



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

Programa de Doctorado “La Globalización a Examen: Retos y Respuestas
Interdisciplinares”

El defensor del contribuyente en México y España

Un análisis de sus facultades y una propuesta para México

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO

Presenta:

El C. Maestro en Fiscal Jorge Álvarez Banderas

Director:

Dr. Javier Pérez Arraíz

Morelia, Michoacán de Ocampo; México 2015.

El defensor del contribuyente en México y España

Un análisis de sus facultades y una propuesta para México

ÍNDICE

Abreviaturas	6
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
Introducción	8
Consideraciones generales	8
Planteamiento	9
Desarrollo	10
Delimitación del trabajo	10
CAPÍTULO 1	11
ANTECEDENTES HISTÓRICOS	11
1.1. México	11
1.2. España	23
1.3. El Derecho Tributario en México	29
CAPÍTULO 2	36
LEGISLACIÓN VIGENTE	36
2.1. México	36
2.2. España	40
2.3. Los principios constitucionales de la tributación en México	43
2.3.1. Antecedentes constitucionales históricos	46
2.3.2. Las reformas constitucionales de 2011	50
2.4. La justicia y el jurista	62
2.5. La declaratoria general de inconstitucionalidad	83
2.5.1. La jurisprudencia	85
2.5.2. Naturaleza de la declaratoria general de inconstitucionalidad	89
2.5.3. Normas tributarias	99
2.5.4. Denuncia por incumplimiento	99
CAPÍTULO 3	103
FACULTADES Y CONTROL CONSTITUCIONAL	103
3.1. México	103

3.2.	España	106
3.3.	La mediación fiscal en México	110
3.4.	El juicio de amparo en materia tributaria	125
3.4.1.	Medios de defensa	127
3.4.2.	Proceso, procedimiento, términos y plazos	142
3.4.3.	Declaratoria de inconstitucionalidad	156
3.4.4.	Primeros pasos en derechos humanos	158
3.4.5.	Interpretación en el ámbito jurídico	161
3.4.6.	La argumentación jurídica y la moral en el derecho	165
3.4.7.	Control de constitucionalidad y convencionalidad	170
3.5.	La declaratoria de inconstitucionalidad de la norma tributaria	174
3.5.1.	Efectos	190
CAPÍTULO 4		196
MECANISMOS DE DEFENSA Y EFECTOS		196
4.1.	México	196
4.2.	España	205
4.3.	Las reformas constitucionales en México de 2011	206
4.4.	La estructura jurídica del Estado Español	208
4.4.1.	La integración de sus Poderes	208
4.4.2.	La integración de los poderes en sus ámbitos locales	217
4.4.3.	La integración del Tribunal Constitucional	219
4.4.4.	Principios constitucionales de la tributación	224
4.4.5.	Diferencias entre México y España	234
4.4.6.	La vigencia de las normas tributarias	236
4.4.7.	Medios de defensa en materia tributaria	238
4.4.8.	Medios de control constitucional	271
4.4.9.	Cuestión de inconstitucionalidad	279
4.4.10.	Recurso de inconstitucionalidad	284
4.4.11.	Los efectos de las sentencias	288
CAPÍTULO 5		301
PROPUESTA PARA MÉXICO		301
5.1.	Cuestión previa:	301

5.1.1. La iniciativa fallida de reforma al artículo 107 de la CPEUM	318
5.1.2. Beneficios al contribuyente	320
5.1.3. Perjuicios al contribuyente	322
5.2. Propuesta	324
5.3. El control de la constitucionalidad en México a través de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	327
5.3.1. Derecho comparado	328
5.3.2. Las controversias constitucionales y las acciones de Inconstitucionalidad	331
5.4. La legitimación activa del Defensor del Contribuyente para interponer acciones de inconstitucionalidad	339
5.4.1. Sus efectos de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	341
5.4.2. Beneficios al contribuyente	341
5.4.3. Perjuicios al contribuyente	341
EPÍLOGO	342
CONCLUSIONES	366
FUENTES DE INFORMACIÓN	369
ANEXO 1	381

Abreviaturas

BOE.-	Boletín Oficial del Estado
CCAA.-	Comunidades Autónomas
CFF.-	Código Fiscal de la Federación
CNDH.-	Comisión Nacional de Derechos Humanos
CONACYT.-	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
CPEUM.-	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CE.-	Constitución Española
CT.-	<i>Consell Tributari</i>
IEPS.-	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
IMSS.-	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT.-	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISR.-	Impuesto Sobre la Renta
IVA.-	Impuesto al Valor Agregado
Ley de Amparo.-	Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LFDT.-	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LGT.-	Ley General Tributaria
LIDE.-	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
LIETU.-	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única
LISSSTE.-	Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LJCA.-	Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativo
LOT.-	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LOPJ.-	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOPRODECON.-	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LOREG.-	Ley Orgánica del Régimen Electoral General
México.-	Estados Unidos Mexicanos
OCDE.-	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
ONU.-	Organización de las Naciones Unidas

PJF.-	Poder Judicial de la Federación
PRI.-	Partido Revolucionario Constitucional
PRODECON.-	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
PEMEX.-	Petróleos Mexicanos
SCJN.-	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TC.-	Tribunal Constitucional
TCC.-	Tribunal Colegiado de Circuito
TFUE.-	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TEDH.-	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE.-	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS.-	Tribunal Constitucional
UE.-	Unión Europea
USA.-	Estados Unidos de Norteamérica

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Introducción

La figura del defensor del contribuyente existe en España y en México, esta figura en mi país recién ha sido creada, estando activa en la actualidad brindando asesoría y representación legal a los contribuyentes mexicanos; en España a diferencia que en México, el defensor del contribuyente no representa ante los órganos jurisdiccionales a los contribuyentes contra actos de la administración pública federal en materia impositiva, razón por la cual es importante conocer ambas figuras, sus antecedentes, facultades y competencia, medios de defensa, alcance de las resoluciones y efectos de las mismas, para determinar la importancia que tiene en la actualidad de nuestros países la figura de un defensor de esta naturaleza en beneficio de los contribuyentes, para generar certeza jurídica de los actos de las autoridades hacia los particulares. La idea de garantía jurídica constitucional cobra vital importancia cuando se coloca en su justa dimensión, como medio de protección de los ordenamientos fundamentales.

En principio se desarrolla como instrumento tutelador de las declaraciones de derechos fundamentales, y una vez instalados en las constituciones, se revestirían del principio de supremacía constitucional, que determinaría la fuente primaria de todo ordenamiento jurídico. Incluso, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en su artículo 16, referiría la importancia de la garantía de los derechos.¹

Consideraciones generales

Es importante plantear que con una reforma a la Constitución Mexicana publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio del año 2011, se limita el derecho a los gobernados en materia tributaria para lograr la expulsión del orden jurídico nacional que dicha reforma plantea, ante las normas creadas por el legislador que puedan ser contrarias a los principios constitucionales de la tributación previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución

¹ GARCÍA MORELOS, Gumesindo, *Introducción al Derecho Procesal Constitucional*, La Plata, Librería Editora Platense, 2007, p. 60.

Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), restringiendo la figura del juicio de amparo en materia tributaria (no fiscal) como se expondrá debidamente.

Planteamiento

La legislación Mexicana contempla ya el día de hoy la figura de un defensor del contribuyente, el cual no estuvo en funciones de inicio recién creada la figura por parte del legislador federal, por cuestiones de carácter más político que jurídico entre los poderes federales, uno el ejecutivo y otro el legislativo, incluso una vez en su momento hecha la designación de la titular, el legislador federal fue omiso en dotarle de una partida presupuestaria para su operación.

El 6 de junio de 2011 se publica en el medio de comunicación oficial del gobierno del Estado Mexicano el decreto de reforma constitucional conforme a lo previsto en el artículo 135 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo entre otras cosas, un mecanismo novedoso para expulsar del orden jurídico las normas contrarias a la Carta Magna, excluyendo a las normas en materia tributaria (no fiscal).

Lo grave de la reforma constitucional es que acota la declaratoria general de inconstitucionalidad a la materia tributaria en perjuicio de los contribuyentes, al no lograr efectos generales cuando una norma tributaria se declarada inconstitucional por jurisprudencia firme, razón por la cual se plantea en el presente trabajo de investigación el otorgamiento de legitimación activa a la actual Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para el efecto de que conforme a la fracción II del artículo 105 constitucional, pueda interponer un medio de defensa de control de constitucionalidad y se logre con ello efectos generales en la sentencia hacia los gobernados, ya que en la actualidad prevalece en la materia de juicio de amparo el efecto de relatividad de las sentencias, esto es, que solo al quejoso que la justicia de la unión ampare y proteja, a éste y únicamente a éste se le desvincula la norma inconstitucional de su esfera jurídica.

¿Con la nueva Procuraduría de la Defensa del Contribuyente realmente se logrará proteger a los contribuyentes de los abusos de las autoridades y de las

normas tributarias contrarias a nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

Desarrollo

Se parte del análisis de la legislación positiva en México y España que contiene la figura del defensor del contribuyente y su evolución a través del tiempo hasta nuestros días; incluyendo en el trabajo, la reforma constitucional en México de los días 6 y 10 de junio de 2011 para concluir con la propuesta de lo que se considera más efectivo para los contribuyentes de nuestro país, exponiendo debidamente las razones para ello.

Delimitación del trabajo

El tema a desarrollar, parte del inicio de la vigencia de las constituciones políticas vigentes de México y España, en consecuencia, los dispositivos legales en materia tributaria a estudio, son los que están vigentes a partir de la reforma constitucional de 1917 a la constitución de la entonces República Mexicana de 1857 en el caso de México y de 1978 en el caso de España; a partir de estas fechas es que se parte para analizar el Derecho positivo vigente, así como el contenido de las reformas constitucionales que dieron luz al establecimiento de una nueva época jurisprudencial en el caso mexicano, para concluir en la propuesta de reforma al artículo 105 de la Carta Magna Mexicana.

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.4. México

En la gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión o también llamado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Congreso General en diversos de sus apartados, en su número 925, año V, de fecha 23 de enero de 2002, se contiene la iniciativa de ley presentada por el grupo parlamentario de representantes populares emanados del Partido Revolucionario Institucional (PRI) que pretendía adicionar un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la adición del artículo 19-B² al Código Fiscal de la Federación, encuadrado en el Título Segundo de dicho ordenamiento legal que corresponde a la materia “De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.”

Dicha iniciativa se funda en los artículos 71, fracción II, y 72, inciso h), de la Constitución General de la República y en los artículos 5, fracción II, 62, 63 y demás relativos y conexos del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

La exposición de motivos de dicha iniciativa señala que el acceso a la justicia fiscal y administrativa enfrenta diversas dificultades que aleja a los gobernados de la instancia respectiva, en este caso el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, en virtud de que existen contribuyentes de bajos recursos económicos, que no pueden pagar los servicios profesionales de asesoría y representación, y aunado a ello, muchos gobernados se allanan por desconocimiento o porque resulta más complicado y tardado someter a juicio sus asuntos aún cuando sean irregulares o ilegales, y que a tono con una tendencia que ha venido consolidándose en la mayoría de los países del mundo, en México ha surgido también la preocupación por dotar a los contribuyentes de una mayor seguridad jurídica y procurar, a la vez, simplificar

² El artículo propuesto en un origen es diverso al finalmente aprobado, mediante el cual se crea la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México.

los trámites y las formalidades procedimentales, limitar, en lo que sea conveniente, la discrecionalidad de las autoridades fiscales en sus atribuciones orientadas a la verificación del comportamiento de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, la determinación de créditos fiscales y las acciones realizadas para lograr su cobro y ejecución.

Indica que precisamente a este propósito han obedecido diversas reformas legales, particularmente aquellas que en el Código Fiscal de la Federación corresponden al reconocimiento expreso de los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las facultades de las autoridades fiscales, destacando en este último apartado la reciente inclusión en esa fecha, del artículo 33 en dicho ordenamiento legal, de la institución de los síndicos, como representantes de los contribuyentes, quienes por la reforma vigente a partir del año 2000, "podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales" respecto de los asuntos que les sean planteados por sus representados.

Se precisaba que este ensayo se inscribía dentro de las formas de procuración de justicia conocidas como de "justicia retenida", esto es, mediante mecanismos o instancias dentro de la esfera de la propia autoridad que tiene un interés oponible al particular, las cuales no han sido eficaces, puesto que no existe motivación de parte de la autoridad para su atención o por el contrario, existe un propósito expreso de contradecir los intereses del ciudadano del caso. Comprobando lo anterior con el hecho de que se redactaron 13 normas que, si bien fueron divulgadas por el Servicio de Administración Tributaria, no se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, por lo que dichas normas sólo serían obligatorias para los propios síndicos que aceptaren desempeñar ese encargo y para los responsables de administrar el referido programa, sin derivar vinculación jurídica para las agrupaciones proponentes o designantes de tales síndicos, ni menos aún para las autoridades fiscales no relacionadas o comprometidas con la expedición de esas normas. De esta circunstancia ha derivado que esta institución no haya operado en la medida esperada, en detrimento del generoso espíritu que alentó su creación.

Decían que en otros países, esta preocupación por reforzar los derechos y las garantías del causante, como contrapartida natural a su obligación

constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado y al financiamiento de los gastos públicos, se ha expresado mediante diversos mecanismos que, en lo general, coinciden en la emisión de un Estatuto de Reconocimiento a los Derechos Básicos de los Contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria; tal es el caso de la Ley Española de 1998, que enumera las garantías fundamentales de los causantes y, correlativamente, la obligación de las autoridades de respetarlas y prestar la información y asistencia necesaria para el debido cumplimiento de la responsabilidad de los particulares, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la Defensa del Contribuyente, como órgano asesor del Secretario de Estado, pero dotado de la máxima autonomía y de la independencia que se requiere para el conocimiento y resolución de los asuntos que le encomienden.

Que si bien otras instituciones similares han surgido y se vienen perfeccionando en diversas repúblicas latinoamericanas, es en los países anglosajones donde se ha alcanzado una evolución mayor y más avanzada mediante la creación de instituciones autónomas, protectoras de las garantías y los derechos de los contribuyentes.

Destacando así los Estados Unidos de Norteamérica, donde se erigió a nivel federal, desde 1979, la Oficina del *Ombudsman* del Contribuyente, que al través de sucesivos avances se convirtió en el Abogado del Causante, con una mayor capacidad de gestión y, a partir de 1998, en el Abogado Nacional de los Contribuyentes, con una absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos en cuanto a su designación, ya que su nombramiento lo realiza directamente el Secretario del Tesoro después de un cuidadoso y prolongado proceso de consulta.

Mientras que en diversos estados de la Unión Americana se ha desarrollado también la figura de un *Ombudsman* o Abogado representante de los causantes de impuestos locales, siendo especialmente digna de mención la legislación de los estados de Kentucky y de Missouri, que por reformas muy recientes han dotado a esa institución ciudadana de plena y absoluta libertad y autoridad, en beneficio de sus representados.

Por lo que en los países de la *Commonwealth* se ha llegado a un reconocimiento de autonomía aún mayor, al crearse la figura del *Ombudsman* Parlamentario, quien es designado y responde por y únicamente ante ese órgano legislativo y de gobierno, lo que inspiró en los últimos años la introducción de esa misma figura en la Unión Europea, mediante la creación del "*Ombudsman* en materia de impuestos", quien ha asumido una relevante función en la atención de quejas y en la participación ante las autoridades fiscales de esa comunidad.

También se destaca que en nuestro país hay un gran avance de las entidades federativas en la materia contencioso administrativa, ya que existen en 3 estados de la república (sin mencionar cuáles) la figura del Defensor del Contribuyente, y que esto les permite disminuir de 65% a 75% el número de asuntos litigiosos, en virtud de que cuentan con facultades para dirimir las controversias por la vía de la conciliación previo a la interposición de demandas en representación de los ciudadanos, lo que ha permitido reducir importantemente el número de conflictos de este tipo.

Los legisladores señalaban que son de la opinión de que en nuestro país ha llegado el momento de crear un órgano de esta naturaleza, que surja por mandato y designación del poder legislativo, en este caso, a través de propuesta y nominación a cargo del Senado de la República, con ratificación por parte de la H. Cámara de Diputados, y que tenga la responsabilidad de informar anualmente y de comparecer siempre que sea requerido ante las Cámaras del Congreso de la Unión, en la forma y términos que determine la ley.

Por lo cual, siguiendo esas prácticas suficientemente exploradas del orden jurídico vigente, se propone denominar a la persona asignada a tal función como Procurador de la Defensa del Contribuyente, aún cuando la competencia de su actuación, comprende tanto la materia administrativa que es el género de donde deviene lo fiscal, como lo impositivo propiamente dicho, ya que tal denominación ilustra la parte más sentida en los reclamos de los gobernados que son los conflictos fiscales; por otro lado, el estado como contraparte, constituye un ente ante el cual los ciudadanos se encuentran en desventaja

natural y lo que surte el derecho del ciudadano a un orden jurídico que le garantice una defensa eficiente es precisamente, esa condición de desventaja y el hecho de que es contribuyente de los gastos de dicho ente superior.

De tal forma es que se concibe como una figura dotada de plena autonomía de gestión y de los elementos indispensables para el cumplimiento de dicha responsabilidad.

En relación a la modificación constitucional que proponían, indicaban que mediante esta se daría el soporte requerido a una instancia autónoma en lo funcional y orgánico, y ante el compromiso con la sociedad dada la naturaleza de la instancia, de velar por el respeto a los derechos de los gobernados frente al Estado, en la materia administrativa y fiscal.

En relación a la reforma al Código Fiscal de la Federación propuesta, estimaban que en el precepto por legislar, debe únicamente puntualizar la tarea atribuida al Procurador de la Defensa del Contribuyente, los requisitos que debe reunir para su designación, los procedimientos que se seguirán para su nombramiento y eventual remoción, así como, el término que durará en su encargo, en la inteligencia que una más detallada normatividad, para regular otros aspectos de la estructura y funciones de la nueva institución, las emitirá en la ley correspondiente, el propio Congreso de la Unión.

El Código Fiscal de la Federación sufrió la adición del artículo 18-B³ mediante decreto de fecha 5 de enero de 2004, con una entrada en vigor retroactiva al día 1º de enero del mismo año en que se publica en el Diario Oficial de la Federación, que contempla la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En concordancia con dicha reforma al Código Fiscal de la Federación, el 23 de junio de 2005 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, entrando en vigor atendiendo a su primer artículo transitorio, el mes siguiente al de su publicación.

³ Ver anexo 1 que contiene una comparativa del artículo propuesto con el artículo aprobado, por el cual se crea la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México.

El 4 de septiembre de 2006, se publica la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,⁴ entrando en vigor al día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, su artículo tercero transitorio establece que la elección del primer Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes al inicio de vigencia de esta Ley y que dentro de los siguientes cuarenta y cinco días hábiles a su elección, deberá constituirse el Órgano de Gobierno de la Procuraduría, órgano que deberá expedir su Estatuto Orgánico a más tardar dentro de treinta días siguientes a su constitución; para lo cual, la Procuraduría deberá estar operando y funcionando, a más tardar dentro de los siguientes ciento veinte días al inicio de la vigencia de la Ley.

Sin embargo el titular del poder ejecutivo federal no cumplió con lo dispuesto por el artículo tercero transitorio de dicho cuerpo normativo, en virtud de que interpuso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en la fracción I del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos una Controversia Constitucional en contra de los artículos 9 y 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mediante este tipo de control de legalidad, alegando su derecho a nombrar al titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente u *ombudsman fiscal*, formándose para ello el expediente 00139/2006-00 ante nuestro máximo órgano jurisdiccional nacional.

Por su parte el Procurador General de la República a la par, interpuso en contra del mismo ordenamiento legal, en específico los artículos 5, fracción VII, 9, párrafos primero y segundo, y 12, fracción II, Acción de Inconstitucionalidad, con fundamento en la fracción II del artículo 105 constitucional, asignándole al expediente el número 00038/2006-00.

La Controversia Constitucional y la Acción de Inconstitucionalidad se interpusieron en contra de los artículos 9 y 12; y 5 fracción VII, 9, párrafos primero y segundo, y 12, fracción II respectivamente de la nueva legislación.

⁴ RIZO RIVAS, José Mario, JAIME DE LA PEÑA, Alejandra, "Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Comentarios a la Ley Orgánica", *Puntos Finos*, Revista de Consulta Fiscal, México, D.F., Año V, Vol. XIX, No. 112, 1ª. Quincena Octubre 2006, p. 6.

El artículo 9 establece la mecánica de designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, por el Senado de la República, o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República; mientras que el artículo 12 refiere a la integración del Órgano de Gobierno de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La impugnación intentaba modificar la designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, para que esta recayera en manos del Presidente de la República y el Senado únicamente ratificara el nombramiento; por otro lado, la impugnación se centraba en que la designación de los consejeros independientes fuese también a propuesta del Presidente de la República y el Senado solo aprobara; en esa época el titular del poder ejecutivo federal era el C. Vicente Fox Quezada.

El artículo 5, fracción VII establecía⁵ las atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, consistentes en informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes; tocante al artículo 9, párrafos primero y segundo, y artículo 12, fracción II, caben los comentarios ya citados.

La fracción VII del artículo 5 contenida en el Decreto mediante el cual se creaba la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente originalmente establecía lo siguiente:

“VII.- Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes;”

Ya con la reforma publicada el 7 de septiembre de 2009 el texto vigente quedó integrado de la siguiente manera:

⁵ Esta fracción fue declarada inválida por sentencia de la SCJN recaída a la acción de inconstitucionalidad interpuesta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de mayo de 2008; posteriormente fue reformada por el legislador federal mediante Decreto de reforma publicado en el órgano de difusión oficial del Estado Mexicano el siguiente 7 de septiembre de 2009.

“VII. Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas;”

En su momento se consideró que las referidas impugnaciones retardarían el inicio de actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que dicho sea de paso no contaba, ni cuenta con un presupuesto para el desarrollo de su función.⁶ La Acción de Inconstitucionalidad, admitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 6 de octubre de 2006, fue resuelta hasta el siguiente 26 de febrero de 2008,⁷ declarando procedente y parcialmente fundada la Acción de Inconstitucionalidad, decretando la invalidez de los artículos 5, fracción VII y 12, fracción II, desestimando la Acción de Inconstitucionalidad respecto del artículo 9, párrafos primero y segundo; emitiéndose un voto particular al respecto.⁸

La Controversia Constitucional se resolvió finalmente el 23 de febrero de 2009,⁹ logrando respetar que el Senado de la República o la Comisión Permanente

⁶ CORTÉS GONZÁLEZ, Jorge, “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Comentarios a su Ley Orgánica”, *Puntos Finos*, Revista de Consulta Fiscal, México, D.F., Año V, Vol. XXIII, No. 116, 1ª. Quincena Diciembre 2006, p. 11.

⁷ La sentencia de fecha 26 de febrero de 2008 relativa a la acción de inconstitucionalidad 38/2006 dictada por la SCJN, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de mayo de 2008 en su Primera Sección.

⁸ El voto particular emitido por el Ministro Genaro David Góngora Pimentel en la sentencia de la acción de inconstitucionalidad 38/2006 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de mayo de 2008 en su Primera Sección; mientras que el voto particular emitido por el Ministro José Ramón Cossío Díaz en la sentencia de la acción de inconstitucionalidad 38/2006 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de marzo de 2009 en su Primera Sección.

⁹ En sesión del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del día 24 de febrero de 2009 se resuelve la controversia constitucional 139/2006, mediante la cual se resuelve que es parcialmente procedente y fundada dicha acción legal, determinando sobreseer respecto del artículo 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicada el

tenga las facultades para designar al titular de la nueva Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de una terna enviada por el ejecutivo federal;¹⁰ sin que hasta la fecha se conozca la versión pública de dicha resolución.¹¹

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo segundo transitorio de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para la creación y el funcionamiento de dicha procuraduría, el titular del Poder Ejecutivo Federal deberá prever los recursos financieros para ello, sin que para el ejercicio fiscal del año 2009 se hubiese contemplado una partida inherente en el Presupuesto de Egresos de la Federación para dicho ejercicio fiscal, tal omisión legislativa exhibe al Congreso de la Unión de manera negativa frente a los gobernados, sin importarles ya que en nuestro país a la fecha no hay sanción establecida para este tipo de actuaciones.

En el paquete económico del ejercicio fiscal de 2009 presentado por el titular del Poder Ejecutivo el 8 de septiembre de 2008 en cumplimiento a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se contempló en el Presupuesto de Egresos un monto para que opere la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente –al igual que no lo incluyo tampoco en los Presupuestos de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de los años 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011-; el legislador federal tenía para negociar su inclusión hasta antes del 15 de noviembre de 2008 -fecha límite del Poder Legislativo para aprobar el paquete económico del año 2009- sin un resultado favorable para que pudiese operar el *ombudsman* fiscal.

Es hasta el día jueves 28 de abril de 2011, cuando al frente del Poder Ejecutivo Federal se encontraba el panista Felipe de Jesús Calderón Hinojosa, que a propuesta de éste, presenta una terna al Senado de la República de donde se designaría por estos al primer titular de la Procuraduría de la Defensa del

día 4 de septiembre de 2006 en el Diario Oficial de la Federación y desestimar la controversia constitucional respecto del artículo 9, párrafos primero y segundo de dicho ordenamiento legal.

¹⁰ PÉREZ GÓNGORA, Juan Carlos, "Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. ¿Defenderá realmente a los contribuyentes?", *Puntos Finos*, Revista de Consulta Fiscal, México, D.F., Año VII, Vol. XII, No. 153, 2ª. Quincena Junio 2008, p. 11.

¹¹ *Idem*.

Contribuyente en la víspera del cierre del periodo ordinario de sesiones del Congreso de la Unión el siguiente día sábado 30, recayendo el encargo en la C. Licenciada en Derecho Diana Bernal Ladrón de Guevara.

Bernal Ladrón de Guevara fue propuesta por el presidente Felipe Calderón en una terna que envió al Senado de la República conformada por Gabriela Ríos Granados investigadora de la Universidad Nacional Autónoma de México, quien sólo obtuvo 11 votos, y José Miguel Domínguez Camacho, quien de una manera increíble no obtuvo votos. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara es licenciada en Derecho por la Universidad Iberoamericana, se ha desempeñado como diputada federal, emanada dicha designación por la candidatura hecha por el Partido de la Revolución Democrática, fue además Delegada en Iztacalco en el Distrito Federal y Directora General Jurídica y de Gobierno en la Delegación Iztapalapa de dicha demarcación territorial, y hasta hacía unos días de su elección se desempeñaba como Magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, anteriormente fue Magistrada de un Tribunal Colegiado de Circuito, además de haber sido Juez de Distrito del Poder Judicial de la Federación.

Su designación por lo que se puede observar, obedece más a intereses políticos, aunque jurídicamente puedo considerar que es una persona con experiencia en la materia, era obvio que en la terna, la oposición le insertó al Presidente de la República a esta mujer con filiación notoriamente perredista, era obvio que no le iban a permitir la designación de una persona afín al mismo Poder Ejecutivo Federal, ya que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estaría defendiendo a contribuyentes de los actos emanados del propio Estado.

Desde 1996 esta figura existe en España,¹² a través de un Consejo, en nuestro país fue patente una vez más, que los legisladores carecían de interés verdadero para representar a los gobernados, es el tema de siempre: las negociaciones políticas, antes de velar por el bien común.

¹² Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.

A partir del nombramiento anterior, es que el 1º. de septiembre de 2011 abrió sus puertas al público en México; es trascendental tener presente que de conformidad con la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y sus artículos transitorios que establecen que a partir de la entrada en vigor de dicho ordenamiento legal,¹³ se contaban con 120 días para dar inicio a la operación y funcionamiento de dicha procuraduría, 30 días siguientes al inicio de vigencia de dicho ordenamiento legal para elegir a su titular y 45 días siguientes a la elección para constituir su órgano de gobierno, dicho órgano contaba con 30 días siguientes a su constitución para expedir su Estatuto Orgánico, todo lo anterior se llevó a cabo con un desfase a las fechas consignadas en la propia legislación.

Los primeros resultados de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente salen a la luz, el día 24 de noviembre del año 2011 al emitir la segunda Recomendación dirigida al Gerente de Fiscalización, del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en donde concluyó que tratándose de amortizaciones por créditos para la vivienda de los trabajadores retenidas por los patrones, las autoridades fiscales se encuentran en imposibilidad de requerirlos o cobrarlos una vez transcurrido el plazo de cinco años previsto en el Código Fiscal de la Federación.

Considera que una vez que ha transcurrido el plazo establecido en la ley, la autoridad fiscal ya no puede ejercer las facultades de fiscalización y liquidación, sin afectar la seguridad jurídica, que es un derecho fundamental de los contribuyentes tutelado incluso en la propia ley de este organismo "fiscal autónomo."

¹³ Considerando que el inicio de vigencia de la Ley Orgánica de la PRODECON, se estableció a partir del día siguiente al de su publicación del 4 de septiembre de 2006 y a partir de ahí se contaban con 120 días para el inicio de operaciones de la PRODECON, este no fue así debido a las impugnaciones realizadas por el titular del Poder Ejecutivo Federal y el Procurador General de la República; por ende, en una correcta interpretación se debe partir de la fecha en que se publica el Decreto que reforma la LOPRODECON del 7 de septiembre de 2009 mediante la cual se da cumplimiento a las ejecutorias de mérito dictadas por la SCJN, por ende, considerar que los 120 días para operar la PRODECON corrieron a partir de la designación de su titular es un yerro jurídico, lo que permite evidenciar los intereses políticos de la clase política en el poder, olvidándose de sus representados, sin consecuencia legal alguna para ellos, al ser una norma imperfecta carente de sanción; corriendo la misma suerte la elección del titular, la constitución de su órgano de gobierno y la publicación del Estatuto Orgánico.

Lo anterior deriva de que el día 26 de septiembre de 2011, una persona moral contribuyente promovió una queja ante esta nueva Procuraduría en contra de la determinación de dos créditos por la omisión de aportaciones patronales al Fondo de la Vivienda del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por diferentes bimestres del ejercicio fiscal del año 2005, en razón de que el contribuyente consideró que respecto de dichos bimestres habían caducado las facultades del Instituto para determinar los créditos correspondientes. Señalando como autoridad responsable a la Gerencia de Fiscalización.

A pesar de lo anterior, la autoridad consideró, al rendir su informe, que respecto de dichos adeudos no se actualizaba la figura de la caducidad, en virtud de que el Instituto tuvo conocimiento del hecho generador el 12 de septiembre de 2011, fecha en que emitió la “Determinación de Omisiones de Pago en materia de Aportaciones Patronales y/o Amortizaciones por Créditos para Vivienda al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores” al contribuyente, por lo que de esa fecha en que el Instituto emitió la determinación de los créditos fiscales, mismos que notificó dos días después a su emisión, aduce que no habían transcurrido los 5 años que el Código Fiscal de la Federación prevé para que opere la caducidad de sus facultades.

En tal virtud, no puede tenerse como fecha de conocimiento del hecho generador la contenida en los oficios de determinación de los créditos, pues esto dejaría al total arbitrio de la autoridad fijar el momento en que inicia el plazo de la caducidad, al referirlo exclusivamente a la propia fecha en que determina los créditos, con lo cual sería absolutamente imposible que en algún caso operara la caducidad en beneficio de los contribuyentes, contraviniéndose en su perjuicio los derechos fundamentales de seguridad y certidumbre, al otorgar un plazo superior de fiscalización al referido Instituto y que resultaría fijado por este de manera unilateral y sin límite alguno.

Esta Recomendación marcaba el inicio de las actividades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente desde su creación sigue vigente a la fecha, el día 20 de junio de 2012 de manera extemporánea publica en el Diario Oficial de la Federación su Órgano de Gobierno el primer Estatuto Orgánico, mismo que es abrogado por el segundo Estatuto Orgánico publicado en el indicado medio el día 3 de abril del año 2013 al que de igual forma abrogara el vigente Estatuto Orgánico de fecha 18 de marzo de 2014, muchos cambios en tan poco tiempo de creada la institución.

1.5. España

Este modelo de Justicia Tributaria introducido por primera vez en el ordenamiento jurídico español en el artículo 54 de la Constitución de 1978 bajo el nombre de Defensa del Pueblo,¹⁴ correlacionado con las defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos explicitados en su Título Primero, desarrollado por la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril del Defensor del Pueblo, así como el papel que en su consecución tienen los Defensores del Contribuyente en España, es analizado por distintas instituciones vinculadas con el fenómeno tributario, entre ellos, personas que han ocupado cargos entre las instituciones de Defensa del Contribuyente, personas que representan a la Administración tributaria y jueces en cuya mano se encuentra la defensa de la justicia tributaria.

El Defensor del Pueblo tiene una doble misión: de un lado la defensa de los derechos y libertades fundamentales reconocidos en el título I del texto constitucional y, de otro, el control ordinario de las Administraciones públicas a la luz de los principios recogidos en el artículo 103 de la Norma Suprema; entre los derechos fundamentales se recogen en el artículo 31 los principios que deben regir el sistema tributario junto con el artículo 133 y otros de aplicación general como los artículos 9 y 14 que habilitan la intervención del Defensor del Pueblo en materia tributaria; estos derechos se encuentran reconocidos, en un principio, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuyos preceptos se han insertado en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁴ CAVA DE LLANO, Ma. Luisa, "La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo", en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 13.

En España la institución ha tenido un éxito extraordinario, habiendo sido creados defensores del pueblo bajo diversas denominaciones en las diferentes Comunidades Autónomas como es el caso de Castilla y León con la denominación de *Procurador del Común*; tanto en el sector público como en el privado se han añadido figuras similares con un ámbito de competencia sectorial (defensores del menor, del paciente, del lector, del televidente, del soldado, del estudiante, del asegurado, del cliente bancario, etc.); en Aragón, Andalucía, Canarias, Castilla-La Mancha y en el País Vasco, también surgieron figuras de defensa del ciudadano, siendo el *Consell Tributari* (CT) del Ayuntamiento de Barcelona un antecedente de estas instituciones,¹⁵ actuando como un tercero entre la administración tributaria local y los contribuyentes, que elabora una propuesta de resolución alternativa o bien, confirma y hace suya la propuesta de resolución elaborada por el servicio correspondiente, respecto de los recursos de reposición que interponen los contribuyentes, el cual se creó como un signo de prestigio al sujetar voluntariamente las decisiones de la Administración local con un resultado muy positivo desde todos los puntos de vista, integrado por personas ajenas a la propia Administración local, bajo una independencia plena, siendo inamovibles sus miembros durante el periodo que dura su mandato, garantizando con ello un determinado nivel de calidad técnica, teniendo como resultado un considerable descenso de la litigiosidad, importantes mejoras en el funcionamiento de los servicios, mayor calidad técnica de las Ordenanzas Fiscales municipales, y excelente relación con los Tribunales de justicia.

Los antecedentes recientes de los órganos encargados de la defensa de los derechos de los contribuyentes se encuentran en la institución del Defensor del Pueblo, así como en la figura del *Ombudsman*, importada de los países nórdicos, la cual hace su primer aparición a principios del siglo XIX en Suecia en su Constitución de 1809, figura introducida en casi todas las constituciones aprobadas después de la Segunda Guerra Mundial. La aparición de institutos

¹⁵ AGULLO AGÜERO, Antonia, "El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la Resolución de Recursos Municipales", en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 92.

ha suscitado recelos, tanto desde el punto de vista teórico, como de la perspectiva de su relación con las estructuras administrativas a las que se deben controlar.

La institución como tal de los defensores no es nueva, de manera general se encuentran antecedentes de los Defensores desde antes de la Edad Media, como el *Sindic de Greuges* catalán, el Justicia Mayor de Aragón, o el *Sabih Al Mazalim* en los Reinos Musulmanes –Señor de las Injusticias-.¹⁶

Una de las finalidades de la nueva ley fue mejorar las relaciones siempre conflictivas entre los contribuyentes y la administración, y reducir la escandalosa litigiosidad que se da en España respecto de los tributos, el Consejo creado no puede revocar un acto administrativo, pero si puede pedir a la Administración tributaria que revoque un acto cuando se ha equivocado, supone entonces un instrumento idóneo para lograr, en la medida de sus posibilidades, un equilibrio entre los intereses de la Hacienda Pública y los derechos individuales.

La garantía de los derechos del contribuyente plasmados en el cuerpo normativo, pretenden ser vistos desde la perspectiva de dichas garantías, no como el sujeto pasivo o el obligado tributario, con una óptica más amplia para que el gobernado participe en los asuntos públicos, con la finalidad de que el ciudadano tenga una percepción del sistema fiscal funcional que vela por sus derechos y contribuya al sostenimiento de las cargas públicas de forma menos gravosa.

