guanajuato, Jalisco, Michoacán, Nuevo León y Tamaulipas, han amagado con romper el pacto federal, faltando a este principio de solidaridad en materia tributaria que existe entre todos los miembros de la Federación. Las razones

¹³⁵ Dice el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en la parte que interesa: “Son responsables solidarios con los contribuyentes...”.

¹³⁶ RENTA. LA PRETENSIÓN DE DUPLICAR UNA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO RELATIVO, ALUDIENDO A RAZONES TÉCNICAS REFERIDAS AL CAMBIO DEL MECANISMO DE DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS, CARECE DE SUSTENTO CONSTITUCIONAL.

Esta Primera Sala ha sostenido que, como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir al gasto público es una que tiene una enorme trascendencia, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución Federal, por lo que se ha expresado que las obligaciones tributarias obedecen a un deber de solidaridad orientado a la satisfacción de necesidades colectivas. En este sentido, de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva que la tributación se justifica constitucionalmente, no como una simple acumulación de ingresos por parte del Estado, sino como un medio para la consecución de los fines que se propone nuestro orden constitucional. De esta forma, si los recursos tributarios han de ser el medio para satisfacer necesidades sociales, es indispensable que las capacidades que demuestren idoneidad para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, efectivamente cumplan con el deber constitucional de contribuir. En tal virtud, el juzgador constitucional no puede pasar por alto que el hecho de avalar los argumentos que tengan como consecuencia que los gobernados disminuyan su obligación tributaria, en razón de causas que no corresponden a la intención de medir con corrección su capacidad contributiva, no abonaría en el propósito de lograr una adecuada distribución de la carga tributaria y, por ende, de conseguir los recursos fiscales necesarios para la consecución de las finalidades que se desprenden del texto constitucional. Consecuentemente, se estima que argumentos como los que pretenden duplicar una deducción en el impuesto sobre la renta, aludiendo a razones técnicas basadas en un cambio en el sistema de deducción —valor de adquisiciones por costo de lo vendido—, no son formulados buscando salvaguardar la garantía constitucional de tributar de una manera que resulte ajustada a la capacidad del causante, según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que defienden la pretensión de disminuir la carga tributaria propia sin una razón legítima desde el punto de vista constitucional.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1523/2005. Interlomas Mundo Automotriz, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

que aducen es la falta de envío de recursos por parte de la Federación hacia ellos, entre otras razones políticas, sin embargo, la Presidencia de la República ha contestado comprobando que se han cumplido con los acuerdos en materia de coordinación fiscal que tienen suscritos con aquellas entidades federativas.

Este caso, es ejemplo de cómo este principio es violado por las entidades federativas, pues detrás de esta confrontación hay intereses políticos de los gobiernos estatales, que no están de acuerdo con la política presupuestaria del gobierno federal. Todos los mandatarios de las entidades federativas son opositores al gobierno federal; cinco emanan del Partido Acción Nacional; dos del Partido Revolucionario Institucional; uno del Partido de la Revolución Democrática; uno de Movimiento Ciudadano y otro más es independiente.

Los principios constitucionales estudiados en este ensayo encuadran el correspondiente marco constitucional en materia tributaria, cuya última finalidad, estimamos, es la justicia financiera, en relación con los fines o propósitos de una política económica con vocación social que busca la distribución racional del gasto público, cierran el círculo, a nuestro parecer, del análisis del Artículo 31, fracción IV, y los principios constitucionales materiales de justicia tributaria.

VI. CONCLUSIONES

Tenemos un equitativo sistema fiscal con reglas claras y precisas que determinan la competencia de la Federación y hacia Estados y Municipios. La competencia en materia fiscal del Estado Federal se extiende sobre las materias más trascendentes y la de las entidades federativas se circunscribe a materias de orden local. La Constitución prevé unas materias exclusivas de la federación y otras para los gobiernos locales, entre ambas puede haber competencias concurrentes, en ocasiones.

La exigencia constitucional de que el gasto público tenga una asignación equitativa y proporcional de los recursos públicos es una realidad tangible, que junto con los principios constitucionales materiales de justicia tributaria y los derechos humanos están entrelazados al momento de la aplicación de las normas tributarias. Su aplicación y observancia en el gobierno, fortalece la función administrativa, construye confianza en los contribuyentes y mejora la actividad financiera del Estado, especialmente en la recaudación la cual se ha duplicado entre 2019 y 2020.