Con la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente de naturaleza consultiva, nacida a la luz del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, desarrollado por la Resolución de 14 de febrero de 1997,¹⁷ disposiciones vigentes hoy en día, se dio entrada a las primeras quejas ciudadanas, en el primer año de su creación, esto es 1997, se atendieron 4 mil quejas, en el año

¹⁶ SERRANO ANTÓN, Fernando, *"La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid"*, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 127.

¹⁷ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *"El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León"*, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 48.

2001 el número subió a 9 mil quejas, para situarse en 2005 las quejas en 7 mil al año,¹⁸ de las cuales aproximadamente en un 70%, 60-70%, el funcionario da la razón al que se queja y en 96% el ciudadano se conforma con la respuesta del funcionario o del Consejo, sea ésta a favor o en contra de sus intereses. Al principio las quejas fueron sobre todo por el funcionamiento de servicios, poco a poco los ciudadanos se fueron dando cuenta de que el Consejo podía hacer otras cosas y entonces el balance está yendo hacia un mayor número de quejas sobre la aplicación de las normas tributarias, tanto en el procedimiento de gestión como en el procedimiento de inspección, como en las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo que son Administración y no son parte del Poder Judicial, ante éste solo más de alguna vez se ha presentado un escrito solicitando, pidiendo o diciendo el parecer del Consejo.

La integración del Consejo para la Defensa del Contribuyente por su integración (16 vocales incluidos el presidente y el secretario, 8 de esos vocales pertenecen a la administración y 8 de esos vocales son de fuera de la administración) no puede considerarse juez y parte, ya que hasta el día de hoy las resoluciones se han emitido por unanimidad, contando por disposición legal de autonomía e independencia al conocer y resolver los asuntos que se le encomienden.

Hasta la aprobación de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 no existía un reconocimiento legal del Consejo, hoy en día el artículo 34.2 de la LGT potencia la figura del Consejo para la Defensa del Contribuyente, mientras que el artículo 243.2 prevé la integración del Presidente del Consejo en la Sala Especial. La creación del Consejo en 1996 supuso la adaptación al ámbito tributario de ciertas previsiones, contenidas en disposiciones generales, por lo que se pretendía acercar la actividad administrativa a los ciudadanos fomentando el ejercicio de sus derechos y prestándoles apoyo para el cumplimiento de sus deberes, regulándose estos mediante el Real Decreto

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *"La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado"*, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 41.

208/1996, de 9 de febrero; dichas previsiones ya las contemplaba la LGT de 1963 en su artículo 96.3, regla que se recoge hoy en la LGT de 2003 en su artículo 85.

Resalta la supervisión de la actividad de la Administración tributaria en su relación con los ciudadanos, que parte tanto de las quejas recibidas por los gobernados, así como de las investigaciones de oficio cuando se tienen conocimiento a través de los medios de comunicación o de cualquier otra forma (cartas anónimas...), las cuales dan origen a resoluciones que pueden adoptar la forma de recomendaciones de carácter general, sugerencias con carácter singular, así como recordatorios de deberes legales, resoluciones que no tienen carácter vinculante para la Administración, las cuales muchas veces no son atendidas por ésta. La actividad del Defensor del Pueblo ante la Administración central no se limita a lo señalado únicamente, se atiende un sinnúmero de investigaciones referidas a casos puntuales sobre los diferentes impuestos, respecto de las cuales muchas veces los Tribunales Económico-Administrativos retrasan por la escasez de medios materiales y humanos, lo cual da lugar a muchas quejas de forma recurrente todos los años; no siempre consiguiendo las modificaciones recomendadas vía las actuaciones descritas, sin embargo muchos de los planteamientos han acabado recogidos en las nuevas normas que aprueba el legislador.

La Oficina del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid se crea mediante Decreto del Alcalde de fecha 9 de julio de 2004, la cual esta adscrita al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública, la cual surge con la finalidad de que se equilibren las relaciones entre la Administración y el contribuyente, siendo un órgano de contacto directo con los ciudadanos, con el resto de los servicios de la Administración y con el Defensor del Pueblo; en definitiva es una vía de comunicación y de resolución de discrepancias, no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, pues sirve para diagnosticar el estado de la Administración tributaria, funcionando a modo de observatorio de esa realidad, permitiendo detectar las áreas más sensibles en

la aplicación de los tributos municipales,¹⁹ corregir actuaciones y desarrollar nuevas estrategias en la política fiscal entre otros.

Mientras, en la Comunidad de Madrid dentro de su Administración también nace un Instituto análogo, siendo en este caso un órgano de naturaleza unipersonal y que además esta incardinado en la estructura administrativa,²⁰ contando además con el decálogo de derechos del contribuyente, que es previo a la propia figura; y la carta de servicios del Defensor del Contribuyente, donde se recogen los compromisos de este órgano para con el ciudadano y para con la Administración tributaria.

En Castilla y León, el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente se crea por el Decreto 98/2004, de 2 de septiembre.

La ciudadanía común y corriente se ha visto confundida conceptualmente sobre reclamaciones y quejas, entre revocaciones y revisiones de oficio, entre una serie de instrumentos jurídicos cuyas funciones se mezclan indebidamente en la práctica y cuya eficacia potencial no ha sido explorada suficientemente.

Mientras, la Agencia Tributaria de Madrid, busca conseguir con sus actuaciones un incremento de la productividad y un incremento de la satisfacción de los contribuyentes, para como consecuencia de ello se quejen menos ante el Defensor y reclamen menos al Tribunal;²¹ el primer derecho y garantía de los contribuyentes, es exigir la imparcialidad, publicidad y motivación de lo que constituyen las decisiones originarias de la actividad inspectora del Estado; Manuel Garzón Herrero señala que el Plan General de Inspección constituye el primer derecho y garantía de los contribuyentes.²²

¹⁹ PARRONDO AYMERICH, Jaime, "La revisión de los tributos municipales por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid", en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 117.

²⁰ CASADO LÓPEZ, Héctor, "El Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid", en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 75.

²¹ NAVARRO HERAS, Rosana, "La aplicación de los tributos municipales. La Agencia Tributaria de Madrid", en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 111.

²² GARZÓN HERRERO, Manuel, "El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La

El procedimiento ante el Consejo puede considerarse un instrumento útil para el ciudadano y el profesional de la materia tributaria, el Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano de gran utilidad, a pesar de su corta vida y de que su propio Decreto de creación lo configura como un órgano sin presupuesto. Al Consejo todavía no se le ha dado la importancia ni la difusión que debe tener, es un órgano pionero que funciona dentro de sus posibilidades, que tiene un futuro indiscutible en el ámbito de las relaciones de la Administración con los contribuyentes, que incluso debe ampliar sus competencias, probablemente también en la vía deseable de la solución transaccional de conflictos en materia tributaria.²³

1.6. El Derecho Tributario en México

Es conveniente analizar en el presente trabajo el concepto de Derecho Tributario en México a la luz de la reforma constitucional del día 6 de junio de año 2011 a las bases del juicio de amparo por su trascendencia en la propuesta planteada.

El nacimiento del Derecho Tributario como materia se produce con los Estados de Derecho y con el Estado Constitucional, en la entonces República Mexicana (1857), hoy los Estados Unidos Mexicanos (1917) no se había visto una referencia dentro del orden jurídico nacional del termino “Derecho Tributario”, la Constitución Política sólo aludía a las contribuciones, impuestos o ingresos públicos.

El Derecho Tributario en el transcurso de la historia ha sido referido en diversas obras doctrinarias en Europa y Latinoamérica, hoy México no es la excepción ya. Uno de los aspectos significativos de la reforma constitucional en materia de las bases de la Ley de Amparo del día 6 de junio del año 2011 en nuestro país, es el relativo a distinguir de alguna manera el “Derecho Tributario”, respecto del “Derecho Fiscal.”

perspectiva del Tribunal Supremo”, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Thomson Civitas, Madrid, 2007, p. 13.

²³ LUQUE DELGADO, Eduardo, “*El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del asesor fiscal*”, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 158.

En un principio la distinción se realiza, al establecer de una manera tajante la no aplicación de la declaratoria general de inconstitucionalidad establecida en la fracción II del artículo 107 constitucional a normas generales en materia tributaria (no fiscal), precisamente con la reforma que sufre este numeral en el año 2011 y posteriormente con la nueva ley reglamentaria derivada de dicha reforma constitucional.

El 2 de abril de 2013, se publica una nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acorde a la reforma constitucional del 6 de junio de 2011; y en su artículo 135, relativo a la suspensión del acto reclamado, alude de una manera específica a contribuciones y a créditos de naturaleza fiscal, cuando el numeral 135 de la ley abrogada, refería solamente a contribuciones y aprovechamientos.

Tales distinciones implican por parte del Constituyente Permanente, un reconocimiento de que el “Derecho Tributario” es distinto del “Derecho Fiscal” y que muchas veces en nuestra labor de enseñanza, se llega a utilizar como sinónimo lo fiscal respecto de lo tributario, sin hacer la distinción precisa entre el contenido de cada una de las materias en cita, vinculadas a su vez con el “Derecho Financiero”.

El término “Derecho Fiscal” para varios autores es sinónimo de “Derecho Tributario”; la definición que se encuentra en el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México sobre el “Derecho Fiscal”, refiere al conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado, siendo entonces una rama del “Derecho Financiero”; y este último un conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado.²⁴

²⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, 8ª. Ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995, tomo D-H, p. 992.

Gian Antonio Michelli señala que la figura típica del tributo es el impuesto entendido como prestación coactiva,²⁵ en México caben dentro del concepto tributo las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) más no así los aprovechamientos; en nuestro país el sistema tributario se crea por disposición constitucional, el aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias para cumplir con el objetivo o propósito que es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y Municipios se encuentra a cargo del Congreso de la Unión mediante sus facultades legislativas en su diseño, sin rebasar o violentar los principios constitucionales.²⁶

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en ninguno de sus apartados se define qué es el tributo, la contribución, el impuesto o en su caso de manera general la carga impositiva, la fracción IV del artículo 31 sólo alude a la obligación de contribuir en los términos que dispongan las leyes en el soporte de los gastos públicos; en el Código Fiscal de la Federación tampoco se dispone una definición de la contribución, pero si existe una clasificación de la misma (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).²⁷

Los ingresos del Estado son diversos, en principio el sostén económico de la nación Mexicana son las aportaciones que realizan los particulares, personas físicas y jurídicas en atención al mandato constitucional de contribuir para sufragar el gasto público en los distintos niveles de gobierno a través de las contribuciones que por ley se encuentran afectos, sin embargo, el Estado cuenta además con otro tipo de ingresos (patrimoniales y crediticios) que se pueden clasificar en no tributarios.

El italiano Dino Jarach en 1943 ya nacionalizado argentino, en su obra clásica –El Hecho Imponible– señala que el tributo constituye el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley, por virtud de la cual el Estado u otra entidad

²⁵ Antonio, Micheli, Gian, *Curso de derecho tributario*, trad. de Julio Banacloche, Madrid, Editorial de Derecho Reunidas, 1974. p. 48.

²⁶ Jurisprudencia P./J. 62/98 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época.

²⁷ Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

pública tiene la pretensión y uno o más sujetos la obligación de dar una suma de dinero;²⁸ es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo.²⁹

Dino Jarach escribe en 1945, que al fin de cuentas, el “Derecho Fiscal” no sería, según esa concepción, sino un conjunto de normas que indican a la Administración cómo debe moverse para obtener el dinero que el Estado necesita. Estas normas resultarían, entonces, nada más que normas de “Derecho Administrativo”, y el “Derecho Tributario” perdería cualquier personalidad, cualquier fisonomía propia; sería un “Derecho Administrativo” como muchos otros, exactamente como las normas que indican a la Administración Militar cómo se debe proceder para el reclutamiento de hombres. Sólo que en vez de tratarse de reclutar hombres, se trata de reclutar dinero, y en vez de Administración Militar se trata de Administración Fiscal.³⁰

En 1957 el español Fernando Sáinz de Bujanda, traducía la obra del italiano Achille Donato Giannini “*Istituzioni di Diritto Tributario*” donde definía al “Derecho Tributario” como aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.³¹

G. A. Posadas Belgrano en 1959 (Uruguay) define el contenido del Derecho Tributario en los siguientes términos: El derecho tributario comprende las normas que establecen como nacen las relaciones tributarias, cuáles son los fenómenos determinantes de la relación de impuesto o sea, el presupuesto abstracto, que en cada caso que se produce da lugar a la relación personal y concreta de impuesto entre fisco y contribuyente.³²

²⁸ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Segunda Edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971, p. 16.

²⁹ *Ibidem*, p 11.

³⁰ Jarach, Dino, *Introducción al derecho tributario*, Argentina, Facultad de Derecho-Fundación de Cultura Universitaria, colección Clásicos Jurídicos, 1995 p. 10.

³¹ Giannini, A. D. *Instituciones de derecho tributario*, 7ª. Edición Italiana 1956, trad. de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 7.

³² Posadas Belgrano, G. A., *Derecho tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959, p. 32.

En 1962 Carlos M. Giuliani Fonrouge considera que el “Derecho Tributario” o “Derecho Fiscal” es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.³³

Hablar sobre “Derecho Fiscal” y “Derecho Tributario” por su terminología no hay una uniformidad al respecto; Giuliani Fonrouge señalaba que en tanto la doctrina italiana española y brasileña usan la denominación derecho tributario (*diritto tributario*), los alemanes prefieren *derecho impositivo* (Steuerrecht) a pesar de disponer del vocablo *Abgaberecht*, que sería más adecuado técnicamente y que tiene, en cambio, amplia aceptación en la actual doctrina suiza; por su parte los autores franceses, se refieren al derecho fiscal (*droit fiscal*), a igual que los mejicanos (*sic*), que es la denominación generalizada entre nosotros y que algunos autores objetan por entenderla referida a toda la actividad del Estado o *fisco* y no solamente a la de carácter tributario.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que se menciona -*derecho tributario*-, por su carácter genérico, pero no hay inconveniente en continuar utilizando el popular derecho *fiscal*, por estar en nuestras costumbres; que es la misma razón por la cual la doctrina alemana prescinde el vocablo técnicamente inobjetable, para preferir el tradicional.

Sin desconocer la importancia de la terminología en derecho sigue diciendo Giuliani Fonrouge, creemos que deben prevalecer los conceptos, y si éstos son claros no hay razón para hacer innovaciones, por lo menos con el exclusivismo que algunos pretenden. Por lo demás, la expresión *derecho fiscal* ha adquirido resonancia internacional, por corresponder al nombre de la disciplina en el derecho anglosajón -*fiscal law*- y a la denominación de una prestigiosa institución: la *International Fiscal Association de Droit Fiscal International*, que ha divulgado sus principios.

Un concepto más específico lo realiza el mismo Jarach en 1969, al establecer lo que el denomina el objeto de la ciencia del “Derecho Tributario”: El derecho

³³ Giuliani, Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 9ª. Edición, Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 34.

tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. Tiene como objeto el conocimiento de esas normas y principios,³⁴ mientras que Gian Antonio Micheli afirmaba que, como rama de la ciencia jurídica, el Derecho Tributario tiene, por tanto, como objeto el estudio sistemático de aquellas normas y se presenta como una parte del Derecho Público, por ello, podría ser incluido dentro del Derecho Administrativo (siempre que éste se considerara en sentido amplio) puesto que éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y sus relaciones con los sujetos pasivos.³⁵

Ramón Valdés Costa en 1970 escribe un concepto de Derecho Tributario: Instituciones como conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.³⁶

En México, en 1985 surge la obra del Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez: Principios de Derecho Tributario, con la finalidad de satisfacer en forma sencilla las necesidades de los estudiantes de las carreras profesionales para introducirse precisamente en el “Derecho Tributario”, donde al hablar de las finanzas públicas, delimita la materia y señala que el contenido del Derecho Fiscal ha sido confundido con frecuencia, debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, al grado de que lo han llegado a confundir con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha generado anarquía en el uso de este concepto,³⁷ concluye al igual que lo hace en 1962 el argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge para que, en razón de la costumbre de usar como sinónimos o de manera análoga³⁸ ambos términos, en el desarrollo

³⁴ Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Edición nueva actualizada, Argentina, Liceo Profesional Cima, 1969, p. 6.

³⁵ Antonio, Micheli, Gian, *op. cit.*, nota 25, p. 75.

³⁶ Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 2ª. Edición, Santa Fe de Bogotá, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996, p. 221.

³⁷ Delgadillo, Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4ª. Edición, México, Limusa, 2003, p. 22.

³⁸ Giuliani, Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, nota 33, p. 35.

de los temas en sus obras, utilizan indistintamente las palabras “fiscal” y “tributario.”³⁹

La reforma constitucional del día 6 de junio del año 2011, a las bases de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Ley de Amparo), permite apreciar que el “Derecho Tributario” tiene una implicación relativa de manera exclusiva a los tributos que recibe el Estado de manos de los gobernados, respecto del “Derecho Fiscal.”

La diferencia objetiva se observa en la nueva redacción del artículo 135 de la Ley de Amparo, al referirse de manera específica que la suspensión del acto reclamado, se podrá conceder discrecionalmente en contra del cobro de contribuciones (Derecho Tributario) o créditos de naturaleza fiscal (Derecho Fiscal).

En México el Derecho Tributario comprende las normas relativas al establecimiento de las contribuciones, su obtención, verificación y aplicación de sanciones; el Estado tiene otros ingresos de naturaleza no tributaria que bien se podrían denominar fiscales.

Es conveniente que durante el presente trabajo al hablar del “Derecho Fiscal” o de la materia “fiscal” o del juicio de amparo “fiscal”, se pueda considera como sinónimo de “Derecho Tributario” o de la materia “Tributaria.”

³⁹ *Ibidem.* p. 26.

CAPÍTULO 2

LEGISLACIÓN VIGENTE

2.6. México

Una vez que los derechos naturales se incorporaron en textos jurídicos, se transformaron en derechos positivos. Dejaron de ser un descubrimiento de la razón para convertirse en derechos jurídicamente establecidos y reconocidos de forma igualitaria a todos los individuos.⁴⁰

Para delimitar en el tiempo la existencia de un Código Fiscal General en nuestro país⁴¹ puedo señalar que el antecedente más antiguo encontrado a nivel federal a raíz de la reforma constitucional que sufre la Carta Magna el 5 de febrero de 1917, donde se hace referencia a la expedición de un Código Fiscal de la Federación, data de una publicación en el entonces Diario Oficial el 13 de febrero de 1929; mediante la cual se daba a conocer el Decreto por el cual se facultaba al “Ejecutivo de la Unión” (*sic*) para expedir tal ordenamiento y hacer las reformas necesarias en todas las leyes fiscales,⁴² debiendo el Ejecutivo dar cuenta al H. Congreso de la Unión, del uso que haya hecho del otorgamiento de dichas facultades, en el siguiente período de sesiones; no se cuenta con información respecto de que se haya hecho uso de tales atribuciones por parte del Presidente de la República.

El segundo antecedente relativo al ordenamiento legal en cita, data de una publicación en el Diario Oficial del 14 de febrero de 1930, donde de nueva cuenta el Congreso de la Unión otorga facultades al Ejecutivo de la Unión para expedir un Código Fiscal de la Federación, donde además se incluía la potestad de reformar las leyes de impuestos sobre la Renta y del Timbre, sobre las industrias de alcoholes y demás bebidas alcohólicas, de tabacos y de

⁴⁰ SALAZAR UGARTE, Pedro, *La democracia constitucional, una radiografía teórica*, México, Fondo de Cultura Económica, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006, p. 85.

⁴¹ Se parte de la reforma a la Constitución del 5 de febrero de 1857 en 1917.

⁴² “ARTICULO 2º.- Se faculta al propio Ejecutivo para reformar las leyes de impuestos sobre las industrias de alcoholes y demás bebidas alcohólicas; de tabacos y de hilados y tejidos; sobre la Renta y del Timbre y Minería”.

impuestos y derechos de salubridad; para introducir en las demás leyes fiscales las reformas necesarias para su coordinación con el Código Fiscal, debiendo dar cuenta al H. Congreso de la Unión del uso que haya hecho de las facultades que otorgadas durante el siguiente periodo ordinario de sesiones; no se encontró antecedente alguno sobre el uso de dichas facultades.

El 31 de diciembre de 1937 se publica en el Diario Oficial la Ley sobre Percepciones Fiscales de la Federación, dicho ordenamiento contemplaba en tan solo 22 numerales generalidades en materia fiscal.

El tercer antecedente existente respecto de la existencia de un Código Fiscal de la Federación data de una publicación del 31 de diciembre de 1938, es mediante la cual se da a conocer la existencia del primer Código Fiscal de la Federación en México, tal ordenamiento entraría en vigor el 1º. de enero de 1939 en toda la República en atención a su artículo 1º. transitorio, “derogando” (*sic*) todas las leyes y disposiciones fiscales, en lo que se opongan a este nuevo Código, en particular, la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación anteriormente mencionada, así como la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y el Título Segundo de la entonces Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

Apenas recientemente promulgado, Pugliese el gran tributarista italiano, radicado en la época en la Argentina, cuyas obras inspiraron a los redactores del código, escribía en junio de 1939, mientras enseñaba en la Universidad de Córdoba, que “bien puede decirse que los Estados Unidos Mexicanos van a la vanguardia con la Ley de Justicia de 1936 y el Código Fiscal Federal de 1938 que colocan a la legislación financiera Mexicana entre las más modernas, las más orgánicas, las mejores de los Estados de América.”⁴³

Alfonso Cortina Gutierrez escribió que el Código Fiscal de la Federación de 1938 “se inspira, en la doctrina italiana; no es una coincidencia la similitud que existe entre el plan general de ese ordenamiento legislativo, que en el año de 1938 cristalizó en normas de derecho positivo las reglas teóricas del proceso

⁴³ Prólogo a la 1ª. edición de la traducción española de las instituciones de Derecho Financiero, México, Fondo de Cultura Económica, 1943.

de formación del crédito fiscal y las Instituciones de Derecho Financiero de Mario Pugliese.”⁴⁴

El primero Código Fiscal de la Federación (1938) en México entonces, constituía un cuerpo de normas que representaba una jerarquía superior a las disposiciones contenidas en las demás leyes tributarias.

Un cuarto antecedente respecto al Código Fiscal de la Federación se encuentra en la publicación del entonces Diario Oficial del 19 de enero de 1967 que daba lugar a la existencia del segundo ordenamiento que “derogaba” (*sic*) el del 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas, el cual entraría en vigor el 1º. de abril de 1967 en atención a sus artículos 1 y 2 transitorios.

El quinto y último antecedente alusivo al Código Fiscal de la Federación es del 31 de diciembre de 1981, consistente en una publicación en el Diario Oficial mediante la cual se anuncia un nuevo ordenamiento (el tercero) que entraría en vigor el 1º. de octubre de 1982, sin embargo mediante decreto del 30 de septiembre de 1982 se reformaba tal disposición para prorrogar su entrada en vigor al 1º. de abril de 1983, abrogándose el segundo Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966 publicado el 19 de enero de 1967; siendo este ordenamiento el que actualmente nos rige en México.

El vigente Código Fiscal de la Federación que establece la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, marca un cambio radical en el país por el sentido de la figura a favor de los gobernados,⁴⁵ el cual a la letra dice:

“Artículo 18-B. La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

⁴⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, número extraordinario, 1965, pp. 58-64.

⁴⁵ VEGA VARGAS, Fernando R., *Análisis temático del Código Fiscal de la Federación*, tomo I, México, Dofiscal Lexis Nexis, 2007, p. 82

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”⁴⁶

Cabe observar que la “protección y defensa” a la que alude se orienta conforme a cuatro factores esenciales:⁴⁷

A.- El de operar a solicitud del contribuyente.

B.- El de intervenir únicamente en materia de “asuntos emitidos” y “determinaciones”.

C.- El de tratarse de un nuevo “organismo autónomo” a utilizar en contra de otros “organismos autónomos”, y con el carácter de una mera defensoría de oficio, cuya gratuidad no asegura la eficiencia mínima a exigir en cualquier defensa formal debidamente profesionalizada.

D.- El de precisar que los “asuntos” de los que se ocupa son los emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, mientras que las “determinaciones” que les ocuparán serán las procedentes únicamente de las autoridades fiscales y de los organismos fiscales autónomos de carácter fiscal.

Aunado a lo anterior, en la práctica se observa que en las delegaciones instaladas poco a poco a lo largo y ancho de la nación Mexicana, en algunas de ellas se ha designado al frente a titulares más por cuestiones de carácter político que por su experiencia en la materia tributaria, como en el caso de Michoacán, que no son Licenciados en Derecho y ello implica una deficiente representación de los contribuyentes⁴⁸ ante un órgano jurisdiccional por su formación que en muchos casos es la de ser Licenciados en Economía o en Contaduría; precisamente el sentir y razón de ser de las profesiones jurídicas se desarrolla en un apartado más adelante del presente capítulo más delante,

⁴⁶ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, [en línea], [citado 08/04/2009, 20:41 horas], disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s=>

⁴⁷ DIEP DIEP, Daniel; *Código Fiscal de la Federación, Análisis y Comentarios*, 1ª. ed., México, Ed. Themis, 2005, p. 18A – 18B.

⁴⁸ La PRODECON les denomina: pagadores de impuestos.

relativo a la imperiosa necesidad de contar con profesionistas del Derecho al frente de este tipo de organismos.

2.7. España

En España como ya se precisó en el capítulo anterior, es en la Constitución de 1978 donde se constituye el origen del defensor del pueblo:

“CAPÍTULO CUARTO DE LAS GARANTIAS DE LAS LIBERTADES Y DERECHOS FUNDAMENTALES

Artículo 54. Una Ley orgánica regulara la institución del Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por estas para la defensa de los derechos comprendidos en este Título, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales.”⁴⁹

De igual forma en correlación con la disposición constitucional, en la Ley 1/1998, del 26 de febrero, establece los Derechos y Garantías de los Contribuyentes en los siguientes términos:

“CAPÍTULO I

Principios generales y derechos de los contribuyentes

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas.
2. Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento.
3. Las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes

⁴⁹ Constitución Española, [en línea], [citado 07/04/2009, 22:25 horas], disponible en: <http://www.valencianet.com/constitucion/constt1.htm#a54>

legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria.”⁵⁰

Mientras que en el REAL DECRETO 2458/1996 del día 2 de diciembre se materializa la idea del constituyente, mediante dicho ordenamiento se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda se establece que:

“Artículo 1. Creación.

Se crea en la Secretaría de Estado de Hacienda y adscrito al Secretario de Estado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, para la mejor defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria del Estado.

Este órgano tendrá naturaleza asesora, sin perjuicio de las competencias atribuidas a su unidad operativa adscrita.”⁵¹

Por su parte la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria consigna en su artículo 34 los Derechos y Garantías de los Obligados Tributarios, donde se encuentran los límites de actuación de estos para con el Estado dentro de su relación jurídico tributaria en los siguientes términos:

“SECCIÓN 4.a LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

...

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.”⁵²

⁵⁰ Ley 1/1998, [en línea], [citado 07/04/2009, 22:51 horas], disponible en: <http://www.derecho.com/l/boe/ley-1-1998-derechos-garantias-contribuyentes/#A1>

⁵¹ Real Decreto 2458/1996, [en línea], [citado 07/04/2009, 23:06 horas], disponible en: <http://www.derecho.com/l/boe/real-decreto-2458-1996-crea-consejo-defensa-contribuyente-secretaria-hacienda/>

⁵² Ley 58/2003, [en línea], [citado 07/04/2009, 23:15 horas], disponible en: <http://www.derecho.com/l/boe/ley-58-2003-general-tributaria/>

“Artículo 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.
...

2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.”⁵³

La denominación de Defensor del Pueblo de la Constitución Española ha sido seguida por Argentina (artículo 86), Bolivia (artículos 127-131, reformados en 1993), Ecuador (artículo 29), Paraguay (artículo 276), Perú (artículo 161) y Venezuela (artículo 280).

Guatemala optó por integrar una Comisión de Derechos Humanos y contar, además, con un Procurador de Derechos Humanos (artículos 273-5). En estos casos se trata, como en España de órganos designados por el congreso. La Constitución Mexicana (artículo 102.B reformado en 1992) dejó a la ley la denominación de los organismos federal y estatal encargados de tutelar los derechos humanos, pero una modificación posterior (1999) incorporó la denominación de Comisión Nacional de los Derechos Humanos. A partir de esta reforma la Comisión cuenta con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.⁵⁴

Abelardo Delgado señala que, la Administración Tributaria en España necesita de unas atribuciones y de unas facultades para cumplir con sus funciones, sus funciones que no son solamente, digamos, de atender a una clientela. Es verdad que existe esa figura del contribuyente como cliente, que es una buena

⁵³ ⁵³ Ley 58/2003, [en línea], [citado 07/04/2009, 23:18 horas], disponible en: <http://www.derecho.com/l/boe/ley-58-2003-general-tributaria/>

⁵⁴ VALADÉS, Diego, *México, Constitución y democracia*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2002, p. 52.

figura, una figura muy anglosajona pero no por ello deja de ser una buena figura.⁵⁵

2.8. Los principios constitucionales de la tributación en México

Los principios constitucionales de la tributación establecidos en los Estados Unidos Mexicanos (México), han tenido una evolución atendiendo a cada una de las etapas históricas de la nación, hoy a la luz de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, permite considerarlos como Derechos Humanos.

Partiendo del análisis de textos constitucionales históricos aplicables en México, desde 1812 con la Constitución de Cádiz, hasta la reforma de junio de 2011 a la Constitución vigente, trayendo al presente la interpretación del Poder Judicial Federal a dichos principios, se arriba a la anterior determinación, considerando que el Constituyente originario en 1857, retomaba los principios que el economista inglés Adam Smith, exponía en su obra *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*⁵⁶ para estructurar la entonces fracción II del artículo 31 constitucional (con base en los principios de igualdad, de certidumbre, de comodidad y de economía) y con ello determinar los principios constitucionales de la tributación, hoy vigentes en la fracción IV del numeral en cita; derivado de las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general:

I. Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima

⁵⁵ DELGADO PACHECO, Abelardo, *“El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del abogado tributarista”*, en SERRANO ANTON, Fernando (director). *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 144.

⁵⁶ Smith, Adam, *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, Publicaciones Cruz O, S.A., 1994, p 408.

consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo de viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate o recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.

II. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo a de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.

III. Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va

necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad.

IV. Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere una gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de

los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el erario y sin beneficio para la Real Hacienda.

Lo anterior permite visualizar que de 1812 a 1857 al aludir el tema impositivo en nuestra nación, se cita en una sola ocasión en los textos analizados, el deber de contribuir a los gastos del Estado en “proporción” a los haberes de los gobernados, como se muestra a continuación:

2.3.1. Antecedentes constitucionales históricos⁵⁷

1812: Constitución Política de la Monarquía Española

Constitución que se dicta en el nombre de Dios Todopoderoso, Padre, Hijo y Espíritu Santo, “autor y supremo legislador de la sociedad”, su Título I denominado: De la Nación Española y de los españoles, contempla en su Capítulo II “de los españoles”, el artículo 8. que indica: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

El territorio de las “Espanas” entre otros, comprendía en la América septentrional a la Nueva España y la Península de Yucatán. Se contempla en el Título VII denominado “De las contribuciones”, un Capítulo Único, donde resaltan los artículos 339 y 340 que a la letra indican:

“Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

1814: Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana

Constitución sancionada el 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, con el objeto de sustraerse de la dominación extranjera y sustituir al despotismo de la monarquía española; su Título I denominado “Principios o Elementos Constitucionales”, contempla en el Capítulo V “De la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos”, el artículo 36 precisa que “Las

⁵⁷ Información obtenida del apartado “*Textos constitucionales históricos*” de la página web del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM visible en www.infojuridicas.unam.mx .

contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa. El Capítulo VI “De las obligaciones de los ciudadanos” precisa que:

“Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

Por su parte, el Capítulo VIII “De las atribuciones del supremo Congreso”, bajo un subtítulo “Al supremo Congreso pertenece exclusivamente:”

“Artículo 113. Arreglar los gastos del Gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos...”

1821: Tratados de Córdoba

Se instauraba en la “América” un imperio monárquico, constitucional moderado, en 17 artículos se establecía el tipo de nación, de gobierno, de administración, etc., pero en ninguna parte se establecía la forma de conformar su hacienda pública. El acuerdo fue rechazado por el gobierno de España.

1822: Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano

Con este se abolía la Constitución Española, quedando sin embargo, en su fuerza y vigor las leyes, órdenes y decretos promulgados anteriormente en el territorio del imperio hasta el 24 de febrero de 1821, en cuanto no pugnen con este, y con las leyes, órdenes y decretos expedidos, o que se expidieren en consecuencia con nuestra independencia. En la Sección Primera de Disposiciones Generales, Capítulo Único, el artículo 15 aludía al pago de las contribuciones en los siguientes términos:

“Art. 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado”.

1824: Acta Constitutiva de la Federación

Con su decreto, la nación Mexicana se declara libre e independiente para siempre de España, adoptando para su gobierno la forma de república

representativa popular federal. En el apartado relativo al “Poder Legislativo”, se contiene el artículo 13 que consigna que pertenece exclusivamente al congreso general dar leyes y decretos para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo.

1824: Constitución de los Estados Unidos Mexicanos

Reafirma la declaración de ser para siempre libre e independiente del gobierno español y de cualquier otra potencia. En su Título III “Del Poder legislativo”, en su “Sección Quinta” denominado “De las facultades del Congreso general”, se contiene el artículo 50, relativo a las facultades exclusivas del Congreso general, señalando entre otras, la relativa a (fracción VIII) fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.

1835: Bases Constitucionales Expedidas por el Congreso Constituyente

En ellas se manifiesta que la nación Mexicana es soberana e independiente, mientras que el sistema gubernativo de la nación es el republicano, representativo popular. Su artículo 13 consigna que las leyes y reglas para la administración de justicia en lo civil y criminal, serán las mismas en toda la nación, y lo serán igualmente las que establezcan contribuciones generales.

1836: Leyes Constitucionales

En la “Primera” relativa a los “Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República”, el artículo 3 alude a las obligaciones del mexicano y en su fracción II establece el cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan; mientras al congreso general de manera exclusiva, le corresponde decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse (fracción III, artículo 44, Tercera Ley Constitucional).

1843: Bases de Organización Política de la República Mexicana

Su Título II denominado “De los habitantes de la República”, contiene un artículo 9 que habla de los Derechos de los habitantes de la República, en la

fracción XII consigna que: a ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases. El Título III “De los mexicanos, ciudadanos mexicanos y derechos y obligaciones de unos y otros”, en su artículo 14 precisa que: es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.

1847: Acta Constitutiva y de Reformas

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación Mexicana.

1847: Bases para la Administración de la República hasta la Promulgación de la Constitución

No hay referencia alguna a las obligaciones de los ciudadanos de la nación Mexicana.

1857: Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos

Su Título I, Sección II “De los mexicanos”, en su artículo 31, fracción II establece que es obligación de todo mexicano: contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En la Constitución existe en el mismo título en cita, la Sección III “De los extranjeros” y en su artículo único (33) se contempla la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país.

1917: Reforma a la Constitución de 5 de Febrero de 1857

El artículo 31 constitucional originario, que contemplaba en 1857 tan solo dos fracciones (I y II), subsiste respecto del título y denominación, el contenido de la fracción II original, con la reforma pasa a ser la fracción IV que establece: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta fracción IV del artículo 31 constitucional, sufre una reforma el lunes 25 de octubre de 1993, para incluir al Distrito Federal, aspecto que hasta esa fecha desde 1857 no se había contemplado; el texto vigente de dicha fracción es el siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

2.3.2. Las reformas constitucionales de 2011

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufre dos reformas trascendentales en el mes de junio de 2011, la primera de ellas se publica el día 6 y es la relativa a reformar los artículos 94, 103, 104 y 107 que inciden en el juicio de amparo, dando lugar a una nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, vigente a partir del pasado 3 de abril de 2013.

Fue un acontecimiento que cambió la historia del Poder Judicial de la Federación en México, dio lugar al inicio de la Décima Época respecto de la interpretación de las normas de nuestro orden jurídico nacional.

La idea del Poder Constituyente Permanente con esta reforma a la Carta Magna es, de que la institución de amparo vuelva a su origen: la prestación de un servicio público de importancia capital; para el buen funcionamiento de la República democrática; para evitar los abusos del poder; para garantizar nuestro régimen de libertades. Las reformas, le otorgan nuevas herramientas, nuevas armas para atender los reclamos de justicia de la sociedad al Poder Judicial Federal, siendo entonces ahora, el juicio de amparo más ágil y más accesible para los individuos, al reconocerse al interés legítimo, como detonante de la actividad jurisdiccional: el nuevo texto constitucional, ordena que el acceso a la justicia federal sea más amplio, más abierto, no restringido, no exclusivo, no excluyente.

Esta reforma constitucional implicó que el juicio de garantías, se actualizara para contribuir a la construcción de un mejor futuro para todos. El alcance de la reforma constitucional en esta materia, no puede leerse separada de la otra gran reforma constitucional, la publicada el día 10 siguiente: La reforma constitucional en materia de “derechos humanos”, representó un cambio sin precedentes para el sistema jurídico mexicano en general y, en particular, para el sistema jurisdiccional federal. La reforma consiste en modificar la denominación del Capítulo Primero del Título Primero, pasando a ser de “Las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”; así como el primero y quinto párrafos del artículo 1o. en los siguientes términos:

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

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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.

(...)

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.”

Se reforma además el segundo párrafo del artículo 3o.; el primer párrafo del artículo 11; el artículo 15; el segundo párrafo del artículo 18; el primer párrafo del artículo 29; el primer párrafo del artículo 33; la fracción décima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del

apartado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 1o. y recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en esa fecha en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en esa fecha en su orden, al artículo 102 del Apartado B.

La aplicación de las dos reformas constitucionales, inició una transformación sin precedente para la judicatura federal. La reforma constitucional en materia de amparo, redundó en una mayor legitimidad social del trabajo de la judicatura federal y, con ello, en una mayor independencia y libertad en su desempeño, mientras que la relativa a derechos humanos, además de reconocer ahora a estos, en lo que hasta esa fecha se contemplaba como “garantías individuales”, reconoce además los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales signados por México, permite la interpretación conforme, da lugar al principio *pro persona* o *pro homine* y genera un deber para todas las autoridades y al Estado Mexicano mismo en materia de protección de los derechos humanos.

Es a partir de la Constitución de 1857⁵⁸ en donde en el Título I, Sección I se reconocen los derechos del hombre, esta sección contenía los mismos en los primeros 29 artículos constitucionales.

Con la reforma que sufre la Constitución de 1857 el 5 de febrero de 1917,⁵⁹ sufren cambios las denominaciones del título y sección, pasando a ser en ese momento “Título Primero” y “Capítulo I” bajo una nueva denominación: “De las garantías individuales”, contempladas en los primeros 29 artículos constitucionales. Es entonces el pasado 10 de junio de 2011, que la

⁵⁸ Texto conforme a DUBLAN, Manuel y José María Lozano, Legislación mexicana o colección completa de las disposiciones legislativas expedidas desde la independencia de la República, edición oficial, México, 1877, tomo VIII, pp. 384-399.

⁵⁹ Texto conforme al Diario Oficial, Tomo V, 4a. Época, No. 30, Lunes 5 de febrero de 1917, pp.149-161.

denominación del “Capítulo I” se reforma para denominarse a partir del día siguiente: “De los derechos humanos y sus garantías.”

Los entonces “derechos del hombre” y posteriormente “garantías individuales” hoy “derechos humanos y sus garantías”, han prevalecido en los primeros 29 artículos del texto constitucional, sin embargo, dentro de estos numerales, no se contemplan los principios constitucionales de la tributación: “La legalidad, la proporcionalidad y equidad tributaria.”

Los principios constitucionales de la tributación, se consignan en la fracción IV del artículo 31 constitucional (en el texto constitucional de 1857 la fracción II del mismo artículo 31 alude a ellos), donde se impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en todos los niveles de gobierno (Federación, Distrito Federal, Entidades Federativas y Municipios) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes por parte de los gobernados, debiendo el legislador en consecuencia, crear leyes que permitan que todos los sujetos tributen en proporción directa a su propia capacidad contributiva, respecto de la riqueza gravada.

Si bien es cierto, este artículo 31 se encuentra fuera de los primeros 29 artículos que contemplaban garantías individuales, hoy derechos humanos y sus garantías, no menos cierto es, que el máximo órgano jurisdiccional del país, decretó a mediados de los años 80’s en jurisprudencia firme, que dichos principios al lesionarse, trastocaban garantías individuales.

El ejercicio de las funciones de las autoridades legislativas y ejecutivas (administrativas) en México, se supedita a una serie de reglas o lineamientos constitucionales en su desempeño, ya que por el hecho de ser autoridades, estas no pueden actuar a su libre arbitrio en perjuicio de los gobernados, en el tema impositivo, su parámetro se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional, de donde derivan los principios constitucionales de la tributación, mismos que en diversas épocas jurisprudenciales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado de donde derivan las siguientes Tesis Jurisprudenciales:

a) Principio de legalidad:

El principio de legalidad tributaria es una característica de las contribuciones en México, éste deriva de la fracción IV del artículo 31 constitucional al establecer que son obligaciones de los mexicanos:

“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.”

Una definición precisa del concepto del principio de legalidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 91-96, Primera Parte, visible en la página 173 que a la letra indica:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano

del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

PLENO Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

b) Principio de proporcionalidad y equidad:

La proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo; y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva.⁶⁰ El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.⁶¹

Una definición precisa del concepto del principio de proporcionalidad y equidad tributaria, se plasma en la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada

⁶⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; *Principios de derecho tributario*, 5ª. Ed, México, Limusa, 2013, p. 70.

⁶¹ *Idem*.

por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 113 que a la letra indica:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

PLENO Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

c) Los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad como garantías individuales:

Una vez definidos los principios constitucionales de la tributación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es conveniente precisar que éstos han sido considerados por dicho órgano jurisdiccional en su momento, como garantías individuales, basta con revisar la Tesis Jurisprudencial de la Séptima Época, dictada por el Pleno del máximo órgano jurisdiccional en México, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Volumen 187-192, Primera Parte, visible en la página 111 que a la letra indica:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una

violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

PLENO Séptima Época, Primera Parte:

Volúmen 62, página 31, Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coagraviados (acumulados). 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Volúmenes 97-102, página 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coagraviados. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, página 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.

Volúmenes 181-186, página 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 46. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

La evolución en la denominación del Capítulo Primero, del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando a ser de "Las Garantías Individuales" a "De los Derechos Humanos y sus Garantías", permite identificar hoy, que los principios constitucionales de la tributación: legalidad, proporcionalidad y equidad, que en su momento por interpretación

jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los consideró como “garantías individuales” a pesar de estar fuera de los primeros 29 artículos constitucionales que las contemplan, son derechos humanos.

Al establecer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, ya que de no ser así, se estarían violentando derechos humanos en contra de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. En México, el Congreso de la Unión legisló en 2013, un paquete de reformas fiscales aplicables a partir del ejercicio fiscal 2014 a diversos ordenamientos federales⁶² el proceso legislativo derivó no en el establecimiento de nuevas contribuciones, pero sí en la ampliación de conceptos que anteriormente no se encontraban gravados en materia del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; si el legislador federal no acató en su quehacer reformador los principios constitucionales de la tributación establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, los sujetos afectados, mediante la

⁶² Hasta el día 24 de noviembre de 2013, solamente se había publicado en una edición vespertina del Diario Oficial de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, así como una reforma a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013, mediante la cual se permite un endeudamiento adicional de 70 mil millones de pesos más, al originalmente previsto.

institución jurídica del amparo, podrán solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión por una evidente violación a sus derechos humanos ante el primer acto de aplicación o en su momento a partir de la entrada en vigencia de la norma, ya que las normas tributarias tienen una característica dual, al ser autoaplicativas y heteroaplicativas.

De acuerdo con el artículo 1º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado el 10 de junio de 2011, los jueces están autorizados para realizar un control de convencionalidad "*ex officio*", esto es, con independencia de que las partes lo invoquen, para que cuando el juzgador del amparo advierta que la norma general, acto u omisión reclamada de la autoridad responsable vulnera los derechos humanos del quejoso (los principios constitucionales de la tributación en este caso), debe abordar el estudio de esa violación, con independencia de que las partes invoquen o no dicha infracción en sus conceptos de violación o agravios, esta suplencia reviste una protección más amplia en cuanto al objeto, debido a que no se limita a violaciones de derechos humanos en materia de constitucionalidad y convencionalidad, sino también de legalidad.

Vivimos en México una nueva era a partir de las multicitadas reformas constitucionales de junio del año 2011 que permiten a los gobernados gozar de sus derechos humanos reconocidos en la Carta Magna y los contenidos en tratados internacionales de los que México es parte, a pesar de las incongruencias legislativas en limitar a las normas generales de derecho tributario cuando estas contemplan derechos humanos, para los efectos de la declaratoria general de inconstitucionalidad., cuestión que violenta normas convencionales.

Derivado de las multicitadas reformas constitucionales del año 2011 a lo largo del presente trabajo, el día 2 de abril del año 2013 se publicaba la nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales; 16 meses tuvieron que transcurrir desde que llegó a la Cámara de Diputados el Proyecto de Decreto; la iniciativa de donde deriva el Proyecto de Decreto consideraba que, se mantiene la estructura tradicional de la Ley de Amparo, desaparecen los libros de la ley, la denominación más general ahora será el

título, mismo que se conforma por capítulos, estos a su vez se componen por secciones, y estas últimas por partes. El Proyecto aprobado se integra por cinco TÍTULOS. El TÍTULO PRIMERO denominado “Reglas Generales”, esta integrado por once capítulos cuya denominación es la siguiente: Capítulo I “Disposiciones Fundamentales”; Capítulo II “Capacidad y Personería”; Capítulo III “Plazos”; Capítulo IV “Notificaciones”; Capítulo V “Competencia”, al cual pertenecen la Sección Primera “Reglas de Competencia” y la Sección Segunda “Conflictos Competenciales”; Capítulo VI “Impedimentos, Excusas y Recusaciones”, Capítulo VII “Improcedencia”; Capítulo VIII “Sobreseimiento”; Capítulo IX “Incidentes”, al cual perteneces la Sección Primera “Nulidad de Notificaciones” y la Sección Segunda “Reposición de Constancia de Autos”; Capítulo X “Sentencias”; Capítulo XI “Medios de Impugnación”, integrado por la Sección Primera “Recurso de Revisión”, la Sección Segunda “Recurso de Queja” y la Sección Tercera “Recurso de Reclamación.”

El ámbito de protección de juicio de amparo se amplía derivado de la reforma a los artículos 94, 103, 104, 107 y 112 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del mes de junio de 2011, permitiendo ahora que los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano, sean tutelados por al justicia federal a través del juicio de amparo.

Se incorpora la figura del “interés legítimo”, contrario al principio de agravio personal y directo, ahora quien aduzca ser titular de un derecho (o de un interés legítimo), siempre que el acto reclamado viole los derechos previstos en el artículo primero y con ello se afecte real su esfera jurídica de manera directa, o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico, logrando la protección a los gobernados de afectaciones a sus derechos subjetivos, pero además frente a violaciones a su esfera jurídica que no lesionan intereses jurídicos, ya sea de manera directa o indirecta; de igual forma se tutelan los llamados intereses difusos o colectivos. Se define a la autoridad responsable como parte en el juicio de amparo, teniendo tal carácter, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídica en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría

dichas situaciones jurídicas; teniendo los particulares la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en los términos señalados, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

Los plazos de la promoción del juicio de amparo se mantienen, pues el proyecto pretendía establecer nuevos plazos, el legislador consideraba que la ampliación propuesta obedecía, a la existencia de argumentos mucho más complejos e instrumentales, la regla general propuesta consistía en aumentarlo de 15 a 30 días y en algunas excepciones 45 días, sin embargo ello no fue así; acorde a las nuevas tecnologías, se incorpora la firma electrónica, como medio de ingreso al sistema electrónico del Poder Judicial de la Federación, como opción para consultar, enviar y recibir promociones, documentos, acuerdos, resoluciones, sentencias, comunicaciones y notificaciones oficiales relacionadas con los asuntos competencia de los órganos jurisdiccionales, la cual producirá los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

Sobre los incidentes, sentencia y procedimientos, el tema de la suspensión generó malestar en la iniciativa privada, la figura del amparo adhesivo, la ejecución de las sentencias, sobre la jurisprudencia, la declaratoria general de inconstitucionalidad, la creación de los Plenos de Circuito, la facultad de atención prioritaria de asuntos, así como las reformas y adiciones a otros ordenamientos vinculados con esta nueva Ley de Amparo que tocante al especialista en Derecho implicaba actualizarse.

Un aspecto a resaltar en este nuevo ordenamiento legal, es el relativo a la declaratoria general de inconstitucionalidad prevista en el tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, declaratoria acotada a las normas generales en materia tributaria; al considerar en su numeral 231 la exclusión señalada de igual forma.

2.4. La justicia y el jurista

La miembros de la sociedad muchas de las veces no somos conscientes del vínculo que tienen nuestras diversas actividades cotidianas con el campo del Derecho. Las profesiones jurídicas están vinculadas con la abogacía, con los

licenciados en Derecho en activo, ya sea como abogados en su función de desempeño profesional de manera particular o como defensores o asesores del Estado; como procuradores o agentes del ministerio público, como auxiliares del estado en el desempeño de la fe pública, como registradores de la propiedad o bien en el ámbito de la judicatura, como jueces o magistrados en los órganos jurisdiccionales tanto a nivel federal, estatal o dentro de órganos jurisdiccionales autónomos, todos ellos juristas en un sentido general; sin dejar de lado a los defensores de derechos humanos y fiscales.

La formación del jurista en el siglo XXI no es ajena a la del siglo pasado, la vocación de servicio con sentido humanista solo puede obtenerse dentro de una formación ética a raíz de las responsabilidades legales y constitucionales tanto de los jueces como de los litigantes o abogados vinculados con la profesión jurídica, especialmente la de los primeros al impartir justicia, responsabilidades que el poder constituyente incorpora al derecho positivo por su valor intrínseco y en general en las diversas actividades que llega a desarrollar el licenciado en Derecho frente a la sociedad.

La norma jurídica es una aspiración a la justicia, así nos fue enseñado en el siglo XX en las Facultades y Escuela de Derecho, y si la justicia estaba implicada con la norma, entonces el hombre por medio del legislador legalizó sus actos justificándolos entonces dándole un valor inferior a la norma respecto de la justicia, cuando lo ordinario es que vayan de la mano.

Un sujeto que se abstrae de vivir en sociedad no se preocupa por la norma jurídica, no la necesita; esa norma jurídica integrante del Derecho es el medio para que el hombre pueda vivir y convivir en sociedad, como conjunto de normas regulan su vida, genera certidumbre a sus actos celebrados con sus similares y denota un orden entre el Estado y los gobernados.

El jurista o también denominado como jurisconsulto o jurisperito, es quien profesa la ciencia del Derecho con el debido título, resolviendo consultas legales y escribiendo sobre el Derecho, es un concepto que se utiliza como sinónimo de la palabra abogado.

Sin embargo el jurista o abogado suele confundirse con quien es licenciado en Derecho, propiamente como más adelante se especificará, no cualquier licenciado en Derecho es abogado, pero para ser abogado necesariamente se necesita ser licenciado en Derecho; técnicamente al licenciado en Derecho se le puede señalar como la persona que ha cursado el plan de estudios correspondiente a dicha carrera y obtenido el título debidamente expedido por la universidad o escuela relativa, oficialmente reconocida, y a quien se le habilita para desempeñar su ministerio, mediante la patente extendida por el órgano gubernamental competente.

El jurisconsulto tiene sus antecedentes en la Roma antigua, es un término que hoy no es muy común, y no lo es ya que considero su dicho a una persona denota un respeto y muchas ocasiones como seres humanos no es sencillo reconocer los méritos de los demás.

Un buen jurista en Los días humanos del Ministro Juan Díaz Romero⁶³ se define como “una persona que sobresale por sus condiciones humanas y profesionales, un hombre que está inserto en nuestra realidad cotidiana, y a la vez un hombre de estudio, de libros y reflexión sobre nuestro ser nacional”. Un jurista no necesariamente debe ser un superhombre, sencillamente debe tratarse de personas conscientes de sus limitaciones, de su fragilidad humana y que por su actuación debe regirse bajo una conducta ética, guiada por la verdad y por la razón dirigiéndose a todo lo bueno para los seres humanos.

La real academia española⁶⁴ recoge la definición de “profesión”, como el empleo, facultad u oficio que una persona tiene y ejerce con derecho o retribución; mientras que Pallares⁶⁵ define lo “jurídico”, como lo concerniente al Derecho, lo que se hace con arreglo al Derecho.

De los conceptos anteriores, se puede decir que “profesiones jurídicas” es el trabajo o actividad relativa al campo del Derecho que se ejerce a cambio de

⁶³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006, p. 13.

⁶⁴ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 22ª. Ed. Tomo II. Madrid. 2001. Pág. 1840.

⁶⁵ Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil. 17ª. México, Ed. Porrúa 1986, Pág. 510.

algo⁶⁶; ese algo nos da la idea de numerario, sin embargo la retribución no necesariamente se va a supeditar a ello.

Una relación enunciativa de las profesiones jurídicas, más no limitativa sería la siguiente: abogados, ministerio público, fedatarios públicos, registradores de la propiedad, jueces, magistrados y ministros, procuradores y defensores de derechos humanos así como los docentes.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma no define al abogado como tal, define a la Abogacía⁶⁷ en los términos siguientes: “Profesión y actividad del abogado (*advocatus*, de *ad*: a y *vocare*: llamar o sea abogar), quien al ejercerla debe actuar en favor de los intereses que tiene confiados; de las más nobles por su importancia para lograr la paz y el bienestar social.”

Son los licenciados en Derecho que se dedican de manera cotidiana a la abogacía (consultas y asesoría), que cuentan con un título debidamente expedido sobre estudios de la ciencia jurídica y autorización por parte de la secretaria de estado respectiva para poder ejercer profesionalmente como tal, otros se dedican al ejercicio del Derecho realizando otro tipo de cometidos; ejercen profesionalmente la defensa de los intereses de las partes en cualquier proceso jurisdiccional y entonces al profesional del Derecho en este caso se le denominara como abogado postulante.

Ser un abogado requiere de conocimientos específicos sobre la materia en que el profesionista se especialice, es una carrera conlleva sacrificios, sentimientos éticos, entre otras características, el fracaso como en muchas otras profesiones suele suceder. Un profesionista que se precie de ser abogado, sin identificarse con la profesión, no sentirá el dolor de la injusticia ni se comprometerá con los demás, la carencia de los elementos esenciales específicamente los éticos, no le podrán permitirse llamarse abogado.

⁶⁶ En la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, la toma de protesta que se formula una vez deliberado sobre la capacidad e idoneidad del sustentante, establece un recordatorio al hasta ese momento pasante jurista, que fue examinado por un sínodo de profesores, que indica: “...recordándole que esta carrera se instituye con fines meramente sociales...”

⁶⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. *op. cit.*, nota 24, p. 13.

Hoy el abogado al resolver consultas y prestar asesorías, reúne las características del jurisconsulto o jurisperito. El espíritu de un abogado es solidario con la sociedad, siempre en la búsqueda de la conquista de la justicia en su lucha diaria, un abogado que no es humanista se convierte en un simple técnico en busca de una recompensa económica., los hay como particulares o bien como asesores o defensores del Estado.

El ministerio público es la representación social investigadora de delitos, institución unitaria y jerárquica dependiente del Poder Ejecutivo, su función esencial es la de la persecución de los delitos y de ejercitar la acción penal,⁶⁸ interviene en procedimientos de carácter jurisdiccional para la defensa de intereses sociales, de ausentes, menores, incapaces. La teoría indica que también puede ser asesor y consultor de los jueces, sin embargo esta parte regularmente esta olvidada en el orden jurídico nacional.

La designación para la función recae en licenciados en Derecho designados por el titular de la Procuraduría del Estado en el ámbito de su competencia (Federal, Estatal o del Distrito Federal) bajo los requisitos de las leyes orgánicas respectivas.

Si bien es cierto que es el ministerio público quien tiene el monopolio del ejercicio de la acción penal, en materia tributaria o fiscal no sucede así, esto es, que el ordenamiento mexicano priva al ministerio público de su función histórica ya que no puede representar los intereses tributarios del Estado, en virtud de que dicha función se encuentra encomendada por Decreto a la Procuraduría Fiscal de la Federación como dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, otorgándosele la defensa jurídica de los intereses fiscales de la federación, si bien no en forma directa tratándose de las infracciones penales en contra de tales intereses, pues entonces debe limitarse a efectuar la denuncia respectiva ante el ministerio público federal; este ejemplo lo ha seguido los gobiernos estatales y del Distrito Federal.

Respecto de los fedatarios públicos, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma

⁶⁸ "Monopolio del ejercicio de la acción penal".

define a la “Fe Pública”⁶⁹ en los términos siguientes: “El concepto de fe tiene diferentes acepciones que se refieren básicamente a un acto subjetivo de creencia o confianza por un lado, o a la seguridad que emana de un documento.”

Por otro lado se puede abordar el tema del “notariado”, que no es más que la institución que comprende todo lo relativo a la notaria y a los notarios. La naturaleza del notariado se exterioriza en la práctica en el conjunto de facultades que constituyen el ejercicio de la función notarial, la que a su vez es una prerrogativa del poder público que va encaminada a declarar el derecho mediante una manifestación con la que se da forma al acto jurídico.

Son los licenciados en Derecho que cuentan con un amplio conocimiento del Derecho, que reciben autorización del Estado para que sean auxiliares en el área de la fe pública, el artículo 1º. de la Ley del Notariado del Estado de Michoacán, establece que el notariado es una función de orden público, que estará bajo la potestad del Poder Ejecutivo por conducto de la Secretaría de Gobierno y su ejercicio se encomendará a los Notarios Públicos; mientras que la Ley Federal de Correduría Pública regula en su artículo 6º. la fe pública a través de la correduría, figuras reconocidas en el Código de Comercio respecto de sus actos en su artículo 25, legislación que data de 1887, vigente desde el año 1890.

“ARTÍCULO 6o.-⁷⁰ Al corredor público corresponde:

- I.- Actuar como agente mediador, para transmitir e intercambiar propuestas entre dos o más partes y asesorar en la celebración o ajuste de cualquier contrato o convenio de naturaleza mercantil;
- II.- Fungir como perito valuador, para estimar, cuantificar y valorar los bienes, servicios, derechos y obligaciones que se sometan a su consideración, por nombramiento privado o por mandato de autoridad competente;
- III.- Asesorar jurídicamente a los comerciantes en las actividades propias del comercio;

⁶⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *op. cit.*, nota 24, Tomo II, D-H. Pág. 1430.

⁷⁰ Ley Federal de Correduría Pública.

IV.- Actuar como árbitro, a solicitud de las partes, en la solución de controversias derivadas de actos, contratos o convenios de naturaleza mercantil, así como las que resulten entre proveedores y consumidores, de acuerdo con la ley de la materia;

V.- Actuar como fedatario público para hacer constar los contratos, convenios y actos jurídicos de naturaleza mercantil, excepto en tratándose de inmuebles, así como en la emisión de obligaciones y otros títulos valor; en hipotecas sobre buques, navíos y aeronaves que se celebren ante él, así como para hacer constar los hechos de naturaleza mercantil;

VI.- Actuar como fedatario en la constitución y en los demás actos previstos por la Ley General de Sociedades Mercantiles incluso aquellos en los que se haga constar la representación orgánica;

VII.- Cotejar y certificar las copias de las pólizas o actas que hayan sido otorgadas ante ellos, así como de los documentos que hayan tenido a la vista que sean de los referidos en los artículos 33 a 50 del Código de Comercio, y

VIII.- Las demás funciones que le señalen ésta y otras leyes o reglamentos.

Las anteriores funciones se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto en otras leyes y no se consideran exclusivas de los corredores públicos.”

A nivel constitucional se establece⁷¹ que en cada Estado de la Federación se dará entera fe y crédito de los actos públicos, registros y procedimientos judiciales de todos los otros, que el Congreso de la Unión, por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar dichos actos, registros y procedimientos, y el efecto de ellos, sujetándose a diversas bases.

Los licenciados en Derecho que ejercen la fe pública en México, son responsables solidarios en materia fiscal, tal como lo prescribe la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que consigna que son responsables solidarios con los contribuyentes: “Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”⁷², sin embargo en el último párrafo del artículo 73 del

⁷¹ Artículo 121 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que Reforma la de 5 de febrero de 1857.

⁷² El Código Fiscal del Estado de Michoacán de Ocampo establece la responsabilidad en su artículo 22 fracción I en idénticos términos del Código Fiscal de la Federación.

ordenamiento legal en cita, prescribe que siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

A nivel municipal en el Estado de Michoacán, el Código Fiscal Municipal del Estado de Michoacán de Ocampo prevé en su la fracción VII del artículo 22, que son responsables solidarios con los contribuyentes, los funcionarios públicos municipales y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioraran de que se han cubierto las contribuciones municipales respectivas, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen.

Dentro de las responsabilidades fiscales federales para los licenciados en Derecho que son fedatarios públicos, puedo citar el tercer párrafo del artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que considera que en operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta.

Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas; así mismo deberán proporcionar al contribuyente que efectúe la operación correspondiente, conforme a las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, la información relativa a la determinación de dicho cálculo.

Dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

Sin dejar de lado la obligación para estos fedatarios públicos en la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta que se establece en el tercer párrafo de su artículo 126 al señalar que en el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas.

No menos es el segundo párrafo del artículo 127 que genera una obligación adicional en operaciones consignadas en escritura pública en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas.

Asimismo, dichos fedatarios, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

En el segundo párrafo del artículo 132 de igual forma se citan obligaciones a cargo de los fedatarios públicos al establecer que:

“...Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas y deberán expedir comprobante fiscal, en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado. Dichos fedatarios, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.”

En materia del Impuesto al Valor Agregado, la Ley relativa en el segundo párrafo del artículo 33, establece que tratándose de enajenación de inmuebles

por la que se deba pagar el impuesto en los términos de dicha Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio.

Cumplen estos fedatarios públicos una función delegada por el Estado para otorgar la fe pública en su ámbito de competencias y por lo ya expuesto es un auxiliar del fisco cuando se encarga por disposición expresa en la legislación fiscal de determinar y retener las contribuciones que las diversas normas relativas le exigen; amén de ser responsable en otras áreas del derecho.

Las características de este tipo de fedatarios son esencialmente éticas, honestos, mesurados al determinar el cobro de sus honorarios y ante todo discretos, identificados ya sea como notarios públicos o corredores públicos,

La figura de registrador de la propiedad frente al registro público de la propiedad en las diversas entidades federativas y del Distrito Federal, recae en licenciados en Derecho por la naturaleza de la función de dicha oficina pública, que tiene por objeto dar a conocer cuál es la situación jurídica de los bienes primordialmente inmuebles que se inscriben en el, sin dejar del lado el aspecto del comercio.

Es una oficina pública que esta a cargo del Poder Ejecutivo, donde el registro es un mecanismo y la oficina en sí es una unidad administrativa que opera el registro público como tal. Los sistemas de registro son varios y las formas de inscripción son múltiples, todo ello con fines de publicidad para que surta efectos ante terceros.

Los jueces, magistrados y ministros son licenciados en Derecho que pertenecen al Poder Judicial del Estado o a un órgano jurisdiccional autónomo (en las materias laboral, fiscal, administrativo, militar y agraria) que dirimen controversias, dando solución a los conflictos como garantes de la legalidad; un juzgador debe ser un perito en Derecho, profundo conocedor de la norma sustantiva y procesal. El hombre que juzga la conducta de otros debe estar

revestido de bondad, generoso, despojado de todo sentimiento negativo, odio, indiferencia, intolerancia, egoísmo, vanidad y egolatría; conceptos sencillos de decir pero difíciles de llevar en la vida diaria.

Un juez actúa de manera unipersonal en su función jurisdiccional, mientras que cuando actúa de manera colegiada se denominará como Magistrado en el caso de los tribunales o Ministros si son los integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). El juzgador en términos generales debe luchar por el Derecho y realizar la justicia, debe juzgar en relación con las normas jurídicas, no puede confundir lo jurídico con lo moral, mucho menos con los convencionalismos sociales al no ser materia de ordenamientos legales coactivos.

El juez, magistrado o ministro son funcionarios judiciales en el orden civil, penal, administrativo, militar o del trabajo. Los magistrados y ministros en su caso, revisan las actuaciones de los inferiores en jerarquía según corresponda, tienen a su cargo la interpretación recta y justa de la legislación vigente. Son personas que por su función y empleo les otorgan dignidad, respetabilidad y autonomía en sus decisiones, las cuales han de estar encaminadas a lograr el orden social y el bien común. Los juzgadores en cita, en su calidad de docentes tienen prohibido como ya se había citado al principio, el recibir una remuneración, en este sentido es propio citar el artículo 149 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación:

“Artículo 149. Además de los servidores públicos previstos en el artículo 101 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actuarios, los visitadores, no podrán aceptar o desempeñar empleo o encargo de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de particulares, salvo los cargos no remunerados en asociaciones científicas, docentes, literarias o de beneficencia.”

Respecto de los procuradores y defensores de derechos humanos, se puede citar el antecedente de la primer procuraduría en nuestro país según el Dr. Jorge Carpizo Mc Gregor, la que se da en 1847 en el estado de San Luis Potosí con la denominada “PROCURADURÍA DE LOS POBRES”,⁷³ entre otros

⁷³ Revista Mexicana de Derecho Constitucional, [en línea], [citado 27/06/2013, 18:34 horas], disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/3/art/art2.htm>

antecedentes al día de hoy, se encuentra a la Procuraduría Federal del Consumidor creada en 1975, posteriormente surge la denominada “Dirección para la Defensa de los Derechos Humanos” en el Estado de Nuevo León en el 1979, enseguida se encuentra a la “Procuraduría de Vecinos” de la ciudad de Colima en 1983, la Defensoría de los Derechos Universitarios de la Universidad Nacional Autónoma de México en 1985, la Procuraduría de Protección Ciudadana del Estado de Aguascalientes en 1988 y la Procuraduría Social del entonces denominado Departamento del Distrito Federal⁷⁴ en 1989.

Los titulares de las procuradurías o defensorías de derechos en general, son regularmente licenciados en Derecho, sin embargo de los antecedentes en cita, el Dr. Carpizo no señala si en esas instituciones creadas incluso antes de que en nuestro país existiera la Comisión Nacional de Derechos Humanos, sus representantes fueran profesionistas versados en el Derecho.

No hay que dejar de lado la evolución de este tema tan en boga el día de hoy en nuestro país con las reformas constitucionales del mes de junio de 2011; el día 13 febrero de 1989 la Secretaria de Gobernación creó la DIRECCIÓN GENERAL DE DERECHOS HUMANOS; el día 6 de junio de 1990 se constituye por decreto presidencial la COMISIÓN de DERECHOS HUMANOS; el día 28 de enero de 1992 se adiciona el apartado B del artículo 102 constitucional elevando a rango constitucional a la ahora denominada COMISIÓN NACIONAL DE DERECHOS HUMANOS (CNDH), constituyendo el llamado Sistema Nacional No Jurisdiccional de Protección de los Derechos Humanos, bajo la naturaleza jurídica de un Organismo descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios. En esta forma concluía el primer capítulo de la historia de la CNDH.⁷⁵

El día 13 de septiembre de 1999 se reforma el Apartado B del artículo 102 constitucional, modificándose la denominación a COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, pasando a ser ahora una Institución con plena

⁷⁴ Denominación del Poder Ejecutivo del Distrito Federal hasta antes de la reforma constitucional a sus bases de gobierno.

⁷⁵ Carpizo, Jorge, *Derechos humanos y ombudsman*, UNAM-Porrúa, México, 1998, pp. 83-84.

autonomía de gestión y presupuestaria, su legislación aplicable establece los requisitos para ser titular en su artículo 9º. que a la letra indica:

“Artículo 9o.⁷⁶ El Presidente de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos deberá reunir para su elección los siguientes requisitos:

I. Ser ciudadano mexicano por nacimiento y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos;

II. Tener cumplidos treinta y cinco años de edad, el día de su elección;

III. Contar con experiencia en materia de derechos humanos, o actividades afines reconocidas por las leyes mexicanas y los instrumentos jurídicos internacionales;

IV. No desempeñar, ni haber desempeñado cargo de dirección nacional o estatal, en algún partido político en el año anterior a su designación;

V. No desempeñar ni haber desempeñado cargo de Secretario o Subsecretario de Estado, Procurador General de la República, Gobernador o procurador general de justicia de alguna entidad federativa o jefe de gobierno del Distrito Federal, en el año anterior a su elección;

VI. Gozar de buena reputación y no haber sido condenado por delito intencional que amerite pena corporal de más de un año de prisión; pero si se tratare de robo, fraude, falsificación, abuso de confianza u otro que lastime seriamente la buena fama en el concepto público, lo inhabilitará para el cargo, cualquiera que haya sido la pena, y

VII. Tener preferentemente título de licenciado en derecho.”

Es entonces “preferentemente” el licenciado en Derecho la persona idónea para ser el presidente de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Por otro lado, en 2004, el Código Fiscal de la Federación es adicionado con un artículo 18-B, mediante el cual se crea una defensoría o procuraduría encargada de la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, numeral que a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 18-B.⁷⁷- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y

⁷⁶ Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

⁷⁷ Código Fiscal de la Federación.

defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”

Para el día 4 de septiembre de 2006 surge la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, sin embargo en ese ejercicio fiscal 2006, ni para los subsiguientes años 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 el legislador federal (Cámara de Diputados) no determina en el Presupuesto de Egresos de la Federación una partida presupuestaria; amén de la historia de impugnaciones constitucionales del entonces titular del Poder Ejecutivo Federal que en octubre de 2006 ejercita mediante las figuras establecidas en las fracciones I y II del artículo 105 constitucional, resolviendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) el día 26 de febrero de 2008 la Acción de Inconstitucionalidad y hasta el 2009 la Controversia Constitucional como se ha descrito en el apartado de antecedentes del presente trabajo.

Finalmente, el día 28 de abril de 2011 el Senado de la República designa al primer titular de la Procuraduría y el 30 de agosto siguiente la Procuraduría emite sus primeros lineamientos de actuación, fue hasta el día 22 de noviembre de 2011 que en el Presupuesto de Egresos Federal se contempla una partida presupuestaria para el inicio de las funciones de dicha Procuraduría el día 1º. de septiembre de 2011.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece una serie de requisitos que debe reunir quien sea designado, entre otros, el de ser licenciado en Derecho como a continuación se puede observar:

“Artículo 7.-⁷⁸ El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

⁷⁸ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- I. Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos;
- II. Poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria;
- III. Contar con experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación;
- IV. No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento;
- V. No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público, y
- VI. Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.”

Como se puede apreciar, las características del procurador no es ajena al desempeño del licenciado en Derecho como abogado; sin embargo, el legislador federal permite que también se pueda nombrar titular de dicha procuraduría a un profesionista de alguna carrera afín a la materia tributaria, es precisamente a este punto al que deseo llegar, para señalar que no es posible por todo lo anteriormente enunciado en el presente apartado, que la defensa de los derechos del contribuyente se encuentre en manos de un licenciado en administración de empresas, un contador público o un economista, en virtud de que para efectos de representación ante los diversos órganos jurisdiccionales se necesita ostentarse y acreditar que se es licenciado en Derecho, he aquí lo incongruente del legislador federal al permitir tal opción, se pensaría que no hay licenciados en Derecho versados en la materia tributaria, pero es un equívoco del legislador, ya que en las facultades o escuela de Derecho del país hay personas expertas en el manejo del Derecho Tributario.

Ante lo anterior y como fundamento a mi crítica de que un procurador debe ser un licenciado en Derecho, cito el apartado relativo en la legislación de amparo que consigna a la letra lo siguiente:

“Artículo 12. El quejoso y el tercero interesado podrán autorizar para oír notificaciones en su nombre, a cualquier persona con capacidad legal, quien quedará facultada para interponer los recursos que procedan, ofrecer y rendir

pruebas, alegar en las audiencias, solicitar su suspensión o diferimiento y realizar cualquier acto que resulte ser necesario para la defensa de los derechos del autorizante, pero no podrá substituir o delegar dichas facultades en un tercero.

En las materias civil, mercantil, laboral tratándose del patrón, o administrativa, la persona autorizada, deberá acreditar encontrarse legalmente autorizada para ejercer la profesión de licenciado en derecho o abogado, y deberán proporcionarse los datos correspondientes en el escrito en que se otorgue dicha autorización. Sin embargo, las partes podrán designar personas solamente para oír notificaciones e imponerse de los autos, a cualquier persona con capacidad legal, quien no gozará de las demás facultades a que se refiere el párrafo anterior.”