En el ámbito fiscal, la contribución, su diseño por vía de leyes es facultad del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de libertad de configuración, de modo que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario per-

manezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normativa fiscal al contexto económico, político y social, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades públicas de la realidad histórica del momento.

De conformidad con lo visto, se puede válidamente formular un *concepto jurídico de contribución* que resulte aplicable a todos los niveles de gobierno, el cual puede definirse así: *ingreso de derecho público, normalmente pecuniario, destinado al financiamiento de los gastos públicos, por motivos de política social y económica, obtenido por un ente de derecho público, Federación, Estados, o Municipios, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública.*

Proponemos cambiar en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todas aquellas referencias a la palabra “*impuestos*” sustituirla por “*contribuciones*”, vocablo correcto empleado en el Artículo 31, fracción IV, del mismo ordenamiento.

Al jurista le corresponde profundizar en el cumplimiento de los principios materiales de justicia constitucional tributaria y su interpretación pretoriana. Conocer y continuar con el análisis de la prestación patrimonial de carácter público, apoyado en los derechos fundamentales y en la jurisprudencia constitucional tributaria, permite preparar con éxito los argumentos para la academia, el litigio y ayudar a seguir construyendo una mejor sistematización de la teoría de las contribuciones, al fin el Derecho, obra nunca acabada.

El estudio, sencillo, de los principios materiales de justicia constitucional tributaria, previstos en el Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna mexicana, muestra como estos son mucho más profundos en su contenido al momento de su proyección con otros principios e interpretación por el Poder Judicial de la Federación. Su aplicación como apoyo a los argumentos realizados en los juicios ante los Tribunales Federales son frecuentes y de gran utilidad. Lo anterior, muestra lo trascendente de continuar abundando en su estudio y no claudicar en la búsqueda de mayor precisión y comprensión al momento de su aplicación e interpretación, para obtener cada día un mejor sistema de recaudación de contribuciones simple, transparente y justo.

Los letrados tenemos la obligación de crear sobre lo ya creado y de darle abierta batalla a la norma, cuando la consideramos injusta o contraria a la Constitución, sin olvidar la realidad y los problemas surgidos de ella; por ello pongo sobre la mesa el presente ensayo y que sirva, igualmente, para la academia y la defensa de los Derechos de los sujetos pasivos de la prestación patrimonial de carácter pública.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

- AA.VV., *Il Dovere di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005.
- AA.VV., *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Las Garantías Jurídicas del Contribuyente", *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, número 69, 1994.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993.
- ALVARADO ESQUIVEL, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- ARCINIEGA FLORES, N., "El mínimo exento y la capacidad contributiva", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, D., *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, Prodecon, 2013.
- CARBALLO BALVANERA, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017.
- _____, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3ª. Época, año VI, núm. 64, 1993.
- _____, "La potestad tributaria. Una revisión al concepto", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.

- _____, *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989.
- CARMAGNI, M., *Federalismos Latinoamericanos: México, Brasil, Argentina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril/junio 1982.
- _____, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", *Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 38, abril-junio 1983.
- _____, "La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir", AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I.
- _____, "Los Fines No Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, XLI/213, mayo/junio, 1991.
- _____, *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada*. España, 1986.
- FALCÓN Y TELLA, R., "Solidaridad (D. Financiero y Tributario)", *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, 1995, t. IV.
- FERRAJOLI, L., *Derechos y garantías*, 2ª. ed., Madrid, Trotta, 2001.
- FONROUGE, G., *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I.
- GALINDO GARFIAS, I., "Comentario al Artículo 31", *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, 4ª. ed., México, H. Cámara de Diputados LV Legislatura, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1994.
- GARCÍA BUENO, M. C. y RÍOS GRANADOS, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la*

proporcionalidad tributaria. Documento de Trabajo 96, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.

GARCÍA PRATS, F. A., *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996.

GÓNGORA PIMENTEL, G. D., *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.

_____, *La Lucha por el Amparo Fiscal*, México, Porrúa, 2007.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, E., *Derecho de las Obligaciones*, 8ª. ed., México, Porrúa, 1991.

HALLIVIS PELAYO, M., *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011.

HERRERA MOLINA, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, 2004.

JIMÉNEZ CAMPO, J., "La igualdad jurídica como límite frente al legislador", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9/1983.

LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994.

LAVILLA RUBIRA, J.J., "Solidaridad", *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas t. IV.

MARGÁIN MANAUTOU, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1994.

_____, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985.

_____, *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009.

MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª. ed., España, Tecnos, 1995.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Manual de Derecho Presupuestario*, España, Colex, 1992.

MIRANDA PÉREZ, A., "La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", AA.VV., *Especialización en Materia Procesal Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, t. III, parte segunda.

- _____, "Neutralidad Impositiva", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, 2002.
- _____, "Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario", AA.VV., *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)*, México, Porrúa, 2006.
- _____, El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal, *Revista Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998.
- _____, *La No Discriminación Fiscal en los ámbitos Internacional y Comunitario*, México, México Universitario y J.M. Bosch Editor, 2005.
- NEUMARK, F., *Principios de Imposición*, Obras Básicas de Hacienda Pública, 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública.
- ORDINE, N., *La utilidad de lo inútil*, 16ª. ed., Barcelona España, Editorial Acantilado, 2013.
- OROZCO HENRIQUEZ, J., "Estado de Derecho", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- ORTEGA LOMELÍN, R., *El Nuevo Federalismo: La Descentralización*. México, Porrúa, 1988.
- PALAO TABOADA, C., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista española de Derecho Financiera*, Madrid, Civitas, número 88, 1995.
- PÉREZ HERRERO, L., "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades", *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, número 88, octubre/noviembre 1995.
- PORTALIS, Jean-Étienne-Marie, *Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil*, trad. de Adela Mora, Madrid España, Universidad Carlos III, 2014.
- RADBRUCH, G., *Introducción a la Filosofía del Derecho*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, Breviario 42.
- REYES CORONA, O., *Remuneración Inteligente 2015*, México, Advisors ediciones, 2014.
- REYES HEROLES, J., *El Liberalismo Mexicano en pocas páginas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.

- RÍOS GRANADOS, G., *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2006.
- ROCHA MENDOZA, R., "Federalismo Fiscal e Ingresos Tributarios de los Estados de la República Mexicana", *Revista Trimestre Fiscal*, México, núm. 46, año 15, abril-junio 1994.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1998.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1994.
- _____, *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Registro Único de Transferencias*, México, SHCP, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 2006.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *El Federalismo*. México, SCJN, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, núm. 2.
- TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de P. M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, *Memoria Anual 2019*, México, TFJA, 2019.
- VIESCA DE LA GARZA, Eduardo J., "Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la luz de los Derechos Humanos", México, Porrúa, 2017.
- VIRTO AGUILAR, A. D., "Los fines extrafiscales en las contribuciones", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- YEBRA MATUL-ORTEGA, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973.

LA MEJORA REGULATORIA EN EL ESTADO MEXICANO¹

Alfredo DELGADILLO LÓPEZ²

A pesar de que en México hay una Ley de Mejora Regulatoria, en el Derecho, hablar de regulación es complejo porque esta palabra tiene diversos significados y no nace de la ciencia jurídica; sin embargo, es necesaria para esta.

Ahora bien, conversar sobre mejora regulatoria se convierte en una tarea utópica ya que en la doctrina y bibliografía no hay nada. Con el objetivo de combatir este problema, nace el primer libro en México que habla sobre estos temas, el cual aquí se reseña.

Es evidente que, si se habla sobre regulación, en primer lugar, hay que tener bases sobre Derecho Administrativo, por lo tanto, la mejor manera de coordinar esta obra es con un administrativista, que cuente con amplia experiencia en la academia y en la función pública. He aquí el incentivo inicial para leer este libro.

En esa tesitura, la obra se compone por ocho artículos a la luz de trece coautores, quienes han sido funcionarios (algunos a nivel federal, otros en lo local) y/o académicos. Por lo tanto, su experiencia es una herramienta que permite que los temas sean expuestos de manera clara y puntual.

En este libro, por unanimidad, los autores explican que hablar de mejora regulatoria es referirse a temas como la simplificación administrativa, la transparencia, la participación ciudadana, la evaluación de impacto regulatorio y la competitividad. Asimismo, algunos analizan los fundamentos teóricos de la mejora regulatoria; otros exploran los retos y desafíos que enfrenta México en la implementación efectiva de esta, así como las oportunidades para fortalecer el proceso de diseño, implementación y evaluación de las regulaciones; otro grupo destaca la historia de la regulación y su finalidad.