En el mismo sentido se puede observar la obligatoriedad dentro del juicio contencioso administrativo federal que precisa:

“ARTÍCULO 5o.- Ante el Tribunal no procederá la gestión de negocios. Quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación, en su caso.

La representación de los particulares se otorgará en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. La representación de los menores de edad será ejercida por quien tenga la patria potestad. Tratándose de otros incapaces, de la sucesión y del ausente, la representación se acreditará con la resolución judicial respectiva.

La representación de las autoridades corresponderá a las unidades administrativas encargadas de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en su Reglamento o decreto respectivo y en su caso, conforme lo disponga la Ley Federal de Entidades Paraestatales. Tratándose de autoridades de las Entidades Federativas coordinadas, conforme lo establezcan las disposiciones locales.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en derecho que a su nombre reciba notificaciones. La persona así autorizada podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines. Con independencia de lo anterior, las partes podrán autorizar a cualquier persona con capacidad legal para oír notificaciones e imponerse de los autos, quien no gozará de las demás facultades a que se refiere este párrafo.”

Por su parte dentro del juicio contencioso administrativo en el Estado de Michoacán, en el mismo sentido en el Código de Justicia Administrativa se previene que:

“Artículo 198. Los particulares, las autoridades o los representantes de ambos, podrán autorizar por escrito a licenciado en derecho para que a su nombre reciban notificaciones, hagan promociones de trámite, ofrezcan o rindan pruebas, promuevan incidentes, formulen alegatos e interpongan recursos.

Asimismo, las partes podrán designar autorizados para imponerse de los autos a cualquier persona con capacidad legal, quien no gozará de las facultades a que se refiere el párrafo anterior.”

Es evidente que frente a las procuradurías el legislador debe acotar el nombramiento a un jurista, a un licenciado en Derecho; caso similar sucede en la recién creada Procuraduría Fiscal del Estado de Michoacán de Ocampo que permite la legislación creada para tal fin, poner al frente no necesariamente a un licenciado en Derecho, en la práctica el primer y segundo titular han sido profesionistas vinculados con la carrera de Contador Público, evidentemente una formación técnica no permite conocer y menos actuar con el conocimiento del alcance de las normas.

Es conveniente precisar en este momento, los requisitos para ser integrante de la Defensoría de los Derechos Humanos Universitarios Nicolaitas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo de reciente creación, que en el artículo 14 se establece tanto para el Defensor Titular, Adjuntos y Secretario Técnico, ser licenciados en Derecho, tal como se aprecia de la transcripción de dicho numeral:

“Artículo 14.⁷⁹ Requisitos para la designación

Para ser Defensor Titular y Defensor Adjunto, se requiere:

- I. Gozar de prestigio y buena reputación;
- II. Ser mexicano por nacimiento, en pleno ejercicio de sus derechos políticos y civiles;
- III. no haber sido sancionado por delitos dolosos;

⁷⁹ Reglamento de la Defensoría de los Derechos Humanos Universitarios Nicolaitas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.

- IV. Ser Licenciado en Derecho, contar con título y cédula profesional;
- V. Haber desempeñado actividades docentes o de investigación en la Universidad, por lo menos durante cinco años.

Para ser Secretario Técnico, se requiere cumplir con los mismos requisitos que para ser Defensor.”

El licenciado en Derecho es el profesionista especializado para desempeñar la función de procurador o defensor de derechos humanos en el país, la legislación michoacana en la materia de derechos humanos no es ajena a ella, ya que en el artículo 12 de la Ley de la Comisión Estatal de los Derechos Humanos, se establece el requisito de ser licenciado en Derecho para ocupar el cargo de presidente de la comisión:

“Artículo 12. Para ser Presidente de la Comisión, se deberá cumplir con los requisitos siguientes:

- I. Ser ciudadano mexicano en pleno goce de sus derechos civiles y políticos;
- II. Contar con un reconocido prestigio y solvencia moral;
- III. Contar con cédula profesional de licenciado en derecho o profesión afín, con antigüedad mínima de cinco años;
- IV. Haber residido en el Estado durante los últimos tres años al día de la designación;
- V. Tener cuando menos treinta años de edad al día de la elección;
- VI. No haber sido condenado por delito doloso, o haberse encontrado sujeto a un procedimiento de queja del que haya derivado recomendación;
- VII. No haber sido inhabilitado para ejercer el comercio, empleo, profesión o para desempeñar un cargo o comisión en el servicio público; y,
- VIII. Haberse conducido en el ejercicio de su profesión con un constante respeto por la observancia de los Derechos Humanos.
- IX. No haber sido dirigente o candidato de partido político alguno, en los últimos dos años previos a la elección; y,
- X. No ser ministro de ningún culto religioso o miembro activo de las fuerzas armadas del país.”

En el apartado relativo a la promoción y protección de los derechos y cultura del consumidor, para procurar la equidad, certeza y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores, surge como ya se había señalado en 1975, el día 22 de diciembre de dicho año, la ley vigente data del 25 de diciembre de 1992, fecha ha en que entra en vigor y abroga la de 1975; el legislador federal vuelve a tomar en consideración al licenciado en Derecho para considerar idónea a la persona que se pueda encontrar frente a dicha encomienda:

ARTÍCULO 28.-⁸⁰ El Procurador Federal del Consumidor será designado por el Presidente de la República y deberá ser ciudadano mexicano y tener título de licenciado en derecho y haberse desempeñado en forma destacada en cuestiones profesionales, de servicio público, o académicas substancialmente relacionadas con el objeto de esta ley."

Por lo expuesto, es visible la figura del licenciado en Derecho en la parte de la defensoría y la procuraduría de derechos de acuerdo a la legislación vigente en sus distintos ámbitos de validez de la norma.

Un *ombudsman* no puede -y en ninguna parte del mundo acontece- interferir en la función jurisdiccional porque no es un tribunal, porque hay que respetar la independencia de los jueces, porque la labor jurisdiccional se desarrolla por etapas señaladas en la ley y es el juez quien mejor conoce el expediente que es la base de la sentencia.

Un pendiente que existe en pleno siglo XXI es la ausencia de un *ombudsman* judicial respecto de los actos administrativos del Poder Judicial Federal.

La figura de los licenciados en Derecho dedicados a la docencia, pueden ser abogados postulantes o investigadores que dedican un tiempo específico para transmitir sus conocimientos en las aulas, en más de las veces con fines meramente de servicio y no económico. La docencia es una actividad que cuando la imparte un juez, magistrado o ministro entre otros servidores públicos versados en la ciencia del Derecho, están impedidos por disposición expresa en Ley, el que perciban una remuneración económica por ello.

⁸⁰ Ley Federal de Protección al Consumidor.

Es una función importante del abogado, ya que como se ha descrito, el licenciado en Derecho muchas veces no es postulante y eso le puede dejar de lado respecto a un docente que si tiene la función de Abogado, ello en razón de que la experiencia transmitida será distinta para beneficio de los alumnos en las aulas de las facultades o escuelas de Derecho.

El orden jurídico o Derecho positivo en la sociedad, denotaría que como ciencia superior a otras disciplinas permite la convivencia humana, que el Derecho en si no es necesario en virtud de que el hombre cumple con lo establecido en los cuerpos normativos, no por su coactividad, sino por la naturaleza del propio hombre, al cumplir con sus obligaciones contractuales y con las que el Estado le impone no por temor, sino por amor, ya que su conducta moral le permite cumplir debidamente y no porque así se lo exija el Derecho.

La guía de la función del abogado se encuentra en el derecho natural, amén de ser especialista en el Derecho, conocedor de las normas jurídicas, su lucha por el Derecho debe investirse de la entrega al prójimo a través del amor, del servicio a los demás en un afán meramente altruista, alejado de la perspectiva económica, no actuar así en consecuencia será entonces un abogado alejado de la esencia de su función.

El abogado en el siglo XXI se encuentra frente a un mundo globalizado, donde la función se amplía ahora a resolver problemas de índole social, político y jurídico, se enfrenta con poder manejar otros idiomas, esencialmente el inglés y de manera indispensable saber manejar los sistemas y medios eléctricos y electrónicos de comunicación.

La colegiación del abogado en México no es aún obligatoria por norma legal alguna, no se diga la certificación; sin embargo, a raíz de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio con América del Norte, el abogado extranjero puede litigar sin problema alguno en nuestro país, no siendo así para los nacionales que deseen litigar en el extranjero, estos puntos de existir en el orden jurídico, llevarían al abogado a una mejor actuación profesional y no ser meramente un mercenario del derecho.

Todas las profesiones jurídicas están impregnadas de un alto contenido ético y social, exigiendo para su servicio algo más que la simple voluntad, es un tema local, nacional e internacional vigente.

México está convulsionado con la reforma constitucional del 6 de junio de 2011 que permitió tener desde el mes de abril de 2013 una nueva Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales; sin embargo, no menos importante resulta la reforma constitucional del siguiente 10 de junio de 2011, mediante la cual la ampliación del ámbito de protección del juicio de amparo, permite ahora que los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano, puedan ser tutelados por la justicia federal por este medio.

La razón de ser de quienes ejercemos el derecho es en esencia nuestro prójimo, la esencia del sentir deriva de que la libertad, la igualdad y la pluralidad reconocidas en nuestra Norma Fundamental deben ser garantizadas y protegidas ante su desconocimiento a través de los instrumentos jurisdiccionales que la propia Constitución prevé y que como abogados postulantes podemos hacer realidad a través del ejercicio ético de nuestra profesión; considero que en los derechos fundamentales reside el núcleo básico de derechos y sólo mediante su respeto irrestricto, se logra la formación de ciudadanos.

Puedo considerar entonces que los licenciados en Derecho regularmente prefieren prestar sus servicios profesionales como servidores públicos, la docencia e incluso en actividades desligadas de la ciencia del Derecho y eluden laborar como abogados. Los impartidores de justicia en México tienen cuatro tipos de responsabilidades como servidores públicos en general, tanto de naturaleza política, penal, administrativa y civil, entre otras. Las disposiciones constitucionales respecto de la responsabilidad del juzgador tienen contenido ético. En México la colegiación y acreditación no se encuentran señaladas en la legislación como una obligación para ejercer las diversas funciones del licenciado en Derecho. Ser jurista requiere de muchos esfuerzos que regularmente no están debidamente remunerados, pero ante ello, existe la recompensa de la sensación del cumplimiento de una labor

superior a las demás. El atender a verdaderos valores de justicia, será una mejor y más eficaz labor jurisdiccional, no solo por el valor de las sentencias pronunciadas sino también por el ambiente humano producido con perseverancia entre los impartidores de justicia, sus colaboradores profesionales y administrativos, los justiciables y los profesionistas del derecho, patrocinadores de ellos. Las personas que cumplen con las profesiones jurídicas estudiadas, deben poseer conciencia plena de que su actividad no es igual al ejercicio de otras profesiones libres y que de alguna manera ser jurista requiere de muchos esfuerzos que regularmente no existe una retribución económica debida, pero a cambio de eso, existe la recompensa de la sensación del cumplimiento de una labor superior a las demás.

2.5. La declaratoria general de inconstitucionalidad

Desde hace muchos años se han alzado voces que sostienen la necesidad de otorgar efectos generales a las sentencias de amparo que determinen la inconstitucionalidad de una norma general. Lo anterior a efecto de lograr una mayor eficiencia en la depuración del ordenamiento jurídico; pues una ley inconstitucional no debe subsistir.

Las indicadas opiniones desde luego sostuvieron diversas en contrario, generándose un nutrido debate al respecto en diversos foros, tanto académicos como profesionales.

Motivado por el indicado intercambio de ideas, surgió una propuesta ecléctica, consistente en no otorgar efectos *erga omnes* a las sentencias que determinan la inconstitucionalidad de una norma general, pues ello, sostienen algunos,⁸¹ no es propio de las sentencias judiciales, las cuales en sus efectos, siempre serán relativas a la acción ejercida; pero si otorgar dichos efectos a la jurisprudencia que, derivada de dichas sentencias, declara la inconstitucionalidad respectiva; con lo indicado también se fortalece el principio de supremacía constitucional y el sistema de depuración del ordenamiento jurídico.

⁸¹ De Silva Gutiérrez, Gustavo, "Defensa constitucional oportuna", *Juris Tantum*, México, tercera época, 2011, número 22, pp. 34-36.

Dicha propuesta se cristalizó mediante la declaratoria general de inconstitucionalidad, que vio la luz mediante la reciente reforma constitucional en materia de amparo, que, junto con la reforma en materia de derechos humanos, generaron cambios de la mayor trascendencia en nuestro juicio de defensa constitucional; reformas de fechas 6 y 10 de junio de 2011.

Esta nueva etapa en la institución del amparo; llevó a nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación a decretar la apertura de la décima época jurisprudencial, y al legislador ordinario a emitir una nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Ley de Amparo) el 2 de abril de 2013; que entre otros aspectos desarrolla los principios constitucionales establecidos en las reformas indicadas; y entre ellos el relativo a la declaratoria general de inconstitucionalidad.

Así pues, en el presente apartado se desarrollan algunas ideas en torno a esta nueva figura constitucional, como las relativas a su naturaleza jurídica, al procedimiento de creación de ésta y a los efectos generados con la misma acordes al nuevo sistema constitucional.

En una primera parte, se desarrollan también algunas ideas en torno a la jurisprudencia, pues el manejo de dicha figura es elemental para el adecuado conocimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad; pues, la segunda es una consecuencia de la primera; es decir, no podrá haber declaratoria, sin la necesaria previa existencia de la jurisprudencia, un tema por demás complejo.

Se aborda de igual forma el procedimiento de denuncia por incumplimiento a dicha declaratoria, previsto en la Ley de Amparo; y algunos aspectos tangenciales sobre el tema, derivados de otros temas jurídicos.

La declaratoria general de inconstitucionalidad es pues una contribución más a la constante depuración del ordenamiento jurídico en México, atendiendo al sistema de validez que pende y emanan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos derivado de las dos grandes reformas constitucionales de 2011.

2.5.1. La jurisprudencia

La jurisprudencia es una norma jurídica emanada de un órgano judicial, con la finalidad de orientar y vincular a ella el sentido de las resoluciones a emitir por los órganos que jurisdiccionalmente le son inferiores.

Esta orientación no solo aplica a los órganos jurisdiccionales en México, sino que le es obligatoria en materia de legalidad a la autoridad administrativa,⁸² a pesar de que la propia Ley de Amparo no incluya⁸³ dentro de las obligadas a estas, artículos en franca colisión.

La jurisprudencia tiene como antecedente el sistema de precedentes existente en países de derecho consuetudinario.⁸⁴ Atendiendo a su contenido la jurisprudencia puede ser interpretativa, que define el alcance y contenido de diversa norma; integradora, que no se limita a interpretar la norma, sino que la integra,⁸⁵ llenando lagunas o estableciendo la forma de aplicación frente a situaciones que no previó el legislador;⁸⁶ o temática, mediante la que se establece un criterio respecto a un tema jurídico.

Ahora, para efectos de la presente investigación cobra especial relevancia la jurisprudencia que se denomina valorativa, que es aquella que determina la conformidad o no conformidad entre dos normas diversas a efecto de invalidar una de éstas, que es el caso de la jurisprudencia que determina la inconstitucionalidad de una norma secundaria. Es en este tipo de jurisprudencia en la que encuentra su origen y sustento la declaratoria general de inconstitucionalidad.

⁸² Fracción II del cuarto párrafo del artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

⁸³ Artículo 217 (antes 192) de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁸⁴ Otero Praga, Milagros, *Las fuentes del derecho*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, 2001, p. 101.

⁸⁵ Ruíz Torres, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, México, Oxford, 2007, p. 830.

⁸⁶ Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 2004, p. 179.

La jurisprudencia, como cualquier otra norma jurídica atiende al sistema de validez normativo, por lo que conforme a éste, pertenecerá al orden jurídico al que pertenece la norma que le deriva valor.

En México podemos encontrar cuatro tipos de órdenes jurídicos a saber: a) el orden constitucional; b) el orden convencional; c) el orden federal; y d) los órdenes locales; dentro del ámbito espacial de validez de la norma se clasifica este orden jurídico en federal, estatal, municipal y del Distrito Federal.⁸⁷

La jurisprudencia que puede dar origen a una declaratoria general de inconstitucionalidad corresponde en principio al orden constitucional; bien sea emanada del juicio de amparo o, de admitir las consideraciones expuestas más adelante, de las controversias constitucionales.

En este punto es importante mencionar que es posible la existencia de jurisprudencia del orden federal o local que, atendiendo al control difuso de constitucionalidad, manifieste la inconstitucionalidad de una norma general; sin embargo, salvo algún caso de inconstitucionalidad de normas decretado en revisión "fiscal" por los tribunales colegiados de circuito, la indicada jurisprudencia no generará el inicio del procedimiento de declaratoria, pues acorde al tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, sólo es susceptible de ello la jurisprudencia valorativa en materia de constitucionalidad, que emane de los órganos del Poder Judicial de la Federación (PJF) exceptuando de dicha declaratoria a las normas generales en materia tributaria conforme lo consigna el cuarto párrafo de dicha fracción.

Respecto al sistema de creación, la jurisprudencia puede ser: a) por reiteración; b) por contradicción; y, c) por sustitución.

Conforme al texto constitucional, sólo la jurisprudencia por reiteración puede generar una declaratoria general de inconstitucionalidad. Más adelante señalo de manera precisa algunos puntos en torno a lo inadecuado de permitir la declaratoria a partir de jurisprudencia por contradicción o sustitución.

⁸⁷ Actualmente en el Estado de Michoacán se cuenta con la primer Comunidad Autónoma de nombre Cheran desde el 15 de abril de 2011.

La jurisprudencia por reiteración se entiende en virtud de que en la ley se considera que al haber tantos casos resueltos en forma ininterrumpida con el mismo criterio, es porque el órgano judicial facultado para emitir jurisprudencia está cierto del criterio sostenido;⁸⁸ máxime cuando además, se requiere votación calificada.

Ahora bien, es importante observar que en tratándose de jurisprudencia por reiteración, la misma debe emanar cuando existen propiamente criterios coincidente y reiterados respecto al mismo punto.

Para esclarecer lo indicado se puede ejemplificar de la siguiente manera: bajo el supuesto de que existe una norma cuya constitucionalidad es cuestionada; y en los dos primeros juicios de amparo se considera que la misma es inconstitucional por los motivos “x”, mientras que en el tercer amparo se considera inconstitucional por los motivos “y” y en el cuarto y quinto juicio de amparo se considera inconstitucional por los motivos “z”. ¿Existe reiteración de criterio para emitir una jurisprudencia que determine la inconstitucionalidad de la norma? Considero que no. Sin embargo, en la práctica así ha ocurrido; obsérvese que el motivo de inconstitucionalidad en realidad no se encuentra reiterado en cinco ocasiones; lo único que se ha reiterado es la inconstitucionalidad de la norma en general, pero atendiendo a motivos diversos, por lo que ello no debe motivar la emisión de una jurisprudencia en ese sentido.

Conforme a lo anterior, considero que para respetar el verdadero sentido del tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional; al desarrollar el procedimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad, la SCJN deberá observar que el motivo de inconstitucionalidad sustentado por la jurisprudencia, haya cumplido con el sistema de reiteración.

⁸⁸ Calvo Vidal, Félix, *La jurisprudencia ¿fuente del derecho?*, España, Lex Nova, 1992, pp. 304-305.

He indicado que la jurisprudencia es una norma jurídica; entendiendo por ésta a cualquier enunciado conformante del derecho.⁸⁹

Ahora bien, debo advertir que la SCJN ha determinado que la jurisprudencia no es una norma jurídica, sino la interpretación de ésta. Sin embargo, no coincido con lo anterior puesto que el Estado sólo puede expresarse a través de normas jurídicas o en ejecución de las mismas.

En efecto, el Estado es una persona moral y por ende es una ficción jurídica, es decir, es producto del derecho.⁹⁰ En esta medida, las expresiones del Estado no pueden ser otras o de diversa índole, que aquellas que son de igual forma derecho; sin que lo anterior implique que dichas revelaciones jurídicas no puedan en un segundo plano ejecutarse fácticamente, pues sin esta posibilidad el derecho carecería de sentido.

En dicho contexto, la jurisprudencia en tanto expresión del Estado es una norma jurídica.

Por otra parte, si el derecho es un conjunto de normas, la jurisprudencia deberá ser observada como tal en cuanto parte integrante de éste; pero además deviene excesivamente simplista indicar que la jurisprudencia sólo es la interpretación de las normas, pues ya se expuso que existen otros tipos de jurisprudencias, como la integradora o la valorativa. Pero Incluso la jurisprudencia interpretativa, es una norma jurídica independiente de la norma que interpreta, pues al momento en que se emite, se crea una norma jurídica diversa, ya que, el que una norma derive o contenga la interpretación de otra no genera la fusión de ambas y menos su confusión, así como la sentencia no se deberá confundir con la ley que interpreta y aplica, así tampoco debe confundirse, en forma alguna, a la jurisprudencia con la ley que interpreta.

⁸⁹ Kelsen, Hans, *Teoría general del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacamba, Barcelona, Labor, 1934, p. 61.

⁹⁰ De Silva Gutiérrez, Gustavo, "Omisión legislativa en el derecho a impugnar resoluciones del ministerio público", *Iter criminis revista de ciencias penales*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, número 20, cuarta época, marzo-abril 2011, p. 112.

Obsérvese que la jurisprudencia (la interpretativa y la integradora, más que la valorativa) es a la ley en el ámbito judicial, lo que le es el reglamento en el ámbito administrativo.⁹¹

La jurisprudencia, dada su obligatoriedad, normará el criterio de los órganos jurisdiccionales a los que se dirige para su aplicación. No podría ser obligatoria por sí misma si no fuera una norma jurídica independiente.

Es decir, la jurisprudencia no sólo enuncia un aspecto del derecho, sino que además norma (en este caso, los actos judiciales), y lo hace jurídica y obligatoriamente.

Adicionalmente, la propia SCJN ha sostenido que cuando entren en contradicción los criterios reiterados con el texto jurisprudencial aprobado, los órganos judiciales deben ceñirse al texto aprobado; lo que evidencia su reconocimiento como norma jurídica independiente de la *ratio decidendi* que se desprende de las resoluciones judiciales que le dieron origen.

Conforme lo indicado y como expresaré más adelante, la declaratoria general de inconstitucionalidad también será una norma jurídica; independiente de las jurisprudencias o sentencias que le antecedieron. Norma jurídica cuyo efecto será el generar la invalidez total de una norma diversa.

2.5.2. Naturaleza de la declaratoria general de inconstitucionalidad

La declaratoria general de inconstitucionalidad se encuentra prevista en la fracción II del artículo 107 constitucional y se desarrolla en los artículos 231 y siguientes de la Ley de Amparo; y tiene como finalidad el dar efectos generales a la jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes, es decir, producir la invalidez general de la norma declarada inconstitucional, por lo que la indicada declaratoria es una consecuencia de la jurisprudencia. Es importante tomar en cuenta que, así como no se deben confundir las sentencias con la jurisprudencia que generan, en el mismo sentido no se debe confundir a la jurisprudencia con la resolución de la declaratoria general de

⁹¹ De Silva Nava, Carlos, *La jurisprudencia, creación jurisdiccional del derecho*, México, Themis, 2010, p. 149.

inconstitucionalidad, pues aunque una de origen a la otra, son normas jurídicas diversas.

Así como he manifestado que la jurisprudencia es una norma jurídica, de igual forma la declaratoria general de inconstitucionalidad será una norma jurídica, como lo son las sentencias, pero en este caso no será una norma individualizada; será general como lo es la propia jurisprudencia, pero además sus efectos serán *erga omnes*.

La declaratorio general de inconstitucionalidad es un mecanismo más de depuración del ordenamiento jurídico que se expresa en el orden constitucional producto de un control abstracto, pues no hay ejercicio de acción.

Un punto a observar de la disposición constitucional, es que el segundo párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, al indicar que la SCJN deberá dar aviso a la autoridad emisora de la norma cuando se presente el segundo criterio de inconstitucionalidad, se refiere evidentemente, a los juicios de amparos en revisión que está conociendo la SCJN, sin incluir a los que están conociendo los Tribunales Colegiados de Circuito (TCC).

Lo anterior fue reafirmado con la emisión del acuerdo general 11/2011 del pleno de la SCJN; específicamente de su artículo segundo; así como por el legislador secundario en el artículo 231 de la Ley de Amparo.

Esto se entiende porque el que un TCC emita una jurisprudencia no genera tanta certeza de producir una declaratoria general de inconstitucionalidad, como si esta jurisprudencia la genera la propia SCJN. Por lo que de esta forma, los avisos de que habla la CPEUM respecto a la jurisprudencia de los TCC, no se generarán, además, porque la SCJN tendrá conocimiento oficial de dicha jurisprudencia hasta en tanto se haya generado y no cuando se esté formando.

En cualquier caso, considero que lo dispuesto en el párrafo constitucional analizado es ocioso y la SCJN sólo debiera dar aviso a la autoridad emisora de la norma declarada inconstitucional, cuando ya exista la jurisprudencia y no cuando se esté formando, pues aún no se podrá considerar como un hecho la emisión de la jurisprudencia. Además, de iniciarse el procedimiento de declaratoria en mención, la CPEUM otorga a la autoridad emisora un plazo por

demás suficiente de 90 días para enmendar la inconstitucionalidad decretada por la jurisprudencia.

Acorde con lo dispuesto por el artículo 233 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia de los TCC, generará la declamatoria general de inconstitucionalidad cuando así solicitado por el pleno de circuito bajo cuya jurisdicción se haya emitido la citada jurisprudencia. Lo que se reafirma en el artículo 46 del acuerdo general 14/2013 del Consejo de la Judicatura Federal.

Ello puede interpretarse, a *contrario sensu*, en el sentido de que si el pleno de circuito se abstiene de hacer la solicitud, la respectiva jurisprudencia nunca iniciará el procedimiento de declamatoria general de inconstitucionalidad; interpretación que puede robustecerse en virtud que la Ley de Amparo es omisa en regular dicha facultad a favor de los TCC, mientras que como se indicó, sí lo hace respecto a los plenos de circuito; lo que de interpretarse de esta forma, en principio parece contrariar lo dispuesto por el propio tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, pues de éste se desprende que cuando los órganos del PJF incluidos los TCC, establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la SCJN iniciará el procedimiento de declaratoria respectiva, y no limita lo anterior a la decisión o voluntad de un órgano intermedio, como en este caso lo son los plenos de circuito.

Así lo interpretó también la SCJN al emitir el acuerdo general 11/2011, pues en éste sí otorgó facultad a los TCC a notificarla directamente (sin pasar por los plenos de circuito) de la existencia de jurisprudencia idónea para iniciar el procedimiento de declamatoria general de inconstitucionalidad. Espero que la SCJN mantenga el indicado acuerdo, no obstante sea anterior a la comentada disposición de la Ley de Amparo, pues el mismo es acorde a la CPEUM, mientras que como se indicó, respecto al punto comentado, la Ley de Amparo no lo es.

El tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional y el artículo 233 de la Ley de Amparo, prevén propiamente el procedimiento para emitir la declaratoria general de inconstitucionalidad; y un primero punto a observar es el relativo a que, para que se emita ésta se requiere votación calificada de 8

votos. La misma votación que se requiere para integrar jurisprudencia del pleno de la SCJN.

Ahora bien, el precepto constitucional refiere a jurisprudencia de inconstitucionalidad de leyes, tanto emitidas por la SCJN como por TCC;⁹² sin embargo, la disposición únicamente contempla como generadora de la declaración general de inconstitucionalidad, a la jurisprudencia que surge por reiteración, dejando a un lado a la jurisprudencia por contradicción. Lo anterior deja fuera incluso a la jurisprudencia que resuelva la contradicción de dos jurisprudencias surgidas por reiteración en materia de inconstitucionalidad de normas, lo cual es absurdo y no hay razón jurídica para ello, porque es tan jurisprudencia la de reiteración como la de contradicción; e incluso ambas pueden ser emitidas por la propia SCJN. Esta interpretación se reitera en el acuerdo general 11/2011 del pleno de la SCJN.

Por lo mismo y en principio, pareciera que la CPEUM tampoco da cabida a la jurisprudencia emitida por los plenos de circuito, que como se ha indicado, son nuevos órganos emanados de la misma reforma constitucional, que emitirán jurisprudencia por el sistema de contradicción de criterios, pero que también puede ser en materia de inconstitucionalidad de normas generales.

Interpretación que parece reiterarse en el artículo 233 de la Ley de Amparo y 46 del acuerdo general 14/2013 del Consejo de la Judicatura Federal, pues de éstos se desprende, como se ha indicado en líneas anteriores, la facultad de los plenos de circuito para solicitar a la SCJN el inicio de la declaratoria en análisis, cuando exista jurisprudencia derivada de amparos indirectos en revisión; pero no hace referencia al ejercicio de dicha facultad respecto a la jurisprudencia originada por el sistema de contradicción; que es propiamente la materia de dichos órganos.

Así pues, se reitera que lo anterior es un lamentable olvido del constituyente permanente, pues si se llega a emitir una jurisprudencia "A" por reiteración que determina que "x" precepto legal es inconstitucional; y diverso órgano judicial

⁹² De Silva Gutiérrez, Gustavo, *Competencia de los tribunales de constitucionalidad de conformidad con el acuerdo general 5/2001*, México, Themis, 2004, p. 107.

emite una jurisprudencia “B” en la que realizando idéntico análisis considere que el mismo “x” precepto es acorde a la constitución; al ser contrarias dichas jurisprudencias deben entrar al sistema de contradicción. Y si derivado de éste se emite una jurisprudencia “C” por contradicción que determine que el precepto “x” es inconstitucional, resulta ser que el constituyente no permitió que dicha jurisprudencia “C” pueda generar una declaratoria general de inconstitucionalidad; lo cual es absurdo, máxime cuando la jurisprudencia “A” original que entró en contradicción, por si sola si pudiera haber generado la citada declaratoria.

La forma en que resolvió el tema el constituyente permanente, disminuye fuerza al principio de supremacía constitucional y al sistema de depuración del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, nos parece también inadecuado el que el constituyente permanente, no obstante haya establecido en la misma reforma constitucional a la jurisprudencia por sustitución, no haya permitido que ésta pueda generar una declaratoria general de inconstitucionalidad; máxime cuando es factible la existencia de ésta en cuyo contenido se determine la inconstitucionalidad de una norma general.

Obsérvese que además, en el primer párrafo del artículo 234 de la Ley de Amparo se establece que “la declaratoria en ningún caso podrá modificar el sentido de la jurisprudencia que le da origen”, por lo que se cierra el círculo vicioso; pues no permite a la SCJN que al desarrollar el procedimiento de la declaratoria sustituya la jurisprudencia si observa diversos motivos de inconstitucionalidad; pero tampoco le permite iniciar la indicada declaratoria a partir de la jurisprudencia por sustitución, limitando con ello el alcance de la figura.

Otro aspecto a considerar es el proceso del que deberá emanar la jurisprudencia que puede producir la declaratoria general de inconstitucionalidad.

Desde luego que la jurisprudencia de amparo (por reiteración) es susceptible de generar la indicada declaratoria; sin embargo, es necesario reflexionar respecto a la jurisprudencia emanada de las controversias constitucionales.

El artículo 43 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que regula los procesos de controversias constitucionales, establece con carácter de jurisprudencia las razones contenidas en los considerandos de las sentencias aprobadas por cuando menos ocho votos; y aunque no le otorga expresamente tal denominación, por las características de la misma y en virtud de que ésta genera la aprobación de un texto específico que deviene obligatorio para los tribunales que jurisdiccionalmente le son inferiores, debo concluir que el texto aprobado es formalmente una norma jurisprudencial. De esta forma ha sido también admitido por la SCJN al dictar su primera sala la tesis en la novena época bajo el rubro: "JURISPRUDENCIA. TIENEN ESE CARÁCTER LAS RAZONES CONTENIDAS EN LOS CONSIDERANDOS QUE FUNDEN LOS RESOLUTIVOS DE LAS SENTENCIAS EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES Y ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, POR LO QUE SON OBLIGATORIAS PARA LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO EN TÉRMINOS DEL ACUERDO GENERAL 5/2001 DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN."

Conforme a lo indicado, es factible la existencia de jurisprudencia que determine la inconstitucionalidad de normas generales, derivada de controversias constitucionales.

En este punto es importante recordar que conforme al penúltimo párrafo del artículo 105 constitucional y artículo 42 de su ley reglamentaria, en algunos casos, las controversias constitucionales pueden generar sentencias con efectos *erga omnes* siempre y cuando se alcance la votación calificada de ocho ministros; por lo que de emitirse sentencia que decrete la inconstitucionalidad de la norma, la jurisprudencia emanada de ella no generará Declaratoria General de Inconstitucionalidad, pues en virtud de los efectos generales de la sentencia la norma cuestionada habrá quedado ya totalmente invalidada y por ende la declaratoria carecería de materia.

En los mismos supuestos referidos, de no lograrse la mayoría calificada en la votación, la acción ejercida se desestimarán por la SCJN, motivo por el cual tampoco se generará jurisprudencia alguna susceptible de producir la indicada declaratoria.

Ahora bien, existen otros supuestos de controversias constitucionales cuyas sentencias no requieren votación calificada, pues la CPEUM no les otorga efectos generales; por lo que, en caso de que la sentencia respectiva declare la inconstitucionalidad de la norma general, la misma se invalidará sólo para el caso concreto y continuará existiendo.

Si en los casos indicados, además se alcanza mayoría calificada de ocho votos, la sentencia generará jurisprudencia en la que se determinará la inconstitucionalidad de la norma impugnada; y es dicha jurisprudencia la que es necesario analizar si puede ser susceptible de generar una declaratoria general de inconstitucionalidad.

Lo anterior porque la jurisprudencia derivada de controversias constitucionales no emana del sistema de reiteración; pues para que ésta exista, basta con la emisión de una sola sentencia. Por lo que surge el cuestionamiento sobre si, la jurisprudencia de controversias constitucionales que no esté en los supuestos de sentencias que tienen efectos *erga omnes* en términos del artículo 105 constitucional, puede dar lugar al inicio de una declaratoria general de inconstitucionalidad.

Una primera solución pudiera ser la relativa a esperar la existencia de cinco sentencias en el mismo sentido, lo que haría que la jurisprudencia existente fuera “reiterada”. Sin embargo consideramos que en realidad eso no genera que la jurisprudencia sea emitida por el sistema de reiteración, que es lo que menciona el precepto constitucional.

No obstante, deviene sin sentido el que la jurisprudencia en materia de amparo pueda generar la declaratoria general de inconstitucionalidad, mientras que la derivada de controversias constitucionales no tenga dicha posibilidad; razón por la cual es altamente probable y deseable el que nuestra SCJN se incline por el principio de supremacía constitucional y el fortalecimiento del sistema de

depuración del ordenamiento jurídico y en consecuencia genere una interpretación constitucional en el sentido de que también la jurisprudencia derivada de controversias constitucionales, aunque no emanen del sistema por reiteración, puedan dar inicio al procedimiento de la citada declaratoria.

Las consideraciones vertidas respecto a la jurisprudencia en materia de controversias constitucionales no operan en tratándose de acciones de inconstitucionalidad, pues en estos procedimientos, aún y cuando las consideraciones de sus resoluciones también llegan a formar jurisprudencia cuando alcancen la mayoría calificada de ocho votos, en todos los casos tendrán efectos *erga omnes*, lo que generará la invalidez total de la norma de forma inmediata, por lo que no habría materia para la emisión de una declaratoria pues la norma en cuestión habría dejado ya de existir. Y respecto de las resoluciones que no alcancen la mayoría calificada, la Corte desestimaré la acción ejercida, por lo que no existirá jurisprudencia alguna que determine la inconstitucionalidad de la norma y por ende, tampoco se podría originar una declaratoria general de inconstitucionalidad.

Finalmente respecto al tipo de jurisprudencia que puede generar la declaratoria general de inconstitucionalidad, debe advertirse que el sistema constitucional y legal, impide que ésta emane de amparos directos.

Lo anterior se debe a que en los amparos directos no son llamadas a juicio a las autoridades que intervinieron en la emisión de la norma y por ende, se entiende que no pudieron defenderla.

No obstante, considero que lo anterior no elimina el hecho consistente en que una ley ha sido declarada inconstitucional por jurisprudencia, por lo que debiera permitirse, a partir de ésta, el inicio del procedimiento de la indicada declaratoria y en su caso, en el plazo previsto en la CPEUM y la Ley de Amparo, las autoridades emisoras de la norma tendrían la oportunidad de manifestar lo que a derecho corresponda e inclusive sostener la constitucionalidad de la norma relativa.

Es indebido, como se hace en este aspecto y otros similares, limitar el sistema de control abstracto de depuración constitucional del ordenamiento jurídico.

Otro aspecto que hay que observar es que pudiera parecer que una vez que hay jurisprudencia por reiteración en materia de inconstitucionalidad, la consecuencia necesaria es la declaratoria general de inconstitucionalidad, sin embargo esto no es así. En primer término porque si la jurisprudencia es emitida por un TCC, la misma no puede vincular en su sentido a la SCJN, por lo que en un caso como éste la SCJN desestimaré la declaratoria.

Ahora bien, la CPEUM establece que para emitir la declaratoria general de inconstitucionalidad se requiere mayoría calificada de 8 votos, pues en caso contrario la declaratoria se desestimaré. Pero ¿qué pasa si al analizar una jurisprudencia proveniente de un TCC, no sólo no se alcanza la votación calificada, sino que incluso queda con mayoría en contra? Eso puede decirnos que el pleno considera que dicha tesis es incorrecta y que por lo mismo la norma no es inconstitucional como lo consideró el TCC. Por lo anterior considero que la legislación secundaria debiera prever que en estos casos, la jurisprudencia del TCC debiera quedar sin efectos. Sin embargo ello no acontece.

Por otra parte, el que la jurisprudencia que sustenta el procedimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad no sea emitida por un TCC, sino por la propia SCJN, tampoco implica que necesariamente se otorgue la indicada declaratoria.

En efecto, en principio parece que si existen ocho votos para emitir la jurisprudencia, esos mismos ocho votos se mantendrán para emitir la declaratoria. Sin embargo, aunque pudiera parecer difícil, es jurídicamente posible que por diversas causas, al votar la declaratoria no se alcance la votación idónea, lo que generará que quede vigente la jurisprudencia emitida por la SCJN, pero que no se emita una declaratoria general de inconstitucionalidad, invalidando *erga omnes* la norma cuestionada.

Ahora bien, en otro tema, respecto al procedimiento para emitir la declaratoria general de inconstitucionalidad, la CPEUM establece en el tercer párrafo de la fracción II del artículo 107, que la SCJN otorgará a la autoridad emisora de la norma declarada inconstitucional, un plazo de noventa días para que esté en

posibilidad de subsanar la inconstitucionalidad, evitando así que sea declarada inválida con efectos generales.

No obstante lo anterior, el artículo 232, párrafo tercero de la Ley de Amparo, establece que, cuando el órgano emisor de la norma sea el Congreso Federal, un Congreso Local o la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, los noventa días se computarán “dentro de los días útiles de los períodos ordinarios de sesiones.”

Lo anterior se aprecia como una disposición contraria a la CPEUM, pues ésta no le da dicha limitante al curso de los noventa días que señala, además de no hacer distinción entre los tipos de autoridades que hayan emitido la norma.

Dicha disposición de la Ley de Amparo aletarga el procedimiento constitucional en forma considerable. Si el órgano legislativo no se encuentra en período de sesiones que se notifique a su Comisión Permanente, que precisamente tiene entre otras, esa finalidad; la de atender los asuntos que lleguen a presentarse en los períodos de receso y ante los que su importancia lo amerite, deberán convocar a período extraordinario de sesiones; por lo que, si el legislador respectivo desea evitar la declaratoria general de inconstitucionalidad, cuenta con los medios jurídicos respectivos para ello.

Obsérvese que incluso en el caso del Congreso de la Unión, en términos de los artículos 65 y 66 constitucionales, el segundo período ordinario de sesiones (todo completo) no dura siquiera los noventa días, salvo en un año bisiesto, que precisamente duraría el periodo exacto de noventa días.

Todo lo indicado implicará que el procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad pueda extenderse considerablemente, sin que se observe que esa sea la intención del constituyente permanente.

Lo anterior, sin entrar en la discusión sobre lo que debe entenderse, en términos del citado párrafo del artículo 232 de la Ley de Amparo, por “días útiles de los períodos ordinarios”, pues no faltará alguna interpretación que sugiera que los mismos sólo son aquellos en los que se sesiona; lo que retardaría años la emisión de la citada declaratoria por parte de la SCJN.

Por lo anterior considero que dicha disposición es contraria al texto constitucional y por ende, espero que así sea advertido por nuestro Máximo Tribunal y actúe en consecuencia desaplicando dicho precepto legal en su momento.

2.5.3. Normas tributarias

Finalmente respecto al presente tema, el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 107 indica que la declaratoria general de inconstitucionalidad no operará en tratándose de normas generales en materia tributaria.

Considero que lo anterior es un descuido del constituyente permanente, pues pareciera dar a entender que las leyes tributarias tienen un rango o naturaleza distinta a las demás leyes, y eso desde luego que no es así. O peor aún, que las leyes tributarias pueden violentar la CPEUM sin sufrir las mismas consecuencias que sí sufren las otras normas de su mismo rango o incluso superior (normas convencionales).

Considero que ninguna norma secundaria debe prevalecer si violenta el texto constitucional, por lo que dicho precepto parece un error constitucional. No obstante y al estar de esta forma la CPEUM, es necesario analizar lo que debe entenderse por norma tributaria. Es decir, ¿se refiere sólo a las normas que establecen propiamente la contribución o sus elementos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) o también a aquellas normas adjetivas relacionadas con los contribuyentes?

En mi opinión, sólo se refiere a normas que expresamente prevén el tributo (elementos del impuesto), sin embargo, habrá que esperar a la definición a este respecto por la SCJN.

2.5.4. Denuncia por incumplimiento

La Ley de Amparo en su artículo 210, prevé la denuncia por incumplimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad, como un remedio vía jurisdiccional para combatir los actos de autoridad apoyados en una norma que ha sido invalidada con efectos generales mediante dicha declaratoria.

El procedimiento, como se desprende de la propia ley, se sigue ante el juez de distrito, pero es más rápido y sencillo que un proceso de amparo que tienda a combatir la norma general; el que además, devendrá improcedente en estos casos, sólo respecto al combate a la norma ya invalidada por declaratoria, de conformidad con lo dispuesto en la fracción VIII del artículo 61 de la propia Ley de Amparo, pues la norma ya ha sido declarada inconstitucional con efectos generales y por ende, no se requiere nueva declaratoria.

Por este motivo la ley prevé este procedimiento que es más sencillo, en el cual no se analiza nuevamente la norma general ya declarada inconstitucional mediante declaratoria, sino únicamente si el acto denunciado se apoya o funda en ésta, lo que en caso afirmativo será motivo suficiente para invalidarlo, debiendo el juez ordenar a la autoridad aplicadora, deje sin efectos el acto.

De esta forma, aunque la ley no lo diga expresamente, se entiende que al procedimiento derivado de la denuncia no se deberá citar a las autoridades que participaron en la emisión de la norma; pues se insiste, ya no se va a juzgar la constitucionalidad de ésta, sino sólo se observará si el acto denunciado se funda en ella, puesto que ya ha sido previamente declarada inválida con efectos *erga omnes*; y en caso de que el juez de distrito así lo advierta, ordenará a la autoridad emisora que deje sin efectos el acto denunciado en el caso concreto, adquiriendo firmeza inmediata dicha determinación, pues la autoridad emisora del acto no tiene posibilidad legal de recurrir tal determinación judicial.

Lo anterior no acontece en el caso contrario, pues el denunciante sí podrá acudir al recurso de inconformidad en contra de la resolución del juez de distrito que determine que el acto denunciado no se apoyó en la norma previamente invalidada por la declaratoria general de inconstitucionalidad.

La determinación del Juez que ordene a la autoridad dejar sin efectos el acto denunciado, se encuentra respaldada por el procedimiento previsto en la CPEUM y la Ley de Amparo para el cumplimiento de sentencias, lo que podrá generar la destitución y enjuiciamiento penal de la autoridad que incumpla la orden del órgano de control constitucional.

En otro aspecto, y toda vez que el juicio de amparo resultará improcedente para combatir la norma, el legislador secundario no estableció plazo para presentar la denuncia indicada ante juez de distrito, evitando con ello dejar en estado de indefensión al gobernado que ha equivocado la vía.

Ahora bien, el problema surgirá cuando el gobernado interpone la denuncia y el juez de distrito determina que el acto no se apoyó en la disposición invalidada por la declaratoria general de inconstitucionalidad, toda vez que, seguramente para ese momento ya habrán transcurrido los plazos para combatir el acto por otras cuestiones de legalidad o incluso de diversa inconstitucionalidad.

En estos casos, la solución sencilla podría ser el interponer el medio de defensa adecuado, conjuntamente con la denuncia; pero en diversas leyes existen establecidos principios que impiden el conocimiento del juicio si existe diverso medio de defensa que pueda generar la invalidez o nulidad del acto combatido.

Desde luego que habrá que esperar a los criterios jurisprudenciales al respecto, pero una posible solución podrá ser agotar primero los medios de defensa respectivos y con posterioridad acudir a la denuncia; salvo total seguridad de la aplicación del artículo invalidado por la declaratoria. O buscar una interpretación judicial en el sentido de que las vías intentadas no son excluyentes entre sí, al ser la denuncia un procedimiento jurisdiccional no contencioso.

Finalmente respecto al procedimiento que nos ocupa, se observa que la ley que regula las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad, en sus artículos 47 y 72, remite a la indicada denuncia por el caso de que un gobernado se vea afectado por algún acto que aplique una norma declarada inconstitucional con efectos generales vía las acciones judiciales indicadas; lo cual es lógico y razonable, pues aunque la declaratoria de invalidez con efectos generales sea resultado de proceso o procedimiento diverso, lo cierto es que la norma ha sido invalidada y ya no puede afectar a persona alguna.

Ahora bien, en el último párrafo del artículo 210 de la Ley de Amparo, el legislador secundario, refiriéndose a estos mismos supuestos previstos en los citados artículos 47 y 72, habla de los casos en que “la declaratoria general de inconstitucionalidad derive de lo dispuesto por la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”. Sin embargo, no debe inducir a error la terminología, pues aunque vía controversia constitucional o acción de inconstitucionalidad se pueda generar la invalidez de una norma con efectos generales; lo cierto es que la declaratoria general de inconstitucionalidad propiamente dicha, es un procedimiento especial que deriva del tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional; y no del artículo 105 de la misma Constitución. Es decir, aunque la consecuencia es la misma (la declaratoria de invalidez con efectos *erga omnes*), esta se obtiene por vías totalmente diversas entre sí.

La declaratoria general de inconstitucionalidad nos acerca más al principio de supremacía constitucional mediante el sistema de depuración jurídica; lo deseable es que nuestro máximo tribunal haga el mejor uso de dicha herramienta constitucional.

CAPÍTULO 3

FACULTADES Y CONTROL CONSTITUCIONAL

3.6. México

El 4 de septiembre de 2006 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su Capítulo II se contemplan las facultades o atribuciones del Defensor del Contribuyente, que en su artículo 5 contiene lo siguiente:

“Capítulo II

De las Atribuciones

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal;

VII.- Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes;

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

XIII.- Emitir su Estatuto Orgánico;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y

XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos. Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.”⁹³

A partir de 2014, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con una facultad más en materia tributaria, al haber adicionado el apartado

⁹³ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, [en línea], [citado 08/04/2009, 20:44 horas], disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/191.htm?s=>

denominado “De los acuerdos conclusivos” al Código Fiscal de la Federación⁹⁴ vigente a partir del 1º. de enero de 2014.

3.7. España

El Estado Español en su Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo (BOE 07-05-1981) estipula en un Título Primero lo relacionado con el nombramiento, cese y condiciones del Defensor del Pueblo y en un Título Segundo lo relativo al procedimiento como se puede observar de las transcripciones siguientes:

“TÍTULO PRIMERO

Nombramiento, cese y condiciones

CAPÍTULO PRIMERO

Carácter y elección

Artículo primero

El Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por estas para la defensa de los derechos comprendidos en el título I de la Constitución, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales . Ejercerá las funciones que le encomienda la Constitución y la presente Ley.

TÍTULO SEGUNDO

Del procedimiento

CAPÍTULO PRIMERO

Iniciación y contenido de la investigación

Artículo noveno

Uno. El Defensor del Pueblo podrá iniciar y proseguir de oficio o a petición de parte, cualquier investigación conducente al esclarecimiento de los actos y resoluciones de la Administración pública y sus agentes, en relación con los ciudadanos, a la luz de lo dispuesto en el artículo ciento tres, uno, de la Constitución, y el respeto debido a los derechos proclamados en su Título primero.

⁹⁴ Adición contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la segunda sección del Diario Oficial de la Federación del lunes 9 de diciembre de 2013.

Dos. Las atribuciones del Defensor del Pueblo se extienden a la actividad de los ministros, autoridades administrativas, funcionarios y cualquier persona que actúe al servicio de las

Administraciones públicas.

CAPÍTULO SEGUNDO

Ámbito de competencias

Artículo doce

Uno. El Defensor del Pueblo podrá, en todo caso, de oficio o a instancia de parte, supervisar por si mismo la actividad de la Comunidad Autónoma en el ámbito de competencias definido por esta ley.

Dos. A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los órganos similares de las Comunidades Autónomas coordinaran sus funciones con las del Defensor del Pueblo y este podrá solicitar su cooperación.

Artículo trece

Cuando el Defensor del Pueblo reciba quejas referidas al funcionamiento de la Administración de Justicia, deberá dirigirlas al Ministerio Fiscal para que este investigue su realidad y adopte las medidas oportunas con arreglo a la Ley, o bien de traslado de las mismas al Consejo General del Poder Judicial, según el tipo de reclamación de que se trate; todo ello sin perjuicio de la referencia que en su informe general a las Cortes Generales pueda hacer al tema.

Artículo catorce

El Defensor del Pueblo velará por el respeto de los derechos proclamados en el Título primero de la Constitución, en el ámbito de la Administración Militar, sin que ello pueda entrañar una interferencia en el mando de la Defensa Nacional.”⁹⁵

Mientras que en el Real Decreto 2458/1996, del 2 de diciembre por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda consigna las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente las que por su importancia se transcriben en los siguientes términos:

“Artículo 2. Funciones.

⁹⁵ Ley Orgánica 3/1981, [en línea], [citado 07/04/2009, 22:48 horas] format pdf, disponible en: <http://cms.experienciajuridica.com/icacr/media/File/Leyes%20Organicas/LO3-81.pdf>

El Consejo para la Defensa del Contribuyente desarrollará las siguientes funciones:

a) Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda.

b) Recabar y contratar la información necesaria acerca de las quejas o reclamaciones interpuestas, al efecto de verificar y constatar su real trascendencia y posteriormente realizar las correspondientes sugerencias para la adopción de las medidas que fueren pertinentes.

c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.

d) Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.

e) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, ya se refiera al ámbito de la regulación de los tributos, ya al de su aplicación.

f) Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran aquellas medidas procedimentales o normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los contribuyentes. La memoria anual será sometida al conocimiento del Gobierno por el Secretario de Estado de Hacienda a través del Ministro de Economía y Hacienda, tras cuyo trámite adquirirá el carácter de pública.

Dicha memoria será también remitida al Secretario de Estado para la Administración Pública, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 23 del Real Decreto 208/1996.

g) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos cuando aquél así lo solicitase.

h) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.

Todas las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Secretaría de Estado de Hacienda serán remitidas al Consejo para la Defensa del Contribuyente, para su conocimiento y efectos oportunos.

Artículo 3. Del derecho a formular reclamaciones, quejas o sugerencias.

1. Los contribuyentes tendrán derecho a formular cualesquiera reclamaciones, quejas o sugerencias que tuvieren por conveniente ante la Secretaría de Estado de Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, y en relación con el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como de los demás órganos y unidades que dependen de la Secretaría de Estado de Hacienda, planteándolas en las correspondientes hojas de reclamaciones, quejas y sugerencias que a estos efectos deberán encontrarse en las mencionadas oficinas y dependencias. La Secretaría de Estado de Hacienda las trasladará al Consejo, a efectos de su consideración y, en su caso, pertinente tramitación.

2. La formulación, tramitación y contestación de las reclamaciones, quejas y sugerencias relacionadas con el funcionamiento de las unidades administrativas de la Secretaría de Estado de Hacienda se regirá por lo dispuesto en el Real Decreto 208/1996, no siéndoles de aplicación los artículos 19, 20, 21 y 22 de la citada norma.

3. Las reclamaciones, quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante la Secretaría de Estado de Hacienda y ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición paralizará o interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

Estas reclamaciones, quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados.

Las contestaciones emanadas de la Secretaría de Estado de Hacienda y del Consejo para la Defensa del Contribuyente no serán susceptibles de recurso.”⁹⁶

3.8. La mediación fiscal en México

La mediación, vista como un medio alternativo de solución de conflictos, no se encuentra prevista como tal en la legislación fiscal en México como un mecanismo de conciliación entre el contribuyente y la autoridad tributaria, previo a resolver la determinación de la situación fiscal del sujeto obligado, derivado del ejercicio de facultades de comprobación, allanando el camino para la emisión de un crédito fiscal a cargo del contribuyente persona física o jurídica, en perjuicio del Estado, si el contribuyente opta por interponer un medio de defensa ante la resolución determinante, dada la temporalidad excesiva que tardan en substanciarse los medios de defensa respectivos, muchas veces desfavorables para el fisco.

En ninguno de los Códigos Fiscales de la Federación que precedieron al actual,⁹⁷ se contempla la figura de la mediación, lo más cercano a la conciliación, fue el surgimiento en la legislación vigente en 1992, de la figura del Síndico del Contribuyente, al establecer el legislador dentro de las normas para el debido cumplimiento de las facultades del fisco federal, programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente, dando la oportunidad de la designación de este, a los propios contribuyentes en base a reglas de carácter general emitidas por la autoridad hacendaria de manera anual.

Sin ser específicamente una conciliación, el Código Fiscal de la Federación (CFF) establece un beneficio para que previo a finalizar las facultades de comprobación, el contribuyente regularice su situación fiscal y con ello, la determinación de la obligación en cantidad liquida fuese mínima o ninguna; ya con la entrada en vigor de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente

⁹⁶ Real Decreto 2458/1996, [en línea], [citado 07/04/2009, 23:08 horas], disponible en: <http://www.derecho.com/l/boe/real-decreto-2458-1996-crea-consejo-defensa-contribuyente-secretaria-hacienda/>

⁹⁷ El primer Código Fiscal de la Federación fue publicado el 31 de diciembre de 1938, entrando en vigor el día siguiente al de su publicación; el segundo Código Fiscal de la Federación se publica el 19 de enero de 1967, entrando en vigor el 1º. de abril del mismo año, “derogando” (sic) el de 1938; el tercero Código Fiscal de la Federación se publica el 31 de diciembre de 1981, con un inicio de vigencia desde el 1º. de abril de 1983 hasta la fecha (Originalmente su vigencia se señalaba para el primero (sic) de octubre de 1982), abrogando el de 1967.

(LFDC) el 23 de julio de 2005, se regula en este ordenamiento los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, recogiendo como derecho general el de la autocorrección entre otros y con la entrada en funciones el 1 de septiembre de 2011 de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se llega a cumplir finalmente su objeto establecido en su Ley Orgánica del 4 de septiembre del 2006, que es el regular la organización y el funcionamiento de la PRODECON, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que ese ordenamiento establece, sin arribar propiamente al tema de la conciliación tributaria a través de la mediación.

La mediación es uno de los medios tradicionales de solución pacífica de las controversias que se caracteriza por la participación de un tercero en un conflicto que involucra a otros sujetos a fin de encontrar una fórmula de arreglo, más allá de la mera labor de acercamiento de las partes en conflicto, distinguiéndose del arbitraje o litigio, porque en este último caso (las sentencias) son obligatorias para las partes, mientras que en el caso de la mediación una propuesta de arreglo queda en las partes acatarlas o no.⁹⁸

Una característica de la mediación, es considerada un acto amistoso y no debe constituir un elemento de fricción o ser frecuente de problemas. Desde el punto de vista estrictamente civil, la mediación, no es una representación, a diferencia jurídicamente de una comisión, donde el contrato se realiza a nombre del comitente, o por cuenta de él; la mediación se cumple cuando coinciden las voluntades de las partes interesadas, puestas en contacto por el mediador y el contrato queda concertado, pues con ello, la finalidad perseguida se ha conseguido y la misión del mediador termina con su celebración.

Por otro lado se encuentra la figura de la conciliación, que es el acuerdo a que llegan las partes en un proceso, cuando existe una controversia sobre la aplicación o interpretación de sus derechos, que permite resulte innecesario

⁹⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. *op. cit.*, nota 24, p. 2089.

dicho proceso. Es asimismo el acto por el cual las partes encuentran una solución a sus diferencias y la actividad que sirve para ayudar a los contendientes a encontrar el derecho que deba regular sus relaciones jurídicas.⁹⁹

Desde un aspecto jurídico, esta figura esencialmente en materia del derecho laboral se encuentra presente en la Ley, pero no siendo la única, en materia civil y del derecho internacional público también esta presente, pudiendo ser obligatoria o voluntaria.

En el proceso laboral ha venido a constituir un trámite obligatorio preliminar al arbitraje, para intentar soluciones amistosas en los conflictos que se les plantean, exhortando llegar a un arreglo que ponga término a sus diferencias, para con ello concluir el juicio respectivo, dejando constancia de la solución adoptada y de los actos tendientes a su ejecución, los procedimientos especiales, de conflictos colectivos de naturaleza económica y en la huelga se prevé esta obligatoriedad.

En el derecho civil la conciliación no constituye un poder jurídico, sino un deber, existiendo en algunas legislaciones de naturaleza voluntaria, siendo entonces en ese momento requeridos los conciliadores para obtener un acuerdo que pone fin a un conflicto de intereses. En el caso de un divorcio, previo a su resolución, las partes ocurren ante el juez competente y presentan un convenio, citándose a los cónyuges y representante social a una junta, con el objeto de procurar la reconciliación. Si no se logra avenir a las partes, el convenio será aprobado de manera provisional en lo relativo a la situación en que deban quedar los hijos menores, pero se insistirá por la autoridad judicial en una nueva diligencia, buscar un acuerdo conciliatorio entre los cónyuges para evitar su separación; hay otros conflictos relacionados con el tema de familia, que también requieren intervención judicial, estando facultado el juez para intentar la conciliación entre las partes antes de que el asunto sometido a su decisión pase a sentencia, disponiendo igualmente de facultades para proponer las bases que les permitieran optar por un arreglo que dirima los puntos controvertidos y ponga fin a juicio.

⁹⁹ *Ibidem* p. 568.

La conciliación en materia de derecho internacional público es un medio de solución pacífica de controversias entre Estados, caracterizado por la participación de comisiones especiales creadas convencionalmente por las partes con anterioridad al surgimiento de la diferencia o a posteriori, para atender de manera específica cualquier caso concreto de conflicto; siendo un método intermedio entre los buenos oficios y la mediación, ya que es un recurso institucional entre el arbitraje y la Corte Internacional de Justicia, en la medida que el fallo de la mediación carece de fuerza obligatoria.

La Ley Federal de Protección al Consumidor¹⁰⁰ contempla un breve procedimiento conciliatorio al igual que en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros,¹⁰¹ o bien en otras materias como las relaciones de trabajo entre las instituciones de crédito y sus respectivos trabajadores. Mientras que la Ley de Concursos Mercantiles¹⁰² prevé dos etapas sucesivas en la regulación del concurso mercantil: la conciliación y quiebra; la finalidad de la conciliación es lograr la conservación de la empresa del comerciante mediante el convenio que suscriba con sus acreedores reconocidos, mientras que la finalidad de la quiebra es la venta de la empresa del comerciante, de sus unidades productivas o de los bienes que la integran para el pago a los acreedores reconocidos. Por su parte la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros,¹⁰³ contiene un Título Quinto que alude a los procedimientos de conciliación y arbitraje.

El arbitraje es una forma heterocompositiva, es decir, una solución al litigio, dada por un tercero imparcial (Carnelutti), un juez privado o varios, generalmente designado por las partes contendientes (en ausencia de su consentimiento el nombramiento será hecho por el juez público nacional), siguiendo un procedimiento que aunque regulado por la ley adjetiva tiene un ritual menos severo que el del procedimiento del proceso jurisdiccional. La resolución por la que se manifiesta el arreglo se denomina laudo, cuya eficacia

¹⁰⁰ Ley Federal de Protección al Consumidor (DOF 241292), Artículo 111.

¹⁰¹ Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros (DOF 310835), Artículo 122.

¹⁰² Ley de Concursos Mercantiles (DOF 120500), Artículos 2º. y 3º.

¹⁰³ Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros (DOF 180199).

depende de la voluntad de las partes o de la intervención judicial oficial, según las diversas variantes que se presenten. El arbitraje se ha incrementado en el orden internacional y privado, considerándosele un instrumento práctico y útil debido a que permite evitarse entrar en la avalancha de negocios contenciosos que se ventilan en los tribunales y a la posibilidad de designación de un tercero imparcial, a la vez calificado en su preparación jurídica, en sus condiciones subjetivas y porque no está involucrado ni presionado por el cúmulo judicial.

El Código de Comercio¹⁰⁴ define al acuerdo de arbitraje en la fracción I del artículo 1416, como el acuerdo por el que las partes deciden someter a arbitraje todas o ciertas controversias que hayan surgido o puedan surgir entre ellas respecto de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual.

Otra figura que cabe dentro del presente apartado es la transacción, el Código Civil Federal,¹⁰⁵ contempla esta figura como medio de resolver un conflicto, teniendo respecto de las partes la misma eficacia y autoridad que la cosa juzgada. La define en su artículo 2944 como un contrato por el cual las partes haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia presente o previenen una futura.

El CFF vigente establece la posibilidad de que el contribuyente, pueda corregir su situación fiscal (autocorrección fiscal), una vez que en el desarrollo de la visita domiciliaria practicada por la autoridad hacendaria a este, a los responsables solidarios o a terceros con ellos relacionados, la que tiene por objeto revisar la contabilidad, bienes y mercancías del contribuyente, las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, las consignaran en forma circunstanciada en actas parciales, asentando también en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros; en la última acta parcial que al efecto se levante, se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos 20 días, durante los cuales el

¹⁰⁴ Código de Comercio, promulgado el 4 de junio de 1887.

¹⁰⁵ Código Civil Federal, promulgado el 7 de enero y 6 de diciembre de 1926, así como el 3 de enero de 1928.

contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal y en los casos de que se trate de más de un ejercicio fiscal revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.¹⁰⁶

De igual forma, cuando la autoridad ejerza una de sus facultades de comprobación como es el requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, en su momento la autoridad formulará un oficio de observaciones, en el cual se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario; dicho oficio una vez notificado en legal forma, en correlación a la legislación aplicable, permite al sujeto obligado a desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal en un plazo de 20 días hábiles y si se trata de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios sujetos a fiscalización, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días, mediante la presentación de los documentos, libros o registros idóneos.¹⁰⁷

La autocorrección fiscal siempre se ha contemplado en el CFF y actualmente se establece ya como un derecho general de los contribuyentes,¹⁰⁸ el que se reconoce desde la entrada en vigor de la LFDC el 23 de julio de 2005; sin embargo no se puede considerar como un mecanismo de mediación o conciliación, ya que es el propio contribuyente el que de motu proprio acude

¹⁰⁶ Artículo 46, fracción IV, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁷ Artículo 48, fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁸ Artículo 2º.- fracción XIII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

ante la autoridad revisora y opta si así le conviene, por llevar a cabo dicha autocorrección fiscal.

Por otro lado, en el CFF se establece a figura del Síndico del Contribuyente desde 1992,¹⁰⁹ viene a ser una paliativo a los problemas de los contribuyentes, dentro de un mecanismo incipiente de cierta representación y mediación; aunado a otra figura que nace el 17 de noviembre de 2003: el Síndico Honorífico.

El legislador federal al establecer normas para el mejor cumplimiento de las facultades del fisco federal frente a los contribuyentes, abre la puerta para que de alguna manera además de representarlos, los contribuyentes “puedan solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales respecto de sus asuntos”,¹¹⁰ por medio de un profesionista designado por ellos en su representación y le dota de facultades a la autoridad para que mediante Reglas de Carácter General precise sus funciones, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinente para la debida aplicación y cumplimiento de su mandato; estableciendo de su parte solamente en el cuerpo normativo (CFF) los requisitos de quien pueda ser nombrado “Síndico”, los que se incorporaron al CFF hasta el año 2000, que son: a) ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín; b) contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados; y c) prestar sus servicios en forma gratuita.

Lo anterior se podría vislumbrar como el comienzo de una nueva etapa en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y por ende el establecimiento de una figura de mediación como una herramienta efectiva en la solución de conflictos; sin embargo del contenido de las Reglas de Carácter General, se desprenden las atribuciones del Síndico en cita y la idea original de mediación

¹⁰⁹ Artículo 33, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

¹¹⁰ El entrecomillado surge mediante una reforma a la fracción II del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en 2012, ya que desde 1992 solamente contemplaba como atribución para el Síndico, el de ser un representante de los contribuyentes ante el fisco federal.

se desvanece al no tener efectos vinculantes las respuestas a las consultas planteadas.

La Regla I.2.14.2.¹¹¹ de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013 establecía que para los efectos del artículo 33, fracción II del CFF, los síndicos representarán ante las autoridades fiscales a sectores de contribuyentes de su localidad que realicen una determinada actividad económica, a fin de atender problemas concretos en la operación de la administración tributaria y aquellos relacionados con la aplicación de las normas fiscales, que afecten de manera general a los contribuyentes que representen. Los síndicos organizarán reuniones con sus representados en las que deberán recibir, atender, registrar y llevar control de las sugerencias, quejas y problemas de los contribuyentes, respecto de los asuntos que requieran su intervención ante las autoridades fiscales. Las sugerencias, quejas y problemas referidos anteriormente se darán a conocer por los síndicos ante las autoridades fiscales en las reuniones celebradas en el marco de los Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente que se establezcan por las propias autoridades. Los síndicos desempeñarán su función únicamente en las Cámaras, Asociaciones, Colegios, Uniones e Instituciones de sus agremiados y deberán abstenerse de desvirtuar su cometido de servicio en gestiones particulares.

Para estos efectos se entenderá por gestiones particulares, cuando el síndico, ostentándose con este nombramiento, se encargue de manera personal y reciba un beneficio económico de los asuntos particulares de otra persona, actuando conforme a los intereses de ésta o en la defensa de sus intereses profesionales privados.

La respuesta que emita el Servicio de Administración Tributaria¹¹² (SAT) en las solicitudes de opinión que presenten los síndicos respecto de las consultas que

¹¹¹ Publicada el 28 de diciembre de 2012 en el Diario Oficial de la Federación (Segunda Sección).

¹¹² Organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria; nace el 15 de diciembre de 1995 y entra en funciones el 1 de julio de 1997.

les sean planteadas, tendrá el carácter de informativa y no generará derechos individuales en favor de persona alguna y no constituye instancia.

Asimismo, para los efectos del artículo 33, fracción II, inciso a) del CFF, se considera carrera afín, el grado académico o técnico, medio o superior, con autorización o con reconocimiento de validez oficial en los términos de la Ley General de Educación, que implique conocimientos de alguna o varias materias relacionadas con la ciencia del derecho o la contaduría pública.

Mientras que el Síndico Honorífico, es un mero reconocimiento que se podrá otorgar a aquellos Síndicos que hayan concluido los 6 años de gestión en dicho programa, debiendo considerarse para el nombramiento lo siguiente: Para hacerse acreedor a este reconocimiento, el Síndico de agrupación o de oficio deberá haber cumplido 6 años de participar en el programa y desde luego estar activo, no pudiendo haber más de dos síndicos merecedores de esta distinción por Administración Local de Asistencia al Contribuyente; la elección de los Síndicos Honoríficos se hará, de entre aquellos Síndicos, que hayan prestado sus servicios con eficiencia y probidad en la Agrupación o Institución Académica que representan; por su honorabilidad, competencia y participación activa en el programa. En adición, el Síndico deberá contar con la aprobación por escrito de la última Agrupación o Institución que esté representando. La Administración Local de Asistencia al Contribuyente, previa sesión del Comité Local, propondrá a los Síndicos, en reunión ordinaria el o los nombres de los candidatos para ocupar el cargo, con el propósito que de entre ellos elijan uno o dos como máximo, para hacerse acreedor (es) a este nombramiento. La votación se llevará a cabo en la siguiente sesión ordinaria o podrá convocarse a una sesión extraordinaria. En la sesión que se tome la resolución, deberán estar presentes la mayoría de los Síndicos que participan en el Programa, y contar con la asistencia de por lo menos tres Administradores Locales Sustantivos. El nombramiento deberá ser aprobado por mayoría de votos de los Síndicos presentes. La aprobación de los Síndicos honoríficos deberá quedar asentada en la minuta que la Administración Local de Asistencia al Contribuyente elabore de la reunión realizada.

El Síndico Honorífico podrá permanecer en el Programa por 3 años más, contados a partir del término de su última gestión, salvo que incurra en los supuestos de cancelación previstos en el numeral 6. de la normatividad externa o por causas de fuerza mayor, en cuyo caso la Administración Local de Asistencia al Contribuyente procederá conforme a lo previsto en la normatividad vigente en materia de cancelación de nombramientos.

Como se puede ver, la figura del Síndico del Contribuyente y la del Síndico Honorífico, respecto de los efectos de las respuestas obtenidas a las consultas planteadas por sus representados por su medio, a la autoridad fiscal, no se traducen en certidumbre jurídica para los contribuyentes en cita.

Pareciera que con la creación del *ombudsman* fiscal en México, los contribuyentes podrían tener a su alcance una herramienta efectiva para la solución de sus problemas ante el fisco federal, derivado de su actuación como mediador, con miras a llegar a una conciliación frente a sus problemas, sin embargo, las facultades atribuidas de alguna manera no derivan en un mecanismo alternativo de solución de conflictos plenos.

Se observa que en las reuniones que convoque la PRODECON con las autoridades fiscales para emitir sugerencias entre otros puntos, podrán acudir los Síndicos del Contribuyente. Las atribuciones¹¹³ que el legislador establece en favor de la PRODECON son las de atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales; representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución; conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la Ley Orgánica de la PRODECON y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la

¹¹³ Artículo 5.- de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

legalidad de los actos de dichas autoridades; impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen; promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente; instalar el servicio profesional de carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal; informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer siempre que sea convocado para ese efecto, ante el Pleno o las Comisiones camerales correspondientes; imponer las multas en los supuestos y montos que en la Ley Orgánica de la PRODECON se establecen; recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales, proponer al SAT las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes; identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al SAT las recomendaciones correspondientes; emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el SAT; emitir su Estatuto Orgánico; convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los solicite la procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique;

a tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la PRODECON, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la misma; fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad; proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la PRODECON, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes. Las respuestas que emita la PRODECON a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.

La naturaleza de las obligaciones tributarias a cargo de los gobernados, tienen un destino específico, sufragar el gastos público del Estado, en sus diversos niveles de gobierno; razón por la que las mismas no son susceptibles de remisión por medio de la condonación, salvo situaciones particulares relativas de afectación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias,¹¹⁴ facultad exclusiva del titular del Poder Ejecutivo Federal.

El Síndico del Contribuyente y el *ombudsman* fiscal no realizan funciones de mediación efectiva, al no tener efectos vinculantes las respuestas de la autoridad, a las consultas planteadas por los contribuyentes mediante el Síndico, mientras que la formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

En el derecho fiscal no existe un mecanismo de intermediación efectiva como formula alternativa de solución de conflictos. Independientemente de la naturaleza de las obligaciones tributarias a cargo de los particulares en beneficio del Estado, en algunos momentos es conveniente que un tercero pueda ser mediador en la resolución de conflictos, entre el fisco y los contribuyentes, no como un medio de negociación, sino como garante de los derechos de estos últimos.

La determinación de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes que no optan por una autocorrección, deriva en un efecto adverso para la hacienda pública en cuanto al cobro de los mismos, dado que los plazos del procedimiento administrativo de ejecución en la actualidad, así como el ejercicio de los medios de defensa por parte del contribuyente, repercuten en los resultados de la actuación de la autoridad fiscal.