Las fuentes nacionales que más se citan en este trabajo son del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, de la Comisión Nacional de Mejora Regulatoria, así como otras fuentes formales, además libros y artículos científicos de juristas, de

¹ Matute González, Carlos (coord.), *La mejora regulatoria en el Estado mexicano*, México, Tirant lo Blanch, 2023, pp. 2023-229.

² Profesor en universidades de México y Ecuador en temas de Derecho Administrativo y Digital. Conductor del programa "Derecho Público en Acción", transmitido en las plataformas del Centro Virtual de Estudios de la Gestión Pública. Abogado Digital certificado por la Academia Mexicana de Derecho Informático. Dedicado al libre ejercicio de la abogacía como asesor jurídico y litigante. Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Nayarit. Estudiante de la Maestría en Anticorrupción en la Universidad Panamericana.

administradores públicos y de economistas. Asimismo, destacan estudios de casos donde se aplicó la mejora regulatoria para beneficiar los intereses y derechos de determinados sectores. Por su parte, de las fuentes internacionales sobresalen del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; respecto a libros y artículos científicos la gran mayoría son de Estados Unidos de América.

La Cuarta Revolución Industrial ha provocado escenarios inéditos como la Inteligencia Artificial, robótica, *big data*, drones, neuroderechos, computación cuántica, *cloud computing*, donde la sociedad ha transitado a realizar sus actividades en el *ciberespacio*, así como interrelacionarse con la tecnología, tanto como medio y como fin, así que al ser el Derecho una ciencia social, es evidente que si se transforma la sociedad, también lo hace este paralelamente, por lo que sería ilógico no estudiar la convergencia entre el Derecho y la Cuarta Revolución Industrial. Por lo tanto, es menester preguntarnos, “¿qué papel juega la mejora regulatoria en la sociedad de la Cuarta Revolución Industrial?”, para responder, es urgente estudiar el impacto de la tecnología en la sociedad con el fin de establecer en dónde sí hay que intervenir con regulaciones y, por otra parte, en qué áreas y actividades hay que permitir la autorregulación. Independientemente del sector que se pretenda regular, siempre hay que partir de la finalidad del Derecho Administrativo, pues este pone al beneficio de las personas, como el centro de cualquier actuación; por ende, en conclusión, unánime de los autores: la mejora regulatoria también es la herramienta idónea para otorgar certeza jurídica en un ambiente novedoso.

No hay persona que se oponga a que los procesos que realice cada vez sean más flexibles, más rápidos, menos costosos, sin corrupción y que las normas que afectan a su esfera jurídica sean más claras. De este tamaño es la importancia de fomentar y ejecutar la mejora regulatoria. He aquí la magnitud de estudiar este libro, pues es el primero en México que trata este tema, por tanto, hay que difundirlo en aras de que exista una cultura de mejora regulatoria en cualquier espacio donde se realicen gestiones de lo público.

DIÁLOGOS EN DERECHOS HUMANOS. TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN¹

Carlos Horacio SEQUEIRA MARTÍNEZ²

En el mundo actual, las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y la inteligencia artificial (IA), han facilitado de manera vertiginosa la interacción humana y la potestad de ejercitar derechos humanos a través de un nuevo entorno, el ciberespacio. Hoy, es posible expresar opiniones en cualquier red social, gestionar un servicio público desde un dispositivo móvil, o bien ejercer el derecho al trabajo a distancia. Sin embargo, también es evidente que el ciberespacio es un campo propicio para que, mediante la extracción de datos, se conculquen derechos y que la infracción sea responsabilidad del Estado o de un tercer usuario.

En ese sentido, la obra denominada *“Diálogos en Derechos Humanos. Tecnologías de la Información”*, escrita por un conjunto de talentosos juristas y profesionales de la informática, plantea la defensa de los derechos humanos en el uso de las TIC y la IA, de manera certera e impresionantemente sencilla. Para ello, se justifica que estas tecnologías conlleven una nueva generación de derechos humanos, que los usuarios gozan de los derechos actuales y de otros complementarios a los primeros. Asimismo, mediante casos documentados, se exponen a lo largo del libro, no solo los beneficios y perjuicios que las TIC y la IA han causado sobre los servicios públicos y los derechos humanos –identidad, privacidad, honor, intimidad, etc.–, sino también se indican las posibles soluciones a los menoscabos.

El libro inicia con un capítulo en el que, partiendo de una noción clara de los derechos de cuarta generación, es decir, los vinculados *“directamente con el uso y la aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación”*, y conforme a lo estimado por Naciones Unidas respecto a los derechos humanos en Internet, se hace inferir la existencia del derecho humano de acceso a Internet como el primero de esta generación. Sin este, no pudiera ejercerse en línea la libertad de expresión, la educación, el trabajo, ni el acceso a la administración a través de la *“administración pública electrónica”*. No obstante, se advierte que es obligación de cada Estado diseñar políticas públicas que permitan el acceso y uso de Internet sin discriminación, emitir regulaciones que permitan su prestación en lugares no rentables, y abstenerse de limitar la libertad de expresión.

¹ Delgadillo López, Alfredo (coord.), *Diálogos en Derechos Humanos. Tecnologías de la Información*, México, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, 2022, pp. 120.

² Abogado graduado en la Universidad Católica Redemptoris Mater. Managua, Nicaragua. Máster en Derecho Tributario por la Universidad Católica Redemptoris Mater. Asesor de la Corte Suprema de Justicia de Nicaragua.

Continúa con el segundo capítulo en el que se enumeran y describen, a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), los derechos en la cuarta revolución industrial. Para ello, se explican las características de los derechos fundamentales –universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad–, y las nociones de derecho digital, estado digital y cuarta revolución industrial, demostrándose categóricamente la compatibilidad de lo ordenado en la Constitución con el uso de la tecnología. Finalmente, exponiendo las ventajas y posibles desventajas, se detalla que los derechos fundamentales de la cuarta revolución industrial son, entre otros, el acceso a las tecnologías, al Internet, a la información y a la libertad de expresión.

La tercera parte aborda el principio de progresividad en la implementación de las TIC para la protección de derechos humanos. En tal sentido, el principio impide la disminución de la protección de los derechos y procura el aumento de su defensa con la inclusión de situaciones no estimadas, a partir de la tesitura actual como punto de partida. Para lograr la progresividad y evitar que la situación se estanque o agudice, es necesario conocer su estado mediante el diagnóstico y seguimiento. Por consiguiente, se precisa de políticas públicas concertadas con los sectores sociales implicados, que busquen solventar necesidades y evitar quebrantos; asimismo, es forzoso evaluar lo ejecutado, pues de no alcanzarse la protección buscada, la evaluación permite descubrir estrategias que se aproximen a hacerlo.

En la cuarta sección se exponen los componentes de la identidad digital. Para ello, se definen los conceptos relacionados a la identidad, es decir, sus componentes, los procesos de identificación y autenticación, junto a los factores de esta última. Luego, se demuestra la vulnerabilidad de la privacidad de los usuarios al identificarse en los medios electrónicos, bien sea porque las regulaciones en materia de seguridad y soberanía así lo determinan, o porque la información sobre los gustos o conductas de los usuarios es recopilada a través de medios como aplicaciones de comida a domicilio o por las *cookies*. Por consiguiente, se hace necesario un catálogo de información privada que no debe ser divulgada y que los medios electrónicos cuenten con mecanismos que den a conocer las necesidades de privacidad de los usuarios.

En el quinto capítulo se muestran los retos de los derechos humanos en el metaverso, es decir, en un espacio virtual en el que las personas pueden interactuar digitalmente usando avatares. En ese sentido, se demostró conforme a informes especializados, la fragilidad de los derechos de análisis, pues se corroboró que los avatares incurrieran en racismo, acoso sexual y homofobia; y que, en el metaverso destinado a los niños, existía contenido perturbador y agresión sexual. Por ende, es necesario un arduo trabajo para analizar la mejor forma de regular o autorregular los metaversos.

En el sexto apartado, se explica la aplicación de la IA en el proceso laboral mexicano tras la reforma de 2017. Aclarando que, las TIC y la IA son vistas como herramientas que agilizan la justicia y no como un sustituto del operador del derecho, se indica que la IA es “una combinación de algoritmos generados con el propósito de replicar las capacidades del ser humano”³, capaz de facilitar la conciliación laboral desarrollada en línea, porque a través de sus aplicaciones, permite, entre otros beneficios, identificar a las partes por el reconocimiento de sus contornos faciales (*Face Recognition*), indicar al mediador las emociones de las partes para que este pueda detener o redirigir la mediación (*Afectiva Automotive*) o bien, agilizar notificaciones mediante buzones digitales.