¹¹⁴ Artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Actualmente, el cobro de un crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, tiene una duración de aproximadamente 10 meses cuando el deudor no presenta ningún medio de defensa, y hasta 7.7 años cuando se promueven medios de defensa; tiempo en el cual, cabe aclarar, el interés fiscal no se encuentra garantizado. Lo anterior incide negativamente en la probabilidad del cobro de los adeudos, ya que ésta disminuye sensiblemente con el tiempo.

En 2012, derivado del ejercicio de las facultades de cobro coactivo, el SAT recaudó tan solo 2.6% del valor total de la cartera; porcentaje que contrasta con la recaudación de otros países miembros de la OCDE, según datos de esa organización, en su reporte *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, para 2009, Canadá, Francia y Estados Unidos recaudaron 57%, 39% y 26%, respectivamente.¹¹⁵

Con la finalidad de fortalecer la hacienda pública, obteniendo una mayor recaudación, bajo un esquema que derive en certidumbre jurídica para el contribuyente es conveniente facilitar la autocorrección por parte de los contribuyentes frente al fisco federal, más allá de los términos del derecho general establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de conformidad con el numeral 17 del mismo ordenamiento legal, que permite pagar multas mínimas aunado al pago en parcialidades, con la intervención de la PRODECON mediante un ACUERDO CONCILIATORIO, como un medio efectivo de solución de conflictos, facilitándole al contribuyente todas las facilidades, de una manera transparente y, en caso de alcanzarse éste, la PRODECON constataría que el mismo se encuentre apegado a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción del ACUERDO CONCILIATORIO propuesto.

¹¹⁵ Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2013, p. CXXII.

Que la solicitud del ACUERDO CONCILIATORIO referido en el párrafo precedente sea optativo y a petición del contribuyente, no siendo limitativo, pudiendo ejercer la opción en subsecuentes ocasiones; aplicando la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la LFDC, no procediendo medio de impugnación contra el mismo, surtiendo efectos solamente para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generaría precedentes, no pudiendo ser aplicado en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad, es decir, no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias; aun en el supuesto de que existieran dos casos similares, no podría aplicarse automáticamente el mismo ACUERDO CONCILIATORIO al segundo contribuyente.

Por tanto, a petición de ACUERDO CONCILIATORIO que de cada caso concreto realice el contribuyente, se realice directamente ante la PRODECON, debiendo señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria, debiendo la autoridad manifestar si acepta o no los términos en que se plantea el ACUERDO CONCILIATORIO una vez que se le corra traslado y se le de un término perentorio para ello, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho ACUERDO CONCILIATORIO. En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento, procedería la imposición de una multa por parte de la PRODECON. Una vez que la PRODECON acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el ACUERDO CONCILIATORIO, pudiendo de manera previa para mejor proveer a la adopción del ACUERDO CONCILIATORIO, convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

Que cuando se solicite el ACUERDO CONCILIATORIO, mientras se resuelve se suspendan los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo y 50, primer párrafo, del CFF, a partir de que el contribuyente presente ante la

PRODECON la solicitud del ACUERDO CONCILIATORIO y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del mismo. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del ACUERDO CONCILIATORIO para, en su caso, emitir la resolución que corresponda.

Que en contra del ACUERDO CONCILIATORIO suscrito no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes; las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el ACUERDO CONCILIATORIO, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo del CFF, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Lo anterior permitiría contar con una verdadera y efectiva mediación fiscal en México en manos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

3.9. El juicio de amparo en materia tributaria

En materia tributaria los medios de defensa que tiene el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria son: el recurso de inconformidad, recurso de revocación, juicio de nulidad, juicio de amparo directo y juicio de amparo indirecto; en la legislación aplicable a cada uno de dichos medios de defensa se consigna la procedencia de cada uno de ellos. Estos mecanismos de protección son los medios para garantizar el cumplimiento de la ley y la protección de los derechos humanos en México.

El juicio de amparo, es sin duda el medio de protección por excelencia de los derechos humanos, ya que su procedencia es referente a salvaguardarlos, para lo cual los gobernados solicitan el amparo y protección de la justicia de la unión y en algunos casos la restitución del bien jurídico violentado por las autoridades responsables. Los Estados más avanzados en cuanto a la protección de los derechos humanos, han establecido la procedencia del mismo aun cuando sólo se tenga el interés jurídico o el interés legítimo.

El juicio de amparo a partir de las reformas del 2011 tiene varios cambios en cuanto a su procedencia, partes en el juicio, tiempos y formas de tramitación de

las cuales mencionaré las relacionadas con el tema de investigación. Los términos o plazos que tienen las personas para interponer el juicio de amparo se encuentran especificados en la ley reglamentaria, pero existen circunstancias en las cuales los plazos y términos son diferentes, los cuales especificaré para su identificación.

Los cambios que tiene México sobre la forma de solución de conflictos en casos concretos ha tenido cambios, estos es, la argumentación y solución de litigios no se resuelve con la aplicación de un silogismo jurídico, ahora se requieren de otras herramientas para lograr mayor protección de las personas; las sentencias de los impartidores de justicia deben contener diferentes formas de argumentación jurídica, de ahí que, las mismas serán el resultado de la preparación y aceptación de los cambios por parte de los jueces, magistrados y ministros en su caso.

La fundamentación y motivación de las sentencias, como varios autores lo señalan, son la forma de rendir cuentas del cargo conferido, en otros términos significa que, los jueces, magistrados, ministros y personal del Poder Judicial Federal, tienen la obligación de actualizarse y aplicar los cambios que surgieron en el caso Rosendo Radilla Pacheco vs México, de manera que, explicaré algunos cambios en el sistema mexicano, con relación a los derechos humanos, las formas de interpretación, la argumentación, el control de constitucionalidad y control de convencionalidad, así como los efectos de los mismos.

Los efectos de las sentencias de juicio de amparo en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria son diferentes, es decir, las personas que acuden a la tramitación del juicio de amparo y lograr una sentencia favorable que los ampare y proteja, tienen una situación jurídica distinta que los sujetos que no interpusieron su demanda de juicio de amparo, de manera que, las personas que presentan una demanda de juicio de amparo contra alguna contribución que consideran violente sus derechos humanos y sus garantías y obtiene una sentencia favorable, no está en igualdad de circunstancias que los sujetos que no presentaron demanda de juicio de amparo habiendo realizado la misma situación de hecho prevista en la norma.

Los efectos que tienen las sentencias de amparo que declaran inconstitucional una norma tributaria, tiene consecuencias para el Estado, tanto positivas como negativas, por tanto, señalaré algunas en cuanto a los resultados que generan para México.

Los efectos generales de las sentencias en algunas materias ya fueron aprobados, pero en materia de tributación aún no se aplican efectos *erga-omnes*, bajo esa tesitura, se desarrolló un apartado especificando cuales son los casos en los cuales se aplica, en que materias, de donde puede derivar este efecto y cómo repercute en los derechos humanos el no aplicarlo también en materia tributaria.

3.4.1. Medios de defensa

Los procesos en materia tributaria son los mecanismos de defensa del contribuyente, las leyes especifican la procedencia de cada uno de ellos y los derechos que protegen. Dentro de los medios de defensa que puede acudir el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria están los que protegen la legalidad de los actos y la constitucionalidad de los actos, leyes o normas, los señalaré separando cada uno e indicando la procedencia de los mismos.

El recurso de revocación es un instrumento jurídico que puede activar el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, está contemplado en el numeral 117 del Código Fiscal de la Federación, y procede contra:

- I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
 - c) Dicten las autoridades aduaneras.
 - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.
- II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en

exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.¹¹⁶

La procedencia del recurso de revocación no establece que se puede promover contra leyes o normas tributarias ya declaradas inconstitucionales, esto origina que en el supuesto de que un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria omite pagar sus contribuciones, (que en otros casos concretos ya se declaró por sentencia de amparo su inconstitucionalidad) éste será acreedor de un crédito fiscal, de ello resulta necesario admitir que si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro del plazo de la ley, o dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en el caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución.¹¹⁷

Cuando al sujeto activo de la relación jurídica tributaria la autoridad fiscalizadora le determina un crédito fiscal al contribuyente en uso de sus facultades de comprobación, una vez que este se hace exigible, da inicio el procedimiento administrativo de ejecución mediante el cual sin necesidad de ejercitar una acción legal, procede a requerir de pago o embargo de bienes, independientemente de que el particular haya impugnado tal determinación a menos que se encuentre debidamente garantizado el interés fiscal a satisfacción del fisco federal, pudiendo en su caso impugnar por algún vicio dicha ejecución a través de los medios de defensa que considere adecuado, este recurso protege la legalidad de los actos de autoridad.

¹¹⁶ Código Fiscal de la Federación, [en línea], [citado 04/06/2013, 13: 25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf.

¹¹⁷ Delgadillo, Luis Humberto, *op.cit.*, nota 60, p 162.

El recurso de revocación, de acuerdo con Burgoa Toledo es una desventaja para el gobernado, ya que este recurso se resuelva por la misma autoridad que emitió el acto, es muy notoria la parcialidad que se tiene al momento de resolver; para que opere la negativa ficta se requiere que la autoridad no conteste en un término de tres meses y sólo opera la nulidad por falta de competencia.¹¹⁸ “La interposición de este recurso es optativa para el interesado, ya que puede en todo caso, escoger entre esta vía y el juicio contencioso administrativo federal que se interpone ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.¹¹⁹

Por otro lado, existe en la Ley del Seguro Social, el recurso de inconformidad que es procedente contra actos definitivos dictados por el Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentra contemplado en el artículo 294 de dicho cuerpo legal, no procede contra cuestiones de constitucionalidad, es un recurso administrativo que protege la legalidad de los actos emitidos o realizados por las autoridades.

El juicio contencioso administrativo federal, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.¹²⁰

Conforme al artículo 2° de la LFPCA el juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de

¹¹⁸ Burgoa Toledo Carlos Alberto, *Cómo elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*, 3a. ed., México, Gasca, 2008, p. 131.

¹¹⁹ Delgadillo, Luis Humberto, *op.cit.*, nota 60, p 186.

¹²⁰ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, [en línea], [citado 11/03/2015, 11:23 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf

carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.¹²¹

La competencia del TFJFA está señalada en el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual establece que:

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;

¹²¹ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, [en línea], [citado 11/03/2015, 12:00 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

VII. Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

VIII. Las que nieguen la indemnización o que, por su monto, no satisfagan al reclamante y las que impongan la obligación de resarcir los daños y perjuicios pagados con motivo de la reclamación, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de las leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de responsabilidad patrimonial del Estado;

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales;

X. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;

XI. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;

XII. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;

XIII. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rij a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

XV. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y

XVI. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El TFJFA conocerá, además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.¹²²

El artículo señalado no menciona que el TFJFA podrá conocer de la constitucionalidad de los tributos impuestos a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. El jurista Burgoa Toledo menciona que el TFJFA está obligado a conocer la inconstitucionalidad de una ley bajo la tesis jurisprudencial de la Novena Época, Registro: 193706, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Julio de 1999, Materia(s): Administrativa, Tesis: VIII.2o. J/29, Página: 810 que a la letra dice:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CASOS EN QUE POR EXCEPCIÓN PUEDE CONOCER DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES O ACTOS ADMINISTRATIVOS. Conforme al sistema de competencias que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos 103, 104, fracción V, 105, fracciones I y II, y 107, fracciones VII, VIII y IX, es facultad reservada al Poder Judicial de la Federación, el análisis de la constitucionalidad o no de las disposiciones legales, así como hacer la interpretación directa de los preceptos constitucionales, lo que excluye a otros órganos jurisdiccionales de esa

¹²² Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, [en línea], [citado 11/03/2015, 14:06 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJFA.pdf

competencia, dentro de los que se encuentra el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que éste sólo puede llegar a la conclusión de que determinado acto administrativo o fiscal es inconstitucional en los casos de excepción siguientes: a) que la interpretación constitucional de los preceptos impugnados haya sido establecida previamente por los tribunales de amparo en tesis jurisprudencial, en cuyo caso, conforme a lo dispuesto en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, el Tribunal Fiscal está obligado a acatarla, pero tal cumplimiento no implica en modo alguno interpretación constitucional, ya que únicamente se trata de la aplicación de la jurisprudencia, pues no está determinando motu proprio el alcance del precepto legal que se tilda como contraventor de la Carta Magna, sino que únicamente cumple con la obligación de acatar la jurisprudencia, lo que deriva en un aspecto de legalidad; lo anterior, siempre y cuando el criterio de la jurisprudencia sea aplicable exactamente al caso de que se trata, sin requerir de mayor estudio o de la expresión de diversos argumentos que los contenidos en la tesis relativa, pues, en tal caso, ya se está frente al análisis constitucional de la ley o artículo, impugnados; y, b) cuando el análisis constitucional sea en relación a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales, pero únicamente refiriéndose a las violaciones procedimentales o formales, pues tal aspecto está permitido por el artículo 238, fracciones II y III, del Código Fiscal de la Federación, como una facultad ordinaria conferida al Tribunal Fiscal de la Federación con el propósito fundamental de controlar la legalidad de los actos administrativos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 467/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 791/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 11 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 952/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 25 de marzo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Revisión fiscal 794/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 15 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvares Torres. Secretario: Antonio López Padilla.

Revisión fiscal 838/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 15 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 757, tesis 968, de rubro: "TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. CUÁNDO PUEDE CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO."¹²³

La citada jurisprudencia menciona los casos en los cuales el TFJFA puede conocer de la constitucionalidad de las leyes y actos administrativos, pero no permite que el TFJFA realice un control de constitucionalidad de la ley, sólo lo faculta para dejar de aplicar en caso que ya haya sido declara inconstitucional por sentencia de juicio de amparo.

Retomando la presente jurisprudencia y los cambios que tiene el Poder Judicial de la Federación es conveniente preciar los siguientes criterios jurisprudenciales en el mismo sentido:

Época: Décima Época, Registro: 2008148, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: P./J. 64/2014 (10a.), Página: 8 que a la letra indica:

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. NO ES SUSCEPTIBLE DE SOMETERSE A CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y/O CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO POR ÓRGANOS JURISDICCIONALES DE MENOR JERARQUÍA. La obligación de las autoridades jurisdiccionales contenida en los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de realizar un control de constitucionalidad y/o

¹²³ Tesis: VIII.2o. J/29, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, Julio de 1999, p. 810.

convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos y dar preferencia a los contenidos en la propia Ley Suprema y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario contenidas en cualquier norma inferior, no contempla a la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque el artículo 94 constitucional establece que será obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales de conformidad con lo que disponga la ley y, en este caso, la Ley de Amparo así lo indica tanto en la abrogada como en el artículo 217 de la vigente; de ahí que no privan las mismas razones que se toman en cuenta para inaplicar una disposición emitida por el legislador cuando viola derechos humanos de fuente constitucional o convencional. Cabe precisar que en los casos en los que se pudiera advertir que una jurisprudencia del Alto Tribunal desatiende o contradice un derecho humano, cualquiera que sea su origen, existen los medios legales para que se subsane ese aspecto. En conclusión, aun partiendo del nuevo modelo de interpretación constitucional, no es posible determinar que la jurisprudencia del Máximo Tribunal del país pueda ser objeto de la decisión de un órgano de menor grado que tienda a inaplicarla, como resultado del ejercicio de control de convencionalidad ex officio, porque permitirlo daría como resultado que perdiera su carácter de obligatoria, ocasionando falta de certeza y seguridad jurídica.

Contradicción de tesis 299/2013. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Guadalajara, Jalisco, y el Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito. 14 de octubre de 2014. Mayoría de siete votos de los Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alberto Pérez Dayán; Arturo Zaldívar Lelo de Larrea votó contra consideraciones; votaron en contra: José Ramón Cossío Díaz y Juan N. Silva Meza. Ausentes: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Alfonso Francisco Trenado Ríos.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Guadalajara, Jalisco, al resolver el amparo directo 122/2013, y el diverso sustentado por el Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito, al resolver el amparo directo 210/2013.

El Tribunal Pleno, el primero de diciembre en curso, aprobó, con el número 64/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a primero de diciembre de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 12 de diciembre de 2014 a las 09:35 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 15 de diciembre de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.¹²⁴

Época: Décima Época, Registro: 2004670, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 3, Materia(s): Común, Tesis: I.4o.A.30 K (10a.), Página: 1753 donde se consigna de manera literal lo siguiente:

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. ES INNECESARIO QUE EL JUZGADOR ORDINARIO O CONSTITUCIONAL, AL DICTAR SUS SENTENCIAS, REALICE CONSIDERACIONES DEL PORQUÉ CONSIDERA QUE LAS HIPÓTESIS LEGALES QUE SIRVEN DE FUNDAMENTO AL CASO QUE RESUELVE NO SON INCONVENCIONALES, PUES SU EJERCICIO ES IMPLÍCITO. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que corresponde a todas las autoridades jurisdiccionales del país el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, de las disposiciones jurídicas que apliquen en sus decisiones, lo que se traduce en el deber de examinarlas e interpretarlas conforme a los derechos humanos reconocidos tanto en la Constitución como en los tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano, adoptando siempre la interpretación más favorable a las personas y, en caso de ser contrarias a dichos paradigmas, siempre que no exista la posibilidad de realizar una interpretación conforme, inaplicarlas. No obstante lo anterior, en el dictado de las sentencias es innecesario que el juzgador ordinario o constitucional realice consideraciones del porqué considera que las hipótesis legales que sirven de fundamento al caso que resuelve no son inconventionales, pues el ejercicio del control de convencionalidad ex officio, es implícito, por lo que sólo en aquellos casos en donde se estime que hay transgresión de derechos humanos, debe razonar y explicar por qué, si no es posible realizar una interpretación conforme, se aparta del texto de la norma. Correlativamente, se tiene que tal potestad no implica un derecho de las partes para exigir que se verifique un control de convencionalidad, que equivaldría a un control concentrado de constitucionalidad o convencionalidad, lo cual excede y supera el control difuso, que es la esencia del de convencionalidad y que difieren en cuanto a que en el primero se analiza el precepto legal en forma abstracta, y ello corresponde exclusivamente a los órganos del Poder Judicial de la Federación

¹²⁴ Tesis: P./J. 64/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, Diciembre de 2014, p. 8.

(control concentrado) y, en el segundo (control difuso), el análisis se realiza sobre los hechos concretos del caso y la norma que resulta aplicable..

Amparo directo 427/2013. Jesús Zamudio López. 8 de agosto de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Aideé Pineda Núñez.¹²⁵

Conforme a las tesis citadas se desprende que

todos los jueces federales y locales, pueden inaplicar normas internas que sean trasgresoras de los derechos humanos contenidos en la propia Constitución Federal y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano es parte; pero que sólo los órganos del Poder Judicial de la Federación, a través de las vías directas de control, como por ejemplo el amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad, pueden invalidar dicha norma.¹²⁶

En relación a lo antes mencionado se tiene que un tribunal de menor jerarquía no puede dejar de aplicar una ley, esto conforme a las recientes reformas fundamentando que esto ocasionaría falta de certeza y seguridad jurídica.

Con relación a las vías directas de control se señala: las controversias constitucionales, acciones de inconstitucionalidad y el juicio de amparo. De acuerdo con el artículo 104 fracción VI de la Constitución, los Tribunales de la Federación conocerán de las controversias y de las acciones a que se refiere el artículo 105, mismas que serán del conocimiento exclusivo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En ese tenor conforme al artículo 105 fracción I de la Constitución, establece que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá :

- I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral, se susciten entre:
 - a) La Federación y un Estado o el Distrito Federal;
 - b) La Federación y un municipio;

¹²⁵ Tesis I.4o.A.30 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t III, Octubre de 2013, p. 1753.

¹²⁶ Silva Meza, Juan N. *Derechos humanos parte general*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013, p. 187.

- c) El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;
- d) Un Estado y otro;
- e) Un Estado y el Distrito Federal;
- f) El Distrito Federal y un municipio;
- g) Dos municipios de diversos Estados;
- h) Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- i) Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- j) Un Estado y un Municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- k) Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales,
- l) Dos órganos constitucionales autónomos, y entre uno de éstos y el Poder Ejecutivo de la Unión o el Congreso de la Unión sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.¹²⁷

De ahí que es necesario entender la función de esta garantía constitucional, en cuanto a su aplicación se puede decir que: la controversia constitucional puede entenderse como un mecanismo de control constitucional, a través del cual se protege de manera directa al texto fundamental en su apartado orgánico y las competencias asignadas a los órganos del Estado. Asimismo, puede entenderse como el proceso mediante el cual se plantea un juicio con todas

¹²⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 03/03/2015, 10:30 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf.

sus características: acción planteada en forma de demanda, una contestación, una etapa probatoria y una sentencia, cuyos efectos pueden ser inter partes o *erga omnes* y cuya finalidad es resolver un conflicto competencial entre los órganos del Estado y diversos órdenes jurídicos.¹²⁸

La controversia constitucional, de acuerdo con el último párrafo del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede invalidar actos o disposiciones generales sobre la constitucionalidad entre dos poderes de un mismo Estado y dos órganos de gobierno del Distrito Federal. También se establece que tendrá que reunir la votación de ocho ministros para declarar su invalidez.

El número de votos, de acuerdo con varios juristas, en la declaratoria de invalidez de un acto o disposición es elevado, para lograr el objetivo de ésta acción se requiere que el número de votos sea menor y de ministros más abiertos a los cambios de interpretación, más adelante señalo lo referente a los cambios en México de interpretación.

El jurista Martínez Sánchez señala una similitud entre el juicio de amparo y la controversia constitucional, menciona que las normas generales contrarias a la Constitución son impugnables a través de ambas instituciones jurídicas, existiendo una diferencia entre el sujeto activo; en el juicio de amparo el que lo presenta es un particular y en la controversia constitucional son entidades federativas.¹²⁹

Otro medio de control constitucional es la acción de inconstitucionalidad que se encuentra en el artículo 105 fracción II de la Constitución, la cual establece que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá:

De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.

¹²⁸ Ulises Bonilla, Constantino, *Controversia constitucional*, en Ferrer Mac Gregor, Eduardo (comp.), *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, México, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, p. 252. disponible en: www.cjf.gob.mx/diccionarioDPCC/diccionario%20Tomo%20I.pdf

¹²⁹ Martínez Sánchez, Francisco, *La jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes su aplicación erga-omnes*, México, Porrúa, 2002, p. 72.

Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

- a) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;
- b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;
- c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;
- d) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano;
- e) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea; y
- f) Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.
- g) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Asimismo, los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

La única vía para plantear la no conformidad de las leyes electorales a la Constitución es la prevista en este artículo.

Las leyes electorales federal y locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes de que inicie el proceso electoral en que vayan a

aplicarse, y durante el mismo no podrá haber modificaciones legales fundamentales.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.¹³⁰

La acción de inconstitucionalidad es promovida por miembros del sistema del Estado, es decir no se puede promover por un particular, sólo por las personas mencionadas con antelación, de ahí que ya desde 2012 proponía que “se deba adicionar un inciso a la fracción II del artículo 105 constitucional para otorgar legitimación activa al Defensor del Contribuyente en México para que interponga acciones de inconstitucionalidad frente a normas inconstitucionales.”¹³¹

La acción de inconstitucionalidad y la controversia constitucional “puede obtener una resolución respecto a la inconstitucionalidad de la ley que tiene efectos *erga omnes*, siempre que se cumplan las condiciones establecidas,”¹³² entre las cuales se requiere de la votación a favor de ocho ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número elevado de votos y difícil de conseguir por el perfil de los ministros en México.

El juicio de amparo es otro medio de control constitucional al cual pueden acudir los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria cuando se violen sus derechos humanos y sus garantías. Los cambios que se tienen en la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos son de gran trascendencia y si se logra la aplicación de los mismos sus resultados serán de mayor protección para los contribuyentes, de ahí que “los tribunales de amparo mexicanos deben interpretar la ley, buscando adaptarla a las nuevas necesidades sociales.”¹³³

¹³⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 03/03/2015, 12:00 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf.

¹³¹ Álvarez Banderas, Jorge, *Desde la otra orilla: apuntes semanales*, Morelia, Ediciones AAA, 2012, p. 15.

¹³² Martínez Sánchez, Francisco, *op.cit.*, nota 128, p. 88.

¹³³ Díaz Barriga de Silva, Luz María (coord.), *La apariencia del buen derecho serie de debates pleno*, México, Themis, 1996, p. 77.

3.4.2. Proceso, procedimiento, términos y plazos

El juicio de amparo lo regula la Ley de amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Ley de Amparo) publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013, tiene cambios que benefician a los particulares, no es una ley perfecta ya que “es imposible que el legislador prevea todos los casos que pueden presentarse en las relaciones jurídicas de los hombres”¹³⁴ y “los tribunales no siempre están expeditos para actuar, es decir, libres de todo estorbo, prontos, para actuar, sino que la maquinaria judicial camina despacio.”¹³⁵

El artículo 1º. de la Ley de Amparo señala que el juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que suscite entre normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la constitución así como los tratados internacionales.

Ello autoriza a concluir que “mediante el proceso de amparo, los órganos judiciales federales, tienen la facultad de invalidar o dejar sin efectos las leyes o actos de autoridades que violen derechos fundamentales o que restrinjan la esfera de atribuciones conferidas a las autoridades federales o estatales, en agravio de cualquier gobernado.”¹³⁶

En el artículo aludido se establece que el juicio de amparo protege a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares. Aquí se reconoce la procedencia del juicio de amparo contra la violación de derechos humanos contenidos en la constitución y en los tratados internacionales, así como la procedencia contra del mismo contra particulares.

El juicio de amparo de acuerdo a los artículos 2 y 3 de la Ley de Amparo deja de ser muy formalista en cuanto a su tramitación, se adecua a los avances tecnológicos y ahora se aplican en forma supletoria los principios generales del derecho.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 78.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 79.

¹³⁶ *Idem*, p. 79.

El artículo 5 de la Ley de Amparo contiene que las partes en el juicio de amparo también sufren modificaciones, ya no es agraviado, tercero perjudicado autoridad responsable y ministerio público federal, ahora establece que son partes:

I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1o de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

El interés simple, en ningún caso, podrá invocarse como interés legítimo. La autoridad pública no podrá invocar interés legítimo.

El juicio de amparo podrá promoverse conjuntamente por dos o más quejosos cuando resientan una afectación común en sus derechos o intereses, aun en el supuesto de que dicha afectación derive de actos distintos, si éstos les causan un perjuicio análogo y provienen de las mismas autoridades.

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

La víctima u ofendido del delito podrán tener el carácter de quejosos en los términos de esta Ley.

II. La autoridad responsable, teniendo tal carácter, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas.

Para los efectos de esta Ley, los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en los términos de esta fracción, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

III. El tercero interesado, pudiendo tener tal carácter:

a) La persona que haya gestionado el acto reclamado o tenga interés jurídico en que subsista;

b) La contraparte del quejoso cuando el acto reclamado emane de un juicio o controversia del orden judicial, administrativo, agrario o del trabajo; o tratándose de persona extraña al procedimiento, la que tenga interés contrario al del quejoso;

c) La víctima del delito u ofendido, o quien tenga derecho a la reparación del daño o a reclamar la responsabilidad civil, cuando el acto reclamado emane de un juicio del orden penal y afecte de manera directa esa reparación o responsabilidad;

d) El indiciado o procesado cuando el acto reclamado sea el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal por el Ministerio Público;

e) El Ministerio Público que haya intervenido en el procedimiento penal del cual derive el acto reclamado, siempre y cuando no tenga el carácter de autoridad responsable.

IV. El Ministerio Público Federal en todos los juicios, donde podrá interponer los recursos que señala esta Ley, y los existentes en amparos penales cuando se reclamen resoluciones de tribunales locales, independientemente de las obligaciones que la misma ley le precisa para procurar la pronta y expedita administración de justicia.¹³⁷

En la fracción I se establece que el quejoso puede ser el que tenga el interés jurídico, interés legítimo individual o colectivo, de acuerdo a estos cambios señalo la siguiente contradicción de tesis de interés legítimo e interés jurídico.

Acorde a lo anterior, existe el presente criterio jurisprudencial: Época: Décima Época, Registro: 2007921, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: P./J. 50/2014 (10a.), Página: 60 que a la letra indica:

INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). A consideración de este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el párrafo primero de la fracción I del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que tratándose de la procedencia del amparo indirecto -en los supuestos en que no se

¹³⁷ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 20/02/2015, 07: 25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

combatan actos o resoluciones de tribunales-, quien comparezca a un juicio deberá ubicarse en alguno de los siguientes dos supuestos: (I) ser titular de un derecho subjetivo, es decir, alegar una afectación inmediata y directa en la esfera jurídica, producida en virtud de tal titularidad; o (II) en caso de que no se cuente con tal interés, la Constitución ahora establece la posibilidad de solamente aducir un interés legítimo, que será suficiente para comparecer en el juicio. Dicho interés legítimo se refiere a la existencia de un vínculo entre ciertos derechos fundamentales y una persona que comparece en el proceso, sin que dicha persona requiera de una facultad otorgada expresamente por el orden jurídico, esto es, la persona que cuenta con ese interés se encuentra en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, de tal forma que la anulación del acto que se reclama produce un beneficio o efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro pero cierto. En consecuencia, para que exista un interés legítimo, se requiere de la existencia de una afectación en cierta esfera jurídica -no exclusivamente en una cuestión patrimonial-, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad, y no sólo como una simple posibilidad, esto es, una lógica que debe guardar el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse. Como puede advertirse, el interés legítimo consiste en una categoría diferenciada y más amplia que el interés jurídico, pero tampoco se trata del interés genérico de la sociedad como ocurre con el interés simple, esto es, no se trata de la generalización de una acción popular, sino del acceso a los tribunales competentes ante posibles lesiones jurídicas a intereses jurídicamente relevantes y, por ende, protegidos. En esta lógica, mediante el interés legítimo, el demandante se encuentra en una situación jurídica identificable, surgida por una relación específica con el objeto de la pretensión que aduce, ya sea por una circunstancia personal o por una regulación sectorial o grupal, por lo que si bien en una situación jurídica concreta pueden concurrir el interés colectivo o difuso y el interés legítimo, lo cierto es que tal asociación no es absoluta e indefectible; pues es factible que un juzgador se encuentre con un caso en el cual exista un interés legítimo individual en virtud de que, la afectación o posición especial frente al ordenamiento jurídico, sea una situación no sólo compartida por un grupo formalmente identificable, sino que redunde también en una persona determinada que no pertenezca a dicho grupo. Incluso, podría darse el supuesto de que la afectación redunde de forma exclusiva en la esfera jurídica de una persona determinada, en razón de sus circunstancias específicas. En suma, debido a su configuración normativa, la categorización de todas las posibles situaciones y

supuestos del interés legítimo, deberá ser producto de la labor cotidiana de los diversos juzgadores de amparo al aplicar dicha figura jurídica, ello a la luz de los lineamientos emitidos por esta Suprema Corte, debiendo interpretarse acorde a la naturaleza y funciones del juicio de amparo, esto es, buscando la mayor protección de los derechos fundamentales de las personas.

Contradicción de tesis 111/2013. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 5 de junio de 2014. Mayoría de ocho votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Alberto Pérez Dayán y Juan N. Silva Meza; votó en contra Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausentes: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 366/2012, y el diverso sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión 553/2012, 684/2012 y 29/2013.

El Tribunal Pleno, el seis de noviembre en curso, aprobó, con el número 50/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a seis de noviembre de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de noviembre de 2014 a las 09:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 18 de noviembre de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.¹³⁸

De la presente contradicción de tesis citada se desprende que ahora las personas que no tengan el interés jurídico, pero si el interés legítimo podrán acudir al juicio de amparo en busca de la protección, tutela y restitución de sus derechos humanos, cosa que antes de la reforma constitucional de junio de 2011 no se consignaba como tal.

Los plazos para presentar demanda de juicio de amparo se establecen en el artículo 17 de la Ley de amparo que establece: Cuando se reclame una norma

¹³⁸ Tesis: P./J. 50/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t I, Noviembre de 2014, p. 60.

general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, será de treinta días; cuando se reclame sentencia definitiva condenatoria en un proceso penal será de ocho años; cuando se promueva contra actos que tengan o puedan tener por efecto privar total o parcialmente, en forma temporal o definitiva, de la propiedad, posesión o disfrute de sus derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, en que será de siete años y en los casos de peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, desaparición forzada de personas podrá presentarse en cualquier tiempo.¹³⁹

Cuando la Ley de amparo señala leyes autoaplicativas, de acuerdo a la siguiente jurisprudencia señala que son: las que trascienden directamente para afectar la esfera jurídica del quejoso, sin condicionarse a ningún acto, es decir, cuando entran en vigor son exigibles. De ahí que menciono algunas tesis aisladas, jurisprudencias y contradicciones de tesis para señalar cambios en el juicio de amparo en cuanto a los términos y plazos.

Época: Décima Época, Registro: 2006963, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 8, Julio de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 1a. CCLXXXI/2014 (10a.), Página: 148:

INTERÉS LEGÍTIMO Y JURÍDICO. CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DE LAS LEYES HETEROAPLICATIVAS Y AUTOAPLICATIVAS EN UNO U OTRO CASO. Para determinar cuándo una norma general causa una afectación con su sola entrada en vigor y cuándo se requiere de un acto de aplicación, existe la distinción entre normas heteroaplicativas y autoaplicativas en función de las posibilidades de afectación de una norma general. Desde la Novena Época, el criterio de clasificación de ambos tipos de normas gira alrededor del concepto de "individualización incondicionada", con el cual se ha entendido la norma autoaplicativa como la que trasciende directamente para afectar la esfera jurídica del quejoso, sin condicionarse a ningún acto. Si su contenido está condicionado, se trata de una norma heteroaplicativa. Así, el criterio de individualización incondicionada es formal, esto es, relativo o dependiente de una concepción material de afectación que dé contenido a ambos tipos de normas, pues sin un

¹³⁹ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 25/03/2015,10:25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

concepto previo de agravio que tome como base, por ejemplo, al interés jurídico, interés legítimo o interés simple, dicho criterio clasificador no es apto por sí mismo para determinar cuándo una ley genera perjuicios por su sola entrada en vigor o si se requiere de un acto de aplicación. Por tanto, dada su naturaleza formal, el criterio clasificador es adaptable a distintas concepciones de agravio. Así pues, en el contexto de aplicación de las nuevas reglas reguladoras del juicio de amparo se preserva la clasificación de normas autoaplicativas y heteroaplicativas, para determinar la procedencia del juicio de amparo contra leyes, ya que dada su naturaleza formal, es suficiente desvincular el criterio rector -de individualización incondicionada- del concepto de interés jurídico y basarlo en el de interés legítimo. Un concepto de agravio más flexible, como el de interés legítimo, genera una reducción del espacio de las leyes heteroaplicativas y es directamente proporcional en la ampliación del espacio de leyes autoaplicativas, ya que existen mayores posibilidades lógicas de que una ley genere afectación por su sola entrada en vigor, dado que sólo se requiere constatar una afectación individual o colectiva, calificada, actual, real y jurídicamente relevante, siempre que esté tutelada por el derecho objetivo y, en caso de obtener el amparo, pueda traducirse en un beneficio para el quejoso. No obstante, si se adopta el estándar de interés jurídico que requiere la afectación a un derecho subjetivo y excluye el resto de afectaciones posibles, ello lógicamente generaría una ampliación del ámbito de las leyes heteroaplicativas, pues reduce las posibilidades de afectación directa de esas normas con su mera entrada en vigor y las condiciona a un acto de aplicación que afecte un derecho subjetivo del quejoso. De esta forma, los jueces de amparo deben aplicar el criterio clasificador para determinar la procedencia del juicio constitucional, siempre y cuando hayan precisado previamente si resulta aplicable la noción de interés legítimo o jurídico.

Amparo en revisión 152/2013. 23 de abril de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas; el Ministro José Ramón Cossío Díaz formuló voto concurrente en el que manifestó apartarse de las consideraciones relativas al tema contenido en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretarios: Karla I. Quintana Osuna y David García Sarubbi.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de julio de 2014 a las 08:25 horas en el Semanario Judicial de la Federación.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Tesis 1a. CCLXXXI/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t I, Julio de 2014, p.148.

En el mismo sentido se encuentra el siguiente criterio jurisprudencial; Época: Décima Época, Registro: 2006964, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 8, Julio de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 1a. CCLXXXII/2014 (10a.), Página: 149 con el siguiente contenido:

LEYES AUTOAPLICATIVAS. NORMAS QUE ACTUALIZAN ESTA CALIFICATORIA SOBRE LA BASE DEL INTERÉS LEGÍTIMO. Tratándose de interés legítimo, se entenderá que son normas autoaplicativas aquellas cuyos efectos ocurran en forma incondicionada, esto es, sin necesidad de un acto de aplicación, lo que sucede cuando se constata la afectación individual o colectiva, calificada, actual, real y jurídicamente relevante de la parte quejosa con la mera entrada en vigor de la ley, es decir, una afectación a la esfera jurídica del quejoso en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública o de cualquier otra, siempre que dicho interés esté garantizado por un derecho objetivo y que pueda traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico al quejoso. Conforme a esta definición de interés legítimo, los quejosos no deben ser destinatarios directos de la ley impugnada, sino que es suficiente que sean terceros que resientan una afectación incondicionada, pues se requiere un análisis integral de las relaciones jurídicas en que se encuentran los particulares, siendo en el contexto de este tráfico de relaciones donde se puede apreciar la afectación de la ley. Por tanto, las normas autoaplicativas, en el contexto del interés legítimo, sí requieren de una afectación personal, pero no directa, sino indirecta, la cual puede suceder en tres escenarios distintos: a) Cuando una ley establezca directamente obligaciones de hacer o no hacer a un tercero, sin la necesidad de un acto de aplicación, que impacte colateralmente al quejoso -no destinatario de las obligaciones- en un grado suficiente para afirmar que genera una afectación jurídicamente relevante; b) Cuando la ley establezca hipótesis normativas que no están llamados a actualizar los quejosos como destinatarios de la norma, sino terceros de manera inmediata sin la necesidad de un acto de aplicación, pero que, por su posición frente al ordenamiento jurídico, los quejosos resentirán algunos efectos de las consecuencias asociadas a esa hipótesis normativa; y/o c) Cuando la ley regule algún ámbito material e, independientemente de la naturaleza de las obligaciones establecidas a sus destinatarios directos, su contenido genere de manera inmediata la afectación jurídicamente relevante. En caso contrario, cuando se requiera un acto de aplicación para la consecución de alguno de estos escenarios de afectación, las normas serán heteroaplicativas.

Amparo en revisión 152/2013. 23 de abril de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas; el Ministro José Ramón Cossío Díaz formuló voto concurrente en el que manifestó apartarse de las consideraciones relativas al tema contenido en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretarios: Karla I. Quintana Osuna y David García Sarubbi.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de julio de 2014 a las 08:25 horas en el Semanario Judicial de la Federación.¹⁴¹

Las leyes heteroaplicativas requieren para su aplicación de la realización de un acto, para entendimiento y diferenciación de las autoaplicativas señalo la siguiente jurisprudencia: Época: Décima Época, Registro: 2001335, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 2, Materia(s): Común, Tesis: IV.3o.A. J/6 (10a.), Página: 1209 que establece lo siguiente:

HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN. LAS FRACCIONES XXII Y XXIII DEL ARTÍCULO 276 DE LA LEY RELATIVA, AL REQUERIR DE LA SOLICITUD DE LICENCIAS, PERMISO O AUTORIZACIÓN A QUE DICHAS PORCIONES NORMATIVAS SE REFIEREN PARA JUSTIFICAR LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA, SON DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA. Conforme a la jurisprudencia P./J. 55/97 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, julio de 1997, página 5, de rubro: "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.", son heteroaplicativas las normas legales que establecen obligaciones de hacer o de no hacer que no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que requieren de un acto diverso que condicione su individualización y concrete el supuesto normativo que afecte la esfera jurídica del particular, lo que permitirá su impugnación oportuna a través del juicio de garantías, con las mismas reglas del amparo contra leyes. En ese contexto, las fracciones XXII y XXIII del artículo 276 de la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, que establecen las cuotas que se pagarán por la expedición o refrendo anual de licencias, expedición de permiso especial o autorización de cambio de giro, domicilio o titular en términos de la Ley

¹⁴¹Tesis 1a. CCLXXXII/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t I, Julio de 2014, p. 149.

para la Prevención y Combate al Abuso del Alcohol y de Regulación para su Venta y Consumo para dicha entidad, son de naturaleza heteroaplicativa, ya que por su sola entrada en vigor no obligan al gobernado ni modifican o extinguen sus derechos, dado que requieren de un acto concreto de aplicación, consistente en la solicitud correspondiente por parte de éste, para justificar la procedencia del juicio de amparo indirecto en su contra. Lo anterior se robustece con el hecho de que la Segunda Sala del Alto Tribunal, al analizar los artículos 210, 211 y 212-A del abrogado Código Financiero del Distrito Federal, estableció, como jurisprudencia, que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones, que tienen su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre ésta y el usuario, que justifica el pago del tributo y, por tanto, concluyó que si para que se cause uno de esos derechos es necesaria la existencia de una contraprestación por parte del Estado, para la procedencia del juicio de amparo en el que se reclamen las normas que los establecen es necesario acreditar que, cuando menos, se ha solicitado la expedición de una licencia, permiso o su revalidación, lo cual no puede acreditarse con la exhibición de una licencia expedida con anterioridad a la entrada en vigor de las referidas normas, ya que la circunstancia de que, forzosamente tendrá que revalidarse, no puede considerarse como un acto inminente para los efectos de la procedencia del amparo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 681/2011. José Félix Avilés Martínez. 9 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Pedro Gerardo Álvarez del Castillo.

Amparo en revisión 677/2011. Joel Oyervides Saucedo. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Jesús Rosales Ibarra.

Amparo en revisión 679/2011. Rosalio Avilés Martínez. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Jesús Rosales Ibarra.

Amparo en revisión 670/2011. Joel Oyervides Saucedo. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Cantú Cisneros. Secretario: Héctor Rafael Hernández Guerrero.

Amparo en revisión 676/2011. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de votos.
Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María de la Luz Garza Ríos.¹⁴²

Conforme al contenido del artículo 148 de la Ley de amparo se señala que: En los juicios de amparo en que se reclame una norma general autoaplicativa sin señalar un acto concreto de aplicación, la suspensión se otorgará para impedir los efectos y consecuencias de la norma en la esfera jurídica del quejoso.

En el caso en que se reclame una norma general con motivo del primer acto de su aplicación, la suspensión, además de los efectos establecidos en el párrafo anterior, se decretará en relación con los efectos y consecuencias subsecuentes del acto de aplicación.¹⁴³

El artículo 18 de la Ley de Amparo contiene que “los plazos a que se refiere el artículo anterior se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame o a aquél en que haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución, salvo el caso de la fracción I del artículo anterior en el que se computará a partir del día de su entrada en vigor.”¹⁴⁴

El numeral 21 de la Ley de Amparo contiene el término para la presentación de la demanda de amparo, el cual podrá hacerse el día en que concluya hasta las veinticuatro horas del día de su vencimiento o podrán enviarse en forma electrónica hasta las veinticuatro horas del día de su vencimiento.¹⁴⁵

Importante señalar los cambios que tiene el artículo 22 de la Ley de Amparo al establecer que “Los plazos se contarán por días hábiles, comenzarán a correr

¹⁴² Tesis IV.3o.A. J/6 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t II, Agosto de 2012, p. 1209.

¹⁴³ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 09: 23 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

¹⁴⁴ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 12: 25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

¹⁴⁵ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 10: 40 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

a partir del día siguiente al en que surta sus efectos la notificación y se incluirá en ellos el del vencimiento, inclusive para las realizadas en forma electrónica a través del uso de la firma electrónica, salvo en materia penal, en donde se computarán de momento a momento”. Anteriormente la legislación abrogada vigente hasta el 2 de abril de 2013 señalaba que los días eran naturales.

Si la persona no reside dentro de la jurisdicción del órgano de amparo que conoce del juicio, la demanda y la primera promoción del interesado podrá presentarla en la oficina pública de comunicaciones y en caso de no haberla en forma electrónica, lo anterior conforme al artículo 23 de la Ley de Amparo.

La competencia en juicios de amparo, en el caso de amparo directo señala el artículo 34 de la Ley de amparo que pueden conocer los tribunales colegiados de circuito, será competencia se fija de acuerdo a la residencia de la autoridad que haya dictado el acto reclamado.

El artículo 35 de la Ley de Amparo establece: “los juzgados de distrito y los tribunales unitarios de circuito son competentes para conocer del juicio de amparo indirecto. También lo serán las autoridades del orden común cuando actúen en auxilio de los órganos jurisdiccionales de amparo.”¹⁴⁶ Y conforme al artículo 37 de la Ley de Amparo será “juez competente el que tenga jurisdicción en el lugar donde el acto que se reclame deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se esté ejecutando o se haya ejecutado.”¹⁴⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación podrá ejercer de acuerdo al artículo 40 de la Ley de Amparo “de manera oficiosa o a solicitud del Procurador General de la República la facultad de atracción para conocer de un amparo

¹⁴⁶ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 10: 47 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

¹⁴⁷ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 10: 56 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

directo que corresponda resolver a los tribunales colegiados de circuito, cuando por su interés y trascendencia lo ameriten (...).»¹⁴⁸

El artículo 107 de la Ley de amparo establece que:

El amparo indirecto procede:

I. Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por normas generales, entre otras, las siguientes:

a) Los tratados internacionales aprobados en los términos previstos en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; salvo aquellas disposiciones en que tales tratados reconozcan derechos humanos;

b) Las leyes federales;

c) Las constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

d) Las leyes de los Estados y del Distrito Federal;

e) Los reglamentos federales;

f) Los reglamentos locales; y

g) Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general; (...).¹⁴⁹

Conforme al presente artículo citado con antelación, se establece la procedencia del juicio de amparo indirecto contra normas generales, especificando cuales son, de ahí que para efectos del presente análisis, la procedencia del juicio de amparo indirecto es contra normas inconstitucionales que pueden ser las señaladas en el mismo.

Sobre la procedencia del juicio de amparo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo siguiente, en su artículo 103 fracción I señala

¹⁴⁸ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 10 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

¹⁴⁹ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 22 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

que “Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.”¹⁵⁰

La tramitación del juicio de amparo indirecto se encuentra también señalada en el artículo 103 Constitucional que contempla que “El amparo contra actos u omisiones en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra normas generales o contra actos u omisiones de autoridad administrativa, se interpondrá ante el juez de distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia.”¹⁵¹

El artículo 108 de la Ley de Amparo contiene los requisitos de la demanda de amparo indirecto, centro mi análisis señalo las fracciones que tienen relevancia en el tema que me ocupa. En la fracción III contiene que se deberá expresar

La autoridad o autoridades responsables. En caso de que se impugnen normas generales, el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación. En el caso de las autoridades que hubieren intervenido en el refrendo del decreto promulgatorio de la ley o en su publicación, el quejoso deberá señalarlas con el carácter de autoridades responsables, únicamente cuando impugne sus actos por vicios propios.¹⁵²

¹⁵⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 27/03/2015, 09:30 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf.

¹⁵¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 27/03/2015, 09:34 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf.

¹⁵² Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

La fracción IV del artículo 108 de la Ley de amparo señala que se deberá expresar “la norma general, acto u omisión que de cada autoridad se reclame”, en su fracción V “Bajo protesta de decir verdad, los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado o que sirvan de fundamento a los conceptos de violación”. En la fracción VI “los preceptos que, conforme al artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame” y en la fracción VII contiene que “si el amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida.”¹⁵³

3.4.3. Declaratoria de inconstitucionalidad

Las formas de interpretación en el derecho no son estáticas, constante están cambiando, es muy probable que los métodos y técnicas de interpretación ya no cumplan con las exigencias del sistema jurídico actual; en México los órganos jurisdiccionales a partir del caso Rosendo Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos, tiene un gran impacto en las formas de interpretación y resolución de conflictos, (señalo éste antecedente sin desconocer que detrás de éste asunto se encuentran reformas transcendentales que originaron el sistema actual) por mencionarlo de alguna manera, puede ser considerados éstos cambios en el Derecho, cómo una nueva era en el sistema jurídico mexicano.

Los cambios en el sistema jurídico de interpretación, en cierta medida vinculan determinadas figuras del derecho, se origina una nueva forma de ver el derecho, en el presente desarrollo explicaré los cambios en el sistema jurídico, cómo fue que surgieron y lo que requieren para que tengan eficacia en la sociedad.

La motivación y fundamentación es la base de una buena resolución, en el derecho actual es pieza importante para justiciar la tarea de los Poderes Públicos, (Legislativo, Ejecutivo y Judicial).

¹⁵³ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 40 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

La motivación y la forma de resolver de los órganos jurisdiccionales, manifiestan que el derecho ya no es sólo el que está plasmado en una ley, se reconoce que puede surgir de diferentes partes y no necesariamente de la norma.

Los derechos fundamentales en la interpretación, son pilares para la forma de resolver de los tribunales. El reconocimiento de los tratados internacionales en la legislación, tiene mayor fuerza en el momento en que México es parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Es importante fundamentar que tipo de jueces deben ocupar los órganos jurisdiccionales en la actualidad, para lograr la aplicación e interpretación más adecuada de todo éste cambio en la legislación.

El control de constitucionalidad, en la forma de aplicación, tiene conforme a los cambios que se han venido suscitando efectos en la mayoría de los órganos jurisdiccionales.

El control de convencionalidad, es sin duda uno de los pasos más avanzados que se ha tenido en el sistema jurídico mexicano, pero ahora surge la interrogante de ¿Cómo hacer para que estos avances se reflejen día a día en las resoluciones de los jueces?

El principio *pro persona* se hace presente en el momento de resolver un litigio, tiene relación directa con la interpretación de los enunciados jurídicos contenidos en la Constitución, en los tratados, las normas y con otros principios. La ponderación juega también un papel muy importante en los cambios del sistema jurídico, pero ésta debe ser aplicada de tal forma que no se afecten otros derechos.

Las sentencias del juicio de amparo de acuerdo al artículo 73 de la Ley de Amparo establece que:

“Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos. El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los tribunales colegiados de circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad de una norma general o sobre la convencionalidad de los tratados internacionales y amparos

colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, con la misma anticipación que la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán a que se refiere el artículo 184 de esta Ley”.

Las partes de la sentencia se encuentran en el artículo 74 de la ley de amparo, se establece que:

“La sentencia debe contener: La fijación clara y precisa del acto reclamado; el análisis sistemático de todos los conceptos de violación o en su caso de todos los agravios; la valoración de las pruebas admitidas y desahogadas en el juicio; las consideraciones y fundamentos legales en que se apoye para conceder, negar o sobreseer; los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo, y en caso de amparos directos, el pronunciamiento respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquellas que, cuando proceda, el órgano jurisdiccional advierta en suplencia de la queja, además de los términos precisos en que deba pronunciarse la nueva resolución; y los puntos resolutivos en los que se exprese el acto, norma u omisión por el que se conceda, niegue o sobresea el juicio de amparo y, cuando sea el caso, los efectos de la concesión en congruencia con la parte considerativa”.

En cuanto al procedimiento y a las partes de una sentencia de juicio de amparo quedaron mencionadas, pero la forma en que se realizan las sentencia en la actualidad, deben estar en sintonía con los cambios sociales, es decir, la forma en que se motiva y fundamenta una sentencia ya no puede seguir el camino del silogismo jurídico, los cambios en el derecho cambiaron la forma de fundar y motivar las sentencias.

3.4.4. Primeros pasos en derechos humanos

Los derechos humanos en el Estado mexicano es un tema reciente, que ha tenido un impacto trascendental tanto en México como en el mundo, lo que ocasiona que las leyes de los Estados se adecúen a la realidad, es decir, se ha buscado que los Estados reconozcan los derechos humanos a través de sus constituciones y los tratados internacionales, esto con el fin de brindarles mayor protección a sus habitantes.

Son varias las teorías que se tienen con relación al nacimiento de los derechos humanos, algunos autores consideran que “el movimiento despegó con la

Declaración Universal de los Derechos Humanos de París y la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de Bogotá, proclamadas en diciembre y en mayo de 1948 respectivamente.”¹⁵⁴

De acuerdo con Peces- Barba, lo que él establecía es que, la expresión “derechos humanos” no es la más idónea , pero si la más expandida, aparecen como parte de un Estado liberal, pero la expresión más adecuada es “derechos fundamentales” por las siguientes razones; es más precisa que la expresión derechos humanos, abarca varias dimensiones, de ahí que cuando se habla de derechos fundamentales nos referimos al mismo tiempo a una pretensión moral justificada y a su recepción en el derecho positivo, partiendo de que la dignidad humana es el origen de los derechos.¹⁵⁵

Conforme a lo escrito de derechos humanos nos menciona Héctor Fix-Zamudio que en la doctrina moderna se ha difundido una tesis para distinguir las generaciones de los derechos humanos; se tiene que existe la primer generación que es fruto del liberalismo, que contiene los derechos individuales, civiles y políticos; los de segunda generación son los derechos económicos, sociales y culturales, conocidos también como de igualdad y los de tercera generación son los también llamados de solidaridad, que contemplan el derecho a la paz, a la libre autodeterminación, el derecho al desarrollo, el derecho a un ambiente sano, el derecho a beneficiarse del patrimonio de la humanidad.¹⁵⁶

Otros documentos que son relevantes en el tema de derechos humanos son: “los Pactos Internacionales de Derecho Civil y Políticos y de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que fueron expedidos por la Asamblea

¹⁵⁴ Fix-Zamudio, Héctor y Valencia Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano y comparado*, 5a ed., México, Porrúa, 2007, p. 431.

¹⁵⁵ Peces-Barba, Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales*, Madrid, Dykinson, 2004, pp. 19-29.

¹⁵⁶ Fix-Zamudio Héctor y Valencia Salvador, *op.cit.*, nota 154, pp. 432-434.

General de las Naciones Unidas en Nueva York el 16 de diciembre de 1966, y que entraron en vigor el 3 de enero y el 23 de marzo de 1976.”¹⁵⁷

En el ámbito internacional se han creado organismos que tienen como finalidad la protección de los derechos humanos como son “los que dependen del Consejo Económico y Social (Ecosoc), entre ellos: la Comisión de Derechos Humanos, establecida en 1946 y que actualmente se integra por los representantes de 53 Estados, y su apoyo técnico proporcionado por la subcomisión de Prevención de Discriminaciones de las Minorías.”¹⁵⁸

Para lograr una mayor protección de los Derechos humanos “La Convención Americana establece dos órganos para asegurar su cumplimiento, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cada uno compuesto por siete expertos en materia de derechos humanos.”¹⁵⁹

Conforme a los antecedentes señalados, se ha generado que al momento de hablar de derechos humanos los entendamos de cierta manera, de ahí que es importante señalar lo que explica Sánchez Rubio: uno de los grandes problemas es pensar que son los filósofos o especialistas quienes crean los derechos humanos ¹⁶⁰ “Los derechos humanos son producciones socio-históricas generadas por actores sociales sobre las que y sobre quienes se teoriza.”¹⁶¹

En México, se puede decir que la forma de gobierno está en gran medida muy apegada al positivismo; la creación de sus leyes en su mayoría son elaboradas por el Estado, y en varios aspectos se sigue aceptando que el derecho sólo emana del mismo, son pocas las reformas que se han realizado en el sentido

¹⁵⁷ Fix-Zamudio Héctor, *México y la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, México, CNDH, 1999, p. 12.

¹⁵⁸ *Idem.* 12.

¹⁵⁹ Gómez Pérez, Mara, “La protección internacional de los derechos humanos y la soberanía nacional” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2002, t. 2, p. 1188.

¹⁶⁰ Sánchez David y Senent de frutos, Juan Antonio, *Teoría crítica del derecho nuevos horizontes*, México, Centro de Estudios jurídicos y sociales Mispat, A.C., 2013, p. 165.

¹⁶¹ *Idem.*, p. 165.

de reconocer que el derecho no sólo surge del Estado, pero es de reconocer los cambios que implementa la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que ahora se reflejan en el artículo primero constitucional.

Con relación a lo narrado anteriormente, puedo decir que en el Estado mexicano, aún se tiene una cultura basada en la doctrinas de derecho positivo, en cuanto a su forma de solución de conflictos y de legislar. La resolución de conflictos que son llevados ante los tribunales, en su gran mayoría se siguen resolviendo de acuerdo con el supuesto que establece la ley, al grado de no ir más allá de lo que contempla la legislación, son pocos los casos que se presentan en México en los cuales, los jueces, magistrados o ministros resuelven fuera de lo que expresamente contempla la norma o la Constitución.

Ello autoriza a concluir que, las teorías que existen sobre el tema de derechos humanos, los órganos del Estado para protección de los mismos, los campos de protección que existen tanto a nivel nacional como internacional, las comisiones que se han creado, no son los únicos mecanismos que existen para protección de los mismos; los derechos humanos no son únicamente los que reconoce una ley, en cualquiera de sus niveles. Los límites del derecho no están marcados, el derecho constantemente está cambiando. Siguiendo el camino que señala Sánchez, de crear una cultura más amplia de los derechos humanos y no limitarnos a lo que reconoce una ley o dice un filósofo, el ser humano alcanzará dentro de lo posible, un mayor grado de dignidad humana.¹⁶²

3.4.5. Interpretación en el ámbito jurídico

La interpretación es entendida de diversas maneras, lo que marca, en cierto sentido, la forma de entender la interpretación de la ley, es la forma de gobierno o los antecedentes históricos de cada Estado. De manera que señalo algunos conceptos para mayor comprensión; “la interpretación se entiende como un procedimiento intelectual científico, sobre un acto de conocimiento del

¹⁶² *Ibidem*, pp. 163-167

derecho; un acto racional en que el intérprete pone en juego su inteligencia, pero no su voluntad.”¹⁶³

Otro de los conceptos es “que la interpretación consiste en desentrañar el verdadero sentido y alcance de la norma jurídica. En otras palabras, el intérprete tiene como misión descubrir, aplicando determinados elementos, cuál es el significado de la norma y su preciso contenido.”¹⁶⁴

Los jueces en varios Estados, no sólo en México, tenían como límite lo que exactamente señalaba la ley. Para la aplicación de la ley en un caso concreto, se necesitaba que cumpliera exactamente con el enunciado y con los elementos que contemplaba el supuesto; en ese tenor, se tenía como creencia que “el silogismo, entonces era la vía privilegiada para lograr la aplicación de los valores postulados como supremos, de ahí que se hiciera o postulara que la dinámica del ordenamiento jurídico era silogística.”¹⁶⁵ Por lo que se aceptaba que “la interpretación, entonces, se ha reducido a determinar el recto y auténtico sentido de la norma.”¹⁶⁶

En la teoría se han desarrollado, las fases o pasos, que se siguen para lograr la interpretación. Se menciona una primera fase denominada formal la cual “debe limitarse a descubrir el contenido de la norma y fundar su tarea en elementos objetivos que lo llevaran a conocer qué es lo que la norma dice.”¹⁶⁷ La segunda fase es la sustancial, “es diametralmente distinta, ya que, conocido el exacto significado de la norma, debe ahora extraerse de la misma una regla particular que derive tan coherentemente de aquélla que no exista contradicción alguna entre una y otra (antecedente y derivado).”¹⁶⁸ En esta

¹⁶³ Cisneros Farías, German, *La interpretación de la ley*, México, Trillas, 2005, p.45.

¹⁶⁴ Rodríguez Grez, Pablo, *Teoría de la interpretación jurídica*, Chile, Editorial jurídica de Chile, 1990, p. 47

¹⁶⁵ Schmill Ulises, Cossío José Ramon, “*Interpretación del derecho y concepciones del mundo*” en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998, p. 81.

¹⁶⁶ Rodríguez Grez, Pablo, *op.cit.*, nota 164, p. 47.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p.51.

¹⁶⁸ *Idem*, p.51.

segunda fase se extrae una “deducción de una regla particular destinada a resolver el caso concreto y específico sometido al juicio jurídico.”¹⁶⁹

Una vez determinado lo anterior respecto a primera y segunda fase, menciono algunos criterios para interpretar; el primero es la interpretación gramatical, se estipula que es “aquella que no se aparta del texto objeto de interpretación, que tiene en cuenta únicamente las reglas del lenguaje en el que está redactado el enunciado.”¹⁷⁰

El criterio gramatical, como es señalado por varios autores, es sin duda uno de los que se han venido aplicando en México y que aún sigue muy arraigado en la forma de la interpretación de la ley, los jueces siguen aplicando exactamente lo que menciona la ley y tratan de no salirse de la misma, es una forma muy marcada, que como se menciona anteriormente, se sigue teniendo la creencia que para que un derecho pueda ser garantizado y tutelado debe estar contenido en una legislación y ahora aumentamos, que en el supuesto del caso concreto, aparte de estar contenido, debe encuadrar perfectamente con el enunciado.

En los casos jurídicos, son pocos los que verdaderamente encuadran perfectamente con la legislación, como se tenía la creencia de varios positivistas, se necesita de la interpretación. Los que realizan la interpretación puede que “desentrañando el contenido gramatical de la proposición normativa concluya que éste es oscuro, porque jurídicamente encierra contradicciones, vacíos y ambigüedades.”¹⁷¹

El segundo criterio contemplado en la interpretación es el semántico, el cual se refiere a “resolver la duda interpretativa o justificar el significado sin salir del texto objeto de interpretación, es decir, recurriendo a las reglas del uso del lenguaje en el que está redactado el enunciado objeto de interpretación.”¹⁷²

¹⁶⁹ *Ibidem*, p.54.

¹⁷⁰ Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, *20 años en México sobre argumentos e interpretación*, Tribunal Electoral del Estado de Michoacán, 2013, p. 77.

¹⁷¹ Rodríguez Grez, Pablo, *op.cit.*, nota 164, p. 54.

¹⁷² Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, *op.cit.*, nota 170, p. 82.

En el criterio sistemático, de acuerdo con varios autores, se comienza a ampliar la visión de que los enunciados de la ley no tienen un solo significado, aquí ya se empieza a establecer que el intérprete tiene facultades de decidir cuál significado aplicar, pero éste “deberá justificar a su vez, porque se escoge ese concreto sentido de la palabra de entre los posibles.”¹⁷³ Pero sigue existiendo un límite en cuanto a lo que señala la ley.

Un tercer criterio para interpretar es la interpretación funcional, la cual puede combinar el intérprete, “muy frecuente conecta instrumentos gramaticales, sistemáticos y funcionales con una triple finalidad: para confirmar el significado asignado a un enunciado, para corregir el significado gramatical por medio de una interpretación sistemática y funcional, o para resolver las insuficiencias de la interpretación gramatical.”¹⁷⁴

Estos son algunos de los criterios de interpretación que se aplican en México, éstos criterios serían perfectos, si la legislación fuera exacta y contemplara todos los supuestos en los cuales se puede dar un caso concreto. Los cambios actuales en el derecho nos demuestran que estos criterios ya quedan cortos en cuanto a dar solución a los litigios jurídicos. Los enunciados jurídicos y las normas pueden contener diferentes interpretaciones, en ese sentido se señala que “los enunciados jurídicos admiten más de un significado, aunque no cualquier significado.”¹⁷⁵

Las constituciones, en general los artículos constitucionales pueden ser interpretados de diversas maneras, no existe una sola definición, por lo que “con relación a la norma superior objeto de la interpretación, podemos decir que por regla general, la misma no cuenta con un sentido unívoco u “objetivo”, bien se trate de una norma consuetudinaria, jurisprudencial, legislada o individualizada en sentido estricto.”¹⁷⁶ Lo cual apunta a la conclusión de que

¹⁷³ *Ibidem*, p. 83.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 93

¹⁷⁵ Prieto Sanchís, Luis, *El constitucionalismo de los derechos. Ensayos de filosofía jurídica*, Madrid, Trotta, 2013, p. 134.

¹⁷⁶ Schmill Ulises, Cossío José Ramon, *op.cit.*, nota 165, p. 63.

“es necesario reconocer la enorme determinación del derecho, o lo que es igual, el hecho de que las normas jurídicas pueden tener diversos sentidos.”¹⁷⁷

3.4.6. La argumentación jurídica y la moral en el derecho

Los enunciados jurídicos tienen diferentes sentidos, significado o formas de interpretarse, los intérpretes de la ley tienen la obligación de fundamentar y motivar por qué resuelven o interpretan de determinada manera. Las personas facultadas para interpretar son varias, “corresponde al legislador, al juez, a la autoridad administrativa y a los particulares mediante una convención jurídica obligatoria.”¹⁷⁸

En este apartado me centraré en la interpretación del Poder Judicial, considerando los efectos que se produce al resolver un caso concreto y resaltando la importancia de ir más allá de lo que establece una norma jurídica. De ello resulta necesario admitir que “la interpretación es una tarea necesaria, obligada e imperativa que no puede dejarse de practicar.”¹⁷⁹

En la doctrina jurídica, varios autores sostienen que la interpretación que realizan los jueces de la ley, es crear derecho, es decir, realizan las atribuciones de un legislador; sobre éste punto, no estoy de acuerdo en considerar la interpretación cómo crear leyes. “El positivismo jurídico no puede aceptar el punto de vista de que el derecho es siempre objeto de interpretación. Se da por sentado que en mayor o menor medida, los jueces participan, a través de su actividad interpretativa, en el proceso de crea derecho.”¹⁸⁰

¹⁷⁷ Cossío José Ramón y Raigosa Luis, “Régimen político e interpretación constitucional en México”, en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998, p. 256.

¹⁷⁸ Rodríguez Grez, Pablo, *op.cit.*, nota 164, p. 62.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p 48.

¹⁸⁰ Atienza, Manuel, “Los límites de la interpretación constitucional de nuevo sobre los casos trágicos” en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998, p. 189.

El juez al momento de interpretar la ley, no está creando derecho, está eligiendo un significado de los diversos que tiene el enunciado jurídico,¹⁸¹ “el producto de su actividad son disposiciones. (...) En consecuencia la producción de disposiciones propia de las autoridades normativas no está regulada por las normas sobre la producción de normas, sino por otras normas sobre la producción jurídica.”¹⁸²

La interpretación de la ley, en cierta medida corresponde al poder judicial en sus distintos niveles, al juez, magistrado o ministro, por mencionar algunos; realizan la tarea de la interpretación de la ley, lo cual apunta a la conclusión de que “la interpretación tiene como destinatarios principales a los jueces.”¹⁸³

En la mayoría de las legislaciones no se establece cómo debe realizar la interpretación el juez, en ocasiones se señalan parámetros o límites; siguiendo una teoría positivista se tiene que el intérprete tendrá que realizar la interpretación conforme a lo establecido en la ley y no podrá salirse de lo que señala. Aquí entran diversos factores que determinan la forma de realizar la interpretación, se dice que “la interpretación jurídica depende en buena medida de las condiciones “culturales” prevalecientes en cierto momento.”¹⁸⁴

Los jueces encargados de interpretar la ley, pueden plasmar en sus resoluciones su ideología o formas de pensar, que lo identifican en sus resoluciones, es decir, si un juez tiene determinada forma de pensar lo plasmará en sus sentencias. Lo cual apunta a la conclusión de que él piense qué: “el hecho de que funja en un determinado momento y lugar como titular de un órgano del Estado puede significar, desde su propia perspectiva, que está en el cargo, por el tipo de valores que sustenta.”¹⁸⁵

¹⁸¹ Véase Cossío José Ramón y Raigosa Luis, “Régimen político e interpretación constitucional en México”, en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998, pp. 255-270.

¹⁸² Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, *op.cit.*, nota 170, p. 50.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 47.

¹⁸⁴ Schmill Ulises, Cossío José Ramon, *op.cit.*, nota 165, p. 65.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 79.

Recapitulando, tenemos que las teorías del derecho contienen en su mayoría pensamientos positivistas, de acuerdo con los autores citados queda señalado que los enunciados contenidos en una legislación tienen diferentes significados y el juez elige cuál es el más adecuado para implementar; queda señalado que en esa elección influye la ideología del juez y su formación.

Ahora bien, respecto a la interpretación que realiza el juez y el significado que elige del enunciado jurídico, surge la obligación de fundar y motivar dicha elección por medio de la argumentación. “La motivación de la decisión judicial es el principal medio de rendición de cuentas al pueblo del que dimana ese poder.”¹⁸⁶

La moral en el derecho, de acuerdo con las nuevas teorías señalan que la moral se encuentra en el derecho, son temas que se originaron de teorías de hace ya varios años, pero que ahora tienen un mayor impacto por la exteriorización de los derechos humanos, en ese sentido señalo algunas teorías que fundamentan que dentro del derecho existen principios, valores y una influencia de la moral. Nace una mayor necesidad de interpretar; una herramienta que logra excelentes resultados aplicándola de manera correcta, de acuerdo con varios autores, es la ponderación.

Con relación a la interpretación de la Constitución se menciona que es “una interpretación superior a la de otras normas; o, si se quiere decirlo de otra manera, la interpretación constitucional marca los límites de posibilidad de la interpretación de todas las otras normas (...) aquí predominan enunciados de principio o enunciados valorativos, cuya interpretación representa una mayor complejidad.”¹⁸⁷

Los derechos humanos son tema que tiene gran importancia en la moral, señalaba Peces-Barba que con el término derechos humanos “se alude a dos cosas diferentes. Por un lado, a una pretensión moral fuerte que debe ser entendida para hacer posible una vida humana digna. Por otro lado se utiliza el

¹⁸⁶ Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, *op.cit.*, nota 170, p. 219.

¹⁸⁷ Atienza, Manuel, *op.cit.*, nota 180, p. 187.

término para identificar un sistema de Derecho positivo.”¹⁸⁸ Como se menciona con antelación, para éste autor el término más adecuado es Derechos Fundamentales.

Dentro de la interpretación los intérpretes deben considerar los derechos fundamentales y “cuando hablamos de derechos fundamentales estamos refiriéndonos, al mismo tiempo a una pretensión moral justificada y a su recepción en el derecho positivo”. Conforme a ésta teoría se menciona que “sólo son derechos aquellos que se pueden justificar racionalmente como pretensiones morales iguales para todos los individuos y para todos los tiempos.”¹⁸⁹

La teoría de Peces-Barba, desde mi particular punto de vista es excesiva al considerar que todos los derechos surgen de la moral, sigue la misma corriente de considerar que “los derechos son plenamente hasta incorporarse al Derecho positivo”. En el punto que estoy totalmente de acuerdo con su teoría es en considerar que “el Poder del Estado está limitado por los derechos fundamentales.”¹⁹⁰

El reconocimiento de la moral en el derecho a causado diversos puntos de vista, pero es aceptada por los autores, algunos parcialmente y otros la interpretan como la base; de ahí que “la objetividad en la interpretación de los conceptos morales es uno de los principales problemas de lo que se ha dado en llamar incorporacionismo, esto es, la incorporación de la moral en el derecho.”¹⁹¹

Siguiendo una teoría positivista, se establece que todo derecho para ser válido debe estar contenido en una norma, lo cual tiene como consecuencia que: “el reconocimiento de un derecho moral a un determinado sujeto, por parte del ordenamiento jurídico positivo, implica por lo tanto el nacimiento de

¹⁸⁸ Peces-Barba, Martínez, Gregorio, *op.cit.*, nota 155, p. 20.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 29 y 130.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 199 y 159.

¹⁹¹ Prieto Sanchís, Luis, *op.cit.*, nota 175, p. 106.

obligaciones jurídicas que recaen sobre otros sujetos, y por lo tanto una limitación de la libertad de estos últimos.”¹⁹²

El contenido de los derechos fundamentales y la moral en el derecho originó que también la forma de interpretación fuera menos limitada, dando como resultado que ahora los jueces pueden hacer uso de la ponderación, entendida ésta como “una consecuencia a mi juicio necesaria del modelo constitucional hoy vigente, que concibe los derechos fundamentales, los principios y directrices, no como orientaciones dirigidas sólo al legislador, sino como auténticas normas llamadas a disciplinar las relaciones y los conflictos sociales.”¹⁹³

Aquí la ponderación tiene un gran impacto en los derechos, en vista de que “la moral se incorpora también por la vía procedimental de la ponderación de principios.”¹⁹⁴ Bajo esa tesis “cabe decir que ahora el derecho se impregna de moralidad a través de la argumentación.”¹⁹⁵ De ahí que la moral tiene un impacto no sólo en la elección de significados de los enunciados jurídicos, sino que también se manifiesta en el momento de ponderar principios y en la argumentación.

La ponderación, como se menciona por el jurista Atienza:

presupone que en los casos difíciles se da siempre una contraposición entre principios y valores (entendido por valores la dimensión justificativa de las normas contempladas como razones para la acción) que ha de resolverse mediante una operación de ponderación en la que se sobrepasan las diversas exigencias para alcanzar un punto de equilibrio mínimo u óptimo.¹⁹⁶

Ahora bien, para el funcionamiento adecuado de todo este sistema judicial, se requiere de jueces preparados, que en el momento de estar interpretando la ley

¹⁹² Guastini Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, México, Fontamara, 2001, p. 212.