En la séptima sección, se exponen los retos de la IA para la protección de los derechos humanos. En este orden, se indica que esta se desarrolla para controlar las cosas de manera más eficiente según los parámetros de la programación humana. Sin embargo, al carecer las máquinas de sentimientos y valores éticos, se hace evidente que los algoritmos pueden infringir los derechos de los usuarios, mediante el fomento o la marginación de la información, o cometiendo interpretaciones erróneas que conllevan a la categorización y al racismo –como la del algoritmo que predice la reincidencia de los presos estadounidenses–. En suma, si bien la IA se inventó para resolver demandas sociales, se concluye que su uso correcto depende del interés de quienes la operan.

En el octavo capítulo se analiza la innovación tecnológica frente al derecho, a una justicia fundada en derechos y principios. Se aclara que la labor judicial no puede reemplazarse ni limitarse por la IA. Por ejemplo, es posible simular el razonamiento jurídico del juez, pero no sustituir su juicio moral respecto a la situación particular de cada justiciable. Por otro lado, se indican los beneficios de la tecnología en la abogacía –presentación de demandas vía electrónica, expedientes digitales, etc.–, no obstante, reconociendo las dificultades de su uso, se razona que la tecnología debe estar al servicio del abogado y no a la inversa. Finalmente, con la exposición de los efectos del ciberataque al Poder Judicial de Córdoba, se evidencia la obligación de la administración pública de invertir en ciberseguridad.

En el noveno apartado se examinan la imagen y el honor frente al reconocimiento facial. Exponiéndose nociones de ambos derechos y casos judiciales, se indica la forma en que pueden infringirse a través de las TIC –*cyberbullying, grooming, stalking, etc.*–. Luego, se muestra cómo el reconocimiento facial, quebranta los derechos de análisis. En China, por ejemplo, mediante el sistema de “crédito moral”, permite estimular o sancionar a los ciudadanos que cumplen o no con las conductas deseadas por el Estado; otro ejemplo, en

³ Delgadillo López, Alfredo (coord.), *op. cit.*, p. 73.

Estados Unidos se probó que los algoritmos no podían detectar los rostros de las personas afroamericanas, o que negaban el empleo y el acceso al crédito para las personas que no tenían el fenotipo esperado. Finalmente, se expone el derecho al olvido como un mecanismo de resguardo de la imagen y el honor, pues viene a ser la *“facultad que tiene la persona afectada para solicitar que sus datos sean borrados de Internet”*⁴.

Por último, el décimo capítulo aborda el camino hacia una administración digital inteligente e inclusiva, a partir de la incorporación de tecnología y la IA. Si bien, el empleo de las TIC ha mejorado la prestación de los servicios públicos, estos serían optimizados con el uso de la IA. De este modo, se llega al *“Gobierno y/o Administración Pública Inteligente 4.0”*; con este nuevo estadio, la administración mejora los procedimientos internos y los servicios públicos mediante el uso de sistemas de IA basados en técnicas de aprendizaje automático. No obstante, se previene que, la vulnerabilidad de algunos sectores impediría su acceso a la administración, por ello, se proponen acciones que deben ser consideradas por los Estados al implementar las TIC y la IA.

En definitiva, este conjunto de brillantes autores, han evidenciado con claridad expositiva, que el empleo de las TIC y la IA propicia una nueva generación de derechos humanos. Asimismo, han demostrado que la defensa de los derechos es posible, pues si bien, estas tecnologías han creado nuevas formas de infringirse, lo cierto es que su protección es un derecho en construcción, que cuenta cada día con mayores garantías para determinar con certeza al autor de la infracción.

Por si fuera poco, han probado de forma objetiva, que la correcta utilización de estas tecnologías significa una asombrosa mejora para el ejercicio de los derechos y la prestación de servicios públicos. Se trata de una obra cuya lectura es imprescindible, no solo para el que está interesado en el derecho digital, sino, más que nada, para aquel que duda de la efectividad de las TIC y la IA, o que teme por la violación de su intimidad, pues el libro demuestra que estas ya no son tierra de nadie.

⁴ *Ibidem*, p. 103.