¹⁹³ Prieto Sanchís, Luis, *Justicia Constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003, p. 171.

¹⁹⁴ Prieto Sanchís, Luis, *op.cit.*, nota 175, p. 113.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 116.

¹⁹⁶ Atienza, Manuel, *op.cit.*, nota 180, p. 197.

logren combinar estas actividades. En ese contexto, cuando la interpretación realizada por el juez requiere de mayor ponderación, señala Atienza optar por el mal menor.¹⁹⁷

3.4.7. Control de constitucionalidad y convencionalidad

La Suprema Corte de Justicia de la Nación con los cambios que se han tenido derivado de las reformas constitucionales de 2011, así como el reconocimiento de diferentes controles de constitucionalidad y convencionalidad en el Estado mexicano resulta que: estas nuevas atribuciones son propias de los tribunales constitucionales europeos (...) lo que obliga a su análisis panorámico, con la finalidad de determinar si el máximo órgano jurisdiccional de México se ha convertido materialmente en un tribunal constitucional, a pesar de conservar la denominación formal de Suprema Corte, a la vez de realizar funciones propias de un tribunal supremo al encontrarse en la cúspide de la pirámide de un Poder Judicial Federal.¹⁹⁸

En esta nueva tarea de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de actuar, considero necesario especificar que son los Tribunales Constitucionales; “entendemos por tribunal constitucional a los altos órganos judiciales o jurisdiccionales situados dentro o fuera del poder judicial, independientemente de su denominación, cuya función material esencialmente consista en la resolución de los litigios o conflictos derivados de la interpretación o aplicación directa de la normativa constitucional.”¹⁹⁹

El control de constitucionalidad también tiene cambios en México en la forma de realizarse, señalo un antecedente importante de cómo nació “aparece en España el Tribunal de garantías Constitucionales previsto en la Constitución republicana de 1931, entre cuyas facultades principales correspondía conocer del recurso de amparo de garantías individuales, de clara esencia Mexicana, y

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 209.

¹⁹⁸ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, “Los tribunales constitucionales y la Suprema Corte de Justicia de México” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2002, p. 130.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 139.

cuya introducción se debe, en gran medida, al constitucionalista mexicano Rodolfo Reyes Ochoa.”²⁰⁰

Otro de los controles de constitucionalidad y que desde mi punto de vista proporciona mayores herramientas y protección a los ciudadanos es el siguiente: En los Estados Unidos de América se consolidó un sistema de control constitucional, a partir del famoso caso “Marbury vs. Madison”, fallado por la Suprema Corte el 24 de febrero de 1803, (...) de esta forma nace el sistema de control constitucional conocido como “americano” o “difuso”, llamado así debido a que cualquier juez ordinario puede decidir sobre la conformidad de la ley aplicable al caso concreto con la Constitución.²⁰¹

El motivo por el que considero que beneficia más a la población éste control difuso es porque “En los Estados Unidos de Norteamérica, donde si bien las resoluciones de la Corte Suprema Federal operan sólo para el caso particular, en la práctica tienen efectos generales, debido a la fuerza vinculante del precedente jurisprudencial derivado de la doctrina del *stare decisis*.”²⁰²

Menciono algunos antecedentes y el funcionamiento, debido a que “en el sistema jurídico mexicano operan, conjuntamente, un sistema difuso y uno concentrado de control de constitucionalidad y/o de convencionalidad.”²⁰³ De ahí que ahora la forma de interpretación debe considerar lo siguiente derivado de un criterio jurisprudencial de la Décima Época, Registro: 160525, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. LXIX/2011(9a.), Página: 552 que a la letra indica lo siguiente:

PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 140 y 141.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 134.

²⁰² *Ibidem*. 138.

²⁰³ Silva Meza, Juan N., *op.cit.*, nota 126, p. 188.

contraste previo a su aplicación. En ese orden de ideas, el Poder Judicial al ejercer un control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país -al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano-, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.

Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio.

El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXIX/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once.

Nota:

En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: "Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: 'CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.' y 'CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.'", conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título

Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011.

La tesis P./J. 73/99 y P./J. 74/99 anteriormente citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente.

Por ejecutoria del 19 de septiembre de 2012, la Segunda Sala declaró improcedente la contradicción de tesis 283/2012 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis.

Por ejecutoria del 19 de septiembre de 2012, la Segunda Sala declaró improcedente la contradicción de tesis 286/2012 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis.²⁰⁴

La forma de interpretar de los jueces mexicanos ahora es más nutrida, debe considerar la Constitución, las normas internas y los tratados internacionales junto con las obligaciones que de los mismos desciendan y aplicar un control constitucional concentrado la Suprema Corte de Justicia de la Nación y un control difuso los jueces en sus resoluciones.

El reconocimiento de los derechos humanos, que el Estado mexicano aceptará que los jueces deberán hacer una interpretación conforme a los tratados y la Constitución, son cambios que requieren de personas con determinada visión sobre los derechos. Los jueces ordinarios también deberán aplicar los tratados en sus resoluciones, debiendo tener un vasto conocimiento sobre los derechos humanos, conocer cuándo una ley o la misma Constitución violan derechos tutelados por los tratados.

El campo de derechos para las personas es muy amplio, pero para que se reflejen en las sentencias estos derechos requiere de jueces preparados, que tenga una calidad humana, que sean solidarios con las demás personas y que los asuntos sean tratados con sutileza, que valoren que sus resoluciones pueden proteger a una persona de injusticias o ayudar para que se comentan más injusticias en su contra.

²⁰⁴ Tesis P. LXIX/2011(9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Diciembre de 2011, p. 552, en <http://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>, fecha y hora de consulta 23/11/2014, 14:59 hrs.

El principio *pro persona* es una herramienta que busca proteger a los gobernados y brindarle todos los derechos contemplados en la Constitución o en los tratados internacionales de los que nuestra nación forma parte, siempre viendo por la protección más favorable, aquí la tarea de los jueces aumenta, ya que no sólo buscará resolver un asunto, sino debe buscar una solución que beneficie más a la persona. Esto se puede lograr con jueces que conozcan los derechos, que a través de este conocimiento logre percibir los principios y que busque siempre la protección de los derechos fundamentales.

En la aplicación de un control de constitucionalidad concentrado y difuso en el Estado mexicano, genera dudas en cuanto a su aplicación, por lo siguiente, cuando un juez ordinario deja de aplicar una norma, ésta desaplicación sólo beneficia a la persona, en México no está contemplado el sistema de precedentes judiciales, la resolución de ese asunto no será aplicado para resolver los demás que sean iguales al caso planteado, tampoco pasara esta sentencia a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para hacer una declaratoria general, aquí parece como un obstáculo más para llegar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que sea declarada una sentencia con efectos *erga-omnes*.

Una de las cosas que todo juez debe tener presente en la aplicación y resolución de litigios es la fundamentación y motivación, ahora no basta con plasmar un fundamento legal, sino que debe argumentar y explicar, por qué resuelve de esa manera, como quedó señalado por los diversos autores citados.

Siguiendo una forma de resolver litigios de forma no muy positivista, reconociendo principios en las leyes y lograr identificar las diversas formas de interpretación de los tratados y la Constitución, tendrá como resultado un acercamiento a la justicia.

3.5. La declaratoria de inconstitucionalidad de la norma tributaria

Los efectos que produce una sentencia de juicio de amparo en el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria son diversos al declararse inconstitucional una norma tributaria a favor de los sujetos pasivos de dicha relación.

Los cambios que se mencionan en los capítulos anteriores, como son el control de constitucionalidad, el control de convencionalidad, el estudio *ex officio* que realizan los jueces, el control difuso, el control concentrado, el principio *pro persona*, la ponderación de los derechos y los cambios jurisprudenciales que se están dando, ocasionan que la forma en que se fundamenta y motiva una sentencia sea conforme a estos lineamientos del derecho.

En el juicio de amparo también se dieron cambios importantes en cuanto a los efectos que producen las sentencias, en ese tenor señalo los siguientes artículos de la Ley de amparo que fundamentan lo mencionado.

Los efectos de la concesión del juicio de amparo se encuentran establecidos en el artículo 77 de la Ley de amparo, en la fracción I contiene que “cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación (...)”.²⁰⁵ De éste artículo se desprende que ahora las sentencias buscarán la restitución de los derechos y no sólo de amparar contra los efectos de posibles violaciones.

Los efectos de la sentencia tratándose de la inconstitucionalidad de una ley establece el artículo 78 de la Ley de amparo que “Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional. Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.”²⁰⁶

Las sentencias de amparo como se señala en el artículo 192 de la Ley de Amparo “deben ser puntualmente cumplidas. Al efecto, cuando cause ejecutoria la sentencia en que se haya concedido el amparo, o se reciba testimonio de la dictada en revisión, el juez de distrito o el tribunal unitario de

²⁰⁵ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 53 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

²⁰⁶ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 11: 59 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

circuito, si se trata de amparo indirecto, o el tribunal colegiado de circuito, tratándose de un juicio de amparo directo, la notificarán sin demora a las partes.”²⁰⁷

La Ley de amparo contempla la declaratoria general de inconstitucionalidad por lo cual señalo el siguiente artículo:

Artículo 210. Si con posterioridad a la entrada en vigor de la declaratoria general de inconstitucionalidad, se aplica la norma general inconstitucional, el afectado podrá denunciar dicho acto:

I. La denuncia se hará ante el juez de distrito que tenga jurisdicción en el lugar donde el acto deba tener ejecución, trate de ejecutarse, se esté ejecutando o se haya ejecutado.

Si el acto denunciado puede tener ejecución en más de un distrito o ha comenzado a ejecutarse en uno de ellos y sigue ejecutándose en otro, el trámite se llevará ante el juez de distrito que primero admita la denuncia; en su defecto, aquél que dicte acuerdo sobre ella o, en su caso, el que primero la haya recibido.

Cuando el acto denunciado no requiera ejecución material se tramitará ante el juez de distrito en cuya jurisdicción resida el denunciante.

El juez de distrito dará vista a las partes para que en un plazo de tres días expongan lo que a su derecho convenga.

Transcurrido este plazo, dictará resolución dentro de los tres días siguientes. Si fuere en el sentido de que se aplicó la norma general inconstitucional, ordenará a la autoridad aplicadora que deje sin efectos el acto denunciado y de no hacerlo en tres días se estará a lo que disponen los artículos 192 al 198 de esta Ley en lo conducente. Si fuere en el sentido de que no se aplicó, la resolución podrá impugnarse mediante el recurso de inconformidad;

II. Si con posterioridad la autoridad aplicadora o en su caso la sustituta incurrieran de nueva cuenta en aplicar la norma general declarada inconstitucional, el denunciante podrá combatir dicho acto a través del procedimiento de denuncia de repetición del acto reclamado previsto por el Capítulo II del Título Tercero de esta Ley.

²⁰⁷ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 26/03/2015, 12:06 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

El procedimiento establecido en el presente artículo será aplicable a los casos en que la declaratoria general de inconstitucionalidad derive de lo dispuesto por la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²⁰⁸

El presente artículo señalado no tiene aplicación en materia tributaria, lo cual queda debidamente fundamentado en el segundo párrafo del siguiente artículo:

Artículo 231. Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria.²⁰⁹

Una vez acreditado que en materia tributaria no procede la declaratoria general de inconstitucionalidad, la improcedencia de la acción de inconstitucionalidad y las controversias constitucionales señalo los efectos que causan en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Uno de los principales efectos en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria es que los beneficios que pueden tener las personas de una declaratoria general de inconstitucionalidad no proceden en materia tributaria, por el motivo que no pueden acudir los particulares a la controversia constitucional o a la acción de inconstitucionalidad, dentro de las fracciones que señalan la procedencia de las mismas no se faculta a ningún poder del Estado, Comisión de Derechos Humanos u organismo para que pueda accionar estos mecanismos de defensa contra normas tributarias.

Las sentencia del juicio de amparo en otras materias que no sea la tributaria generan jurisprudencia en cuanto a la declaratoria de inconstitucionalidad, pero

²⁰⁸ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 06/04/2015, 10: 25 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

²⁰⁹ Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 06/04/2015, 10: 32 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

en materia tributaria esto no es procedente; lo mencionado queda debidamente fundamentado en el artículo 107 fracción II de la Constitución el cual señala lo siguiente: -cito sólo los primeros cuatro párrafos de esta fracción-

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

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

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

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria (...).”²¹⁰

Como se señala en el artículo en cita, cuando se resuelva por segunda ocasión sobre la inconstitucionalidad de una norma o se establezca jurisprudencia por reiteración de criterios en la cual se determine la inconstitucionalidad, se avisará a la autoridad emisora, pero en materia tributaria esto no será procedente.

El juicio de amparo en México es un mecanismo de protección que puede tener eficacia en cuanto a la protección de los derechos humanos de los gobernados si se acude en tiempo y forma, es decir, en materia tributaria el amparo sigue procediendo de la misma forma hasta antes de la actual Ley de Amparo, de ahí que, el gobernado de obtener el amparo y protección de la justicia de la unión por ser inconstitucional la norma tributaria y con cinco criterios similares de

²¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 06/03/2015, 18:30 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf.

manera reiterada se sentará jurisprudencia, no pudiendo lograr el efecto de una declaratoria general de inconstitucionalidad por la limitante señalada.

Las leyes no tienen la misma efectividad en un tiempo que en otro, ello autoriza a concluir que “toda norma puede ser violada, ya que tiene el sentido de ordenar la conducta de seres dotados de albedrío, y además los actos de cumplimiento de la norma no son de igual frecuencia o periodicidad.”²¹¹

Señalo los elementos que siguen vigentes en el juicio de amparo para de ahí explicar sus limitaciones y los efectos que tiene el seguir resolviendo de esta manera el juicio de amparo.

Durante el transcurso de los años se ha establecido que las leyes deben ser elaboradas conforme a la Constitución, por consiguiente algunos juristas mencionan que “el conjunto de normas jurídicas se encuentran subordinados a la Constitución, que es ley fundamental y ley suprema.”²¹²

El juicio de amparo sigue procediendo con efectos que dejaron las teorías hasta antes de la actual Ley de amparo, en palabras de los juristas se dice que el juicio de amparo es el medio de control para tutelar las garantías individuales, sociales, incluso aquellas que pueden estar en presente distinto a los veintinueve primeros artículos de la Carta Magna, como es la garantía de proporcionalidad y equidad en las contribuciones, que tutela en artículo 31, fracción IV, del ordenamiento constitucional y como sabemos, el amparo se promueve a instancia de parte agraviada.²¹³

La supremacía constitucional es otro factor que genera efectos en los sujetos pasivos de la relación jurídica, los tratados internacionales que firma y ratifica el Estado mexicano también tienen vigencia, pero el problema es cuando un tratado beneficia más que la Constitución, en México prevalecerá lo establecido en la Constitución y no se aplica el principio *pro persona*.

²¹¹ Martínez Sánchez, Francisco, *op.cit.*, nota 128, 2002, p. 3.

²¹² *Idem*.

²¹³ *Ibidem*, p. 6.

Las facultades que tienen los poderes del Estado están establecidas en la Constitución, en consecuencia “La organización de los poderes públicos significa dotarlos de competencia, para que puedan legítimamente actuar conforme a sus atribuciones, pero esta especificación no puede ir más allá de lo que determine la ley fundamental.”²¹⁴

Los poderes de la Federación deben actuar dentro de las facultades establecidas en la Constitución, no pueden realizar ningún acto que no estén facultados dentro de una ley, pero en ocasiones el poder Legislativo dicta leyes que no son de acuerdo a la Constitución, aquí está actuando dentro de sus facultades de expedir leyes pero está violando la supremacía constitucional; ello autoriza a concluir que “ los gobernados están expuestos a que se les aplique por parte de las autoridades, leyes que son verdaderamente atentatorias a sus derechos fundamentales” y “la aplicación de leyes contrarias al pacto federal constituye una contravención a los principios constitucionales que provoca una afectación a la esfera jurídica de los individuos.”²¹⁵

Cualquier ley que sea contraria a la Constitución no debería tener aplicación, en ese tenor

algunas leyes y tratados internacionales contienen preceptos inconstitucionales que han sido borrados a través de la jurisprudencia obligatoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de Nación, por ejemplo, las resoluciones referentes a la inconstitucionalidad de impuesto al activo de las empresas o de la afiliación obligatoria a sindicatos de trabajadores u organismos patronales.²¹⁶

La jurisprudencia es una forma de no aplicar las leyes y tratados de forma que no estén en contra de la Constitución, pero para que ésta jurisprudencia se aplique en el caso de la materia tributaria, tiene que ser invocada dentro de un juicio, el cual “tiene como consecuencia fundamental restituir el pleno goce de

²¹⁴ *Ibidem*, p. 119.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 142 y 144.

²¹⁶ Reyes Reyes, Pablo Enrique, *La acción de inconstitucionalidad*, México, Oxford, 2004, p. 148.

las garantías individuales violadas”²¹⁷ hoy en día derechos humanos, es decir, “en este sistema es importante señalar que la fórmula Otero no se ve menoscabada por los efectos que tenga la referida jurisprudencia, pues la sentencia concesoria seguirá protegiendo únicamente a los gobernados que hayan promovido el juicio de garantía.”²¹⁸

En materia tributaria la sentencia del juicio de amparo sólo beneficia a la persona que lo promueve es decir al quejoso, en palabras de Coello Cetina señala que “la sentencia concesoria únicamente puede trascender a la esfera jurídica del quejoso, sin que la respectiva declaratoria de inconstitucionalidad pueda jurídicamente beneficiar a diversos gobernados.”²¹⁹

Los efectos son solamente para el quejoso que acude al amparo, en ese contexto “cabe agregar que cuando se trata de una disposición de observancia general, la declaratoria de su inconstitucionalidad no trasciende ni vincula a los órganos que concurrieron a su formación, sino solamente a los que pueden llevar a cabo su aplicación concreta en perjuicio de personas, de ahí que el legislador o el creador de la norma respectiva no está obligado a modificar su actuar inconstitucional.”²²⁰

Los efectos de la sentencia de juicio de amparo tienen consecuencias en el pasado y en el futuro, por consiguiente las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una disposición de observancia general tendrán efectos restitutorios hacia el pasado destruyendo, en su caso, el acto de aplicación que dio lugar a la demanda y los que se hayan dado durante la tramitación del mismo en perjuicio del quejoso y además, tendrá efectos vinculatorios hacia el futuro o *ex nunc* (desde ahora) al impedir que en lo sucesivo se aplique a ese

²¹⁷ Coello Cetina, Rafael, “Los efectos de las sentencias concesorias contra leyes tributarias” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, 4a.ed., México, Porrúa, 2003, t. I, p. 641.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 645.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 643.

²²⁰ *Ibidem*, p. 648.

governado lo dispuesto en el numeral inconstitucional en tanto ese precepto no sea modificado por un nuevo acto legislativo.²²¹

Específicamente en materia tributaria los efectos de la sentencia del juicio de amparo son los siguientes: tendrá como efecto restitutorio o *ex tunc* (desde siempre), que la afectación que sufrió en su patrimonio el quejoso al cumplir voluntariamente o coactivamente con la respectiva obligación tributaria, en la medida en que es inconstitucional, desaparezca del mundo jurídico, por lo que, en su caso, la liquidación respectiva deberá dejarse insubsistente y si aquél realizó algún entero derivado de la obligación viciada, este le deberá ser devuelto por la autoridad competente, total o parcialmente.²²²

Otro de los beneficios es que “también lleva aparejado que el referido beneficio se elimine de la esfera jurídica de ese gobernado, pues lo contrario implicaría destruir parcialmente las consecuencias del acto reclamado y propiciar un enriquecimiento ilícito”. Por consiguiente “si el fallo protector declaró la inconstitucionalidad de todo el tributo el quejoso ya no estará vinculado a cumplir con cualquier otra obligación accesoria que tenga su origen en esa relación jurídica principal.”²²³

Los sujetos que acuden al juicio de amparo y obtienen una sentencia favorable tienen ventajas sobre las personas que no presentaron demanda de juicio de amparo, es decir, la persona que obtuvo “un fallo protector respectivo implicó desincorporar plenamente de la esfera jurídica de la quejosa la correspondiente obligación tributaria, destacan las exenciones del impuesto al activo y del impuesto sobre la tenencia de vehículos.”²²⁴

Las personas que acuden al juicio de amparo están recibiendo un beneficio al no ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, esto es debido a la no aplicación de la norma tributaria que se declaró inconstitucional en el juicio de amparo. En palabras del magistrado Zaldívar Lelo de Larrea señala que el

²²¹ *Ibidem*, p 655.

²²² *Ibidem*, p.665.

²²³ *Ibidem*, p.665 y 666.

²²⁴ *Ibidem*, p.670.

principio de relatividad de las sentencias de amparo en tratándose de normas generales-la mal llamada Fórmula Otero, porque obviamente Otero previó un mecanismo de control político combinado con el control jurisdiccional-, me parece que ahora no tiene justificación alguna: viola la supremacía constitucional, vulnera el principio de igualdad ante la ley, afecta la regularidad del orden jurídico y genera múltiples injusticias.²²⁵

Las soluciones que se proponen para la declaratoria general de inconstitucionalidad son diversas, algunos juristas consideran que “la inconstitucionalidad general es un caso extremo, los tribunales constitucionales en todo el mundo recurren a lo que se conoce como interpretación conforme esto significa que el tribunal constitucional al analizar la constitucionalidad de la ley, antes de declararla inconstitucional, busca dentro de las interpretaciones jurídicas posibles una que haga a esa norma general conforme a la Constitución.”²²⁶

El actual ministro Zaldívar Lelo de Larrea señala que la forma en que se puede tratar el problema de la declaratoria general de inconstitucional son tres sentidos que pudiera tener una sentencia de amparo, en tratándose de normas generales, primero declararla inconstitucional; segundo, declarar que la ley es constitucional, siempre y cuando se interprete en un determinado sentido, esto puede ser a través de una sentencia estimatoria que concede el amparo o desestimatoria que no lo conceda; y esa interpretación conforme tendrá también un contenido general y vinculatorio; tercer sentido, que es constitucional la norma general.²²⁷

Un pensamiento que se tiene respecto a la declaratoria de inconstitucional es que “es algo de la mayor gravedad, no es nada más decir -mañana no hay Ley del Impuesto sobre la Renta-”.²²⁸ Claro está que la declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos tanto positivos para algunos, como negativos

²²⁵ Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo, “Hacia una nueva ley de amparo” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2003, p. 819.

²²⁶ *Idem*, p. 819.

²²⁷ *Ibidem*, p. 819.

²²⁸ *Ibidem*, p. 820.

para otros. Pero ¿Qué situación será más grave, que el Estado recaude contribuciones con leyes que violan los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídica o dejar sin efectos una ley que es inconstitucional y que el Estado deje de percibir esas contribuciones?

Para dar contestación a la interrogante retomaré elementos mencionados anteriormente que tiene un impacto en nuestra actualidad y propondré ciertas ideas para estar en presencia de leyes más justas y de aplicación conforme a los principios y derechos humanos establecidos en la Constitución. Para tener sentencia más protectoras de los derechos humanos “se requiere de una nueva mentalidad, desechar conceptos rigoristas, interpretaciones formalistas y letristas que tanto daño han hecho al juicio de amparo y a nuestro país.”²²⁹

El Estado cuenta con la facultad de exigir a los ciudadanos el pago de una contribución e incluso emitir multas en caso de incumplimiento, hace referencia Delgadillo, aludiendo que, como toda disposición legal, la que establece los tributos debe fundar su existencia en la Constitución, de lo contrario se estaría hablando de una ley inconstitucional y si partimos del análisis de sus preceptos encontramos que no existe disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos y sólo podemos derivar su base constitucional del artículo 31 fracción IV, no siendo éste específico.²³⁰

Toda ley debe emanar de la Constitución, ya que debe tener sustento constitucional, de lo contrario se estaría en presencia de una ley inconstitucional, y por consecuencia la misma no podrá ser aplicada a los ciudadanos. En ese tenor se menciona que: La Constitución es la fuente inicial del Derecho Fiscal, pues de ella derivan por un lado, la organización, estructura y funcionamiento de los poderes del Estado, sus relaciones entre éstos, con los particulares y con otras entidades públicas soberanas; por otro lado, sienta las bases de la obligación tributaria, la potestad tributaria federal y local, así como

²²⁹ *Ibidem*, p. 823.

²³⁰ Delgadillo, Luis Humberto, *op.cit.*, nota 60, p. 31.

los principios de legalidad y audiencia que rigen los actos de las autoridades fiscales.²³¹

Con relación al término de inconstitucional señala el autor Pina Vara que es el: “acto o norma cuyo contenido está en contradicción con la Constitución Política del Estado”,²³² de ahí que, la inconstitucionalidad es la contravención al texto constitucional. Conforme a lo dispuesto en el artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades deben cumplir y hacer cumplir las disposiciones constitucionales y las leyes que de la propia constitución emanen, por lo que los actos de las autoridades se deben realizar dentro del estricto marco legal en que le son conferidas sus atribuciones.²³³

Como ha quedado señalado anteriormente el juicio de amparo es un medio de defensa para los particulares en contra de leyes inconstitucionales o actos de autoridad que violen los derechos humanos contenidos en nuestra Constitución; el particular puede hacer uso del juicio de amparo contra de una ley inconstitucional.

Si la ley es inconstitucional, ello implica que el Estado nunca tuvo derecho a cobrar esa contribución o, lo que es lo mismo, conservar lo recaudado implicaría un enriquecimiento sin causa, el cual se define como el "aumento producido en el patrimonio de una persona, a costa del patrimonio de otra, sin que haya mediado causa que justifique el incremento del segundo, y que obliga al enriquecido a indemnizar al empobrecido, hasta que ambos patrimonios queden en la situación anterior al enriquecimiento injustificado.”²³⁴

En materia tributaria la sentencia de amparo que declara la inconstitucionalidad de una ley solo beneficia al quejoso, es decir no tiene efectos *erga omnes*, el cual de acuerdo a De Pina, lo define como: “Expresión latina usada para

²³¹ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 2008, p. 43.

²³² Pina Vara, Rafael de, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 2007, p. 317.

²³³ Martínez Sánchez, Francisco, *op.cit.*, nota 128, p. 9.

²³⁴ Ortiz Hidalgo, Luis, “¿Quién abusa del amparo fiscal?”. Revista El Mundo del Abogado, México, 8(136), 49-52, 2010, [citado 19/09/2012, 18:30 horas], formato pdf, disponible en: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/abusa-amparo-fiscal-217032797>.

referirse a la eficacia que tienen determinados actos, frente a todos, aun aquellos que no son parte de los mismos. Validez general.”²³⁵

Existiría un avance en el amparo fiscal por lo que hace a los efectos generales que tendrían las sentencias que resuelvan los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal, en virtud de que la norma que sea declarada inconstitucional por Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quedará inválida y tendrá como efecto la expulsión de la misma del orden jurídico nacional, con el consecuente beneficio para aquellos que no accedieron a solicitar el amparo.²³⁶

En México se han cobrado contribuciones inconstitucionales, el Estado sigue cobrando aun cuando conoce que se violan derechos humanos, de ello resulta necesario admitir que a lo largo de la historia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucionales algunas contribuciones que, posteriormente, se volvieron a establecer, lo que significa que su declaratoria de inconstitucionalidad no impidió a los gobiernos municipales, estatales o federales, intentar recaudar contribuciones inconstitucionales. Tales son los casos de contribuciones relativas al alumbrado público (que desde 1977 hasta 2007 han sido declaradas inconstitucionales), al derecho de trámite aduanero, al impuesto sobre radicación en el Estado de México (1993 y 1994), el impuesto sustitutivo del crédito al salario (2002 y 2003), al artículo 109, fracción XI, de la LISR (bonos a funcionarios públicos, 2002 y 2003), a la prohibición para deducir pérdidas en venta de acciones (1998, 2002, 2003 y actualmente en trámite) y a la deducción de compras de importación (1997 y 2002)²³⁷ aunado al impuesto sobre tenencia y uso de vehículos.

Se planteó el problema de las grandes cantidades de personas que acuden en demanda de justicia a través del juicio de amparo y los efectos que genera en el Estado, pero si los legisladores no crearan impuestos inconstitucionales, entonces los contribuyentes no tendrían la necesidad de combatirlos a través

²³⁵ Pina Vara, Rafael de, *op.cit.*, nota 232, 2007, p. 271.

²³⁶ Núñez Cue, Marco Aurelio, “La iniciativa de reforma del artículo 107 constitucional, ¿avance o retroceso en el amparo fiscal?”. *Debate Social*, México, 5(25), 1-20, 2010, [citado 24/09/2012, 19:30 horas], formato pdf, disponible en: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/iniciativa-constitucional-x00bf-avance-retroceso-242084062>.

²³⁷ Ortiz Hidalgo, Luis, *op.cit.*, nota 234, p. 50.

del juicio de amparo; en esa virtud, es claro que la culpa de que cada año se promuevan miles de demandas de amparos contra leyes tributarias y que con éstas se ahogue de trabajo cada día más al Poder Judicial de la Federación, no es de los contribuyentes que sólo actúan legítimamente en defensa de sus derechos fundamentales, sino en todo caso de un Poder Legislativo que en cada nueva legislatura decepciona cada día más al pueblo de México.²³⁸

Tenemos entonces que la sentencia de juicio de amparo contra normas tributarias sólo beneficia a la persona que interpuso el juicio de amparo, sigue aplicándose la Fórmula Otero, es decir, opera el principio de instancia de parte.

Se acredita que diversos juristas consideran que no es cualquier cosa declarar inconstitucional una norma, estando de acuerdo con ellos, considero que son fundados sus estudios, de manera que, si genera efectos en el Estado pero lo que ocasiona en el pueblo mexicano el recaudar contribuciones con leyes inconstitucionales origina que la misma población desconfíe más de los órganos de gobierno.

El dinero que se recauda por el Estado a través de leyes declaradas inconstitucionales hace que las personas sigan creyendo de que la ley protege sólo a las personas con recursos económicos, mejor dicho, si una persona tiene los recursos económicos, conoce las leyes, sabe detectar cuando una norma es inconstitucional o contrata un abogado para presentar una demanda de juicio de amparo, esta persona si obtiene una sentencia favorable no pagará dicha contribución, de manera que, las personas que no presentan demanda de juicio de amparo, no conocen de leyes, no saben identificar cuando una norma es inconstitucional o no tienen los recursos para poder pagar un abogado, el Estado seguirá cobrando la contribución correspondiente a esta norma tributaria ya declarada contraria a lo principios constitucionales de la tributación.

Una vez señalada alguna de las causas de por qué las personas no acuden al juicio de amparo, a decir verdad, en esencia estamos en presencia de una notable desigualdad, de facto se conoce la inconstitucionalidad de la ley que se

²³⁸ Núñez Cue, Marco Aurelio, *op.cit.*, nota 236, p. 8 y 9.

aplica, pero el no contar con recursos económicos o no tener conocimientos sobre la inconstitucionalidad de una ley ocasiona que durante la vigencia que tenga este impuesto se seguirá pagando la contribución.

El ampliar el plazo para poder presentar demanda de juicio de amparo es un beneficio para la población, si agregamos que se reconozca en la ley la declaratoria general de inconstitucionalidad, las personas que no presentaron juicio de amparo contra una norma inconstitucional por diversas causas obtendrán un beneficio al no pagar una contribución inconstitucional.

Dicho en otras palabras, el no aplicar una norma inconstitucional tiene como resultado estar en presencia de normas tributarias más justas, mejor elaboración de leyes por parte de los legisladores, mayores beneficios para las personas que no tienen recursos económicos, menor desigualdad en las personas y generar mayor confianza en los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Menciono que generaría mayor confianza en los poderes por el hecho de que se estaría en presencia de leyes que no violan derechos humanos y en el supuesto en que se detecte una violación de la Constitución o de los tratados internacionales, se expulsará esta ley o norma con efectos para todos y no sólo para las partes.

Para lograr normas tributarias más justas, apegadas a los derechos humanos y protectoras del mismo Estado propongo que, como ocurre en otros Estados, facultar a un cierto número de personas para poder interponer una acción de inconstitucionalidad, no necesariamente personas que tengan el interés jurídico sino que puedan tramitarla aquellas que tengan el interés simple, dicho de otra forma, abrir las puertas a la acción de inconstitucionalidad a un determinado porcentaje de la población que conjuntamente interpondrá esta acción ante el órgano jurisdiccional correspondiente, por ende la sentencia que declare la inconstitucionalidad de una norma tributaria tendrá efectos generales.

Para lograr estar en presencia de normas tributarias más justas, se requiere de jueces que apliquen los cambios que tiene el sistema jurídico, es decir, que realice control de constitucionalidad, control de convencionalidad *ex officio*,

ponderación de los derechos, aplique el principio *pro persona*, conozcan los tratados internacionales y que busque una interpretación a las normas y no estar en la creencia que la ley sólo tiene un significado que no puede cambiar con el paso de los años.

Otro de los beneficios que tiene el no contar con leyes que violan los derechos humanos es que el número de juicios disminuye y la carga de los tribunales es menor evidentemente.

El abrir las puertas a la acción de inconstitucionalidad, a la declaratoria general de inconstitucionalidad de las sentencias de juicio de amparo contra normas tributarias no origina dejar al Estado sin normas para recaudar, generaría que las personas encargadas de elaborarlas, de aprobarlas y de defenderlas realicen su trabajo de mejor manera, en otros términos, desde los encargados de redactar las normas tributarias, los que aprueban las mismas y los que las protegen, tendrán que realizar un análisis exhaustivo de la constitucionalidad de la ley; sino conocen estas personas de las normas tributarias y cuando violan las mismas derechos humanos, tendrán la obligación de contratar personas capacitadas en estos temas para desarrollar su función.

Así es dable llegar a la conclusión que en México se pueden dar estos cambios ya que se cuenta con juristas, jueces, magistrados y ministros que tienen el conocimiento para poder identificar una violación de derechos humanos o un contenido de una ley o norma contraria a la Constitución y conforme a las herramientas otorgadas a los jueces a partir de 2011 para resolver los asuntos jurídicos, estos podrán beneficiar y otorgar mayor grado de protección a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Por consiguiente, el crear o modificar normas tributarias conforme a la Constitución y a los tratados internacionales tiene como consecuencia que las personas no acudan a los órganos jurisdiccionales interponiendo medios de control constitucionales para la protección de sus derechos.

Por lo tanto, se puede presentar una ley de ingresos, leyes o normas o incluso modificaciones de normas tributarias que no violen derechos humanos. El permitir a los ciudadanos activar un medio de control constitucional que permita

obtener una sentencia con efectos *erga-omnes* beneficiaría a mayor número de personas y no se seguiría aplicando una ley o norma inconstitucional.

En otros Estados, como es España, se establecen medios de control constitucional por medios de los cuales a través de un recurso de amparo una persona puede ocasionar que una ley o norma sea expulsada del sistema jurídico.

3.5.1. Efectos

Las normas en materia tributaria que son aprobadas por el Congreso de la Unión son las que estarán vigentes y se aplicaran a partir del inicio de su vigencia, es entonces cuando el particular puede agotar el juicio de amparo o esperar a que se realice el primer acto de aplicación de la norma, “las reformas a las leyes administrativas, incluidas las fiscales, son tan prolíficas año tras año que forman un ejército legal por separado, no de fácil identificación y conocimiento.”²³⁹

Algunos juristas consideran que la Fórmula Otero o principio de la relatividad de las sentencias debe seguir vigente, en ese tenor menciona Silva Gutiérrez que no es adecuado permitir que una sentencia, incluso de amparo, afecte a personas que no intervinieron en el juicio (que no fueron oídas) y respecto de cuestiones no planteadas en el mismo (que no formaron la litis) o que no solicitaron, por lo que considero adecuado el principio de relatividad de las sentencias de amparo, implicando que cada gobernado que se vea afectado por una ley, aún y cuando esta ya haya sido declarada inconstitucional por jurisprudencia, deba ejercer la acción respectiva y solicitar la invalidez de la norma por lo que hace a su esfera jurídica.²⁴⁰

Como se desprende de la cita anterior, algunos juristas consideran que no debe facultarse a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para hacer la

²³⁹ Allier Campuzano, Jaime, “Inconstitucionalidad de normas constitucionales”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal, Derecho Constitucional*, [en línea], México, núm. 31, enero de 2011, p.76, disponible en: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/inconstitucionalidad-constitucionales-382016434>

²⁴⁰ Silva Gutiérrez de, Gustavo, “Defensa constitucional oportuna. El término para defender la Constitución de las normas generales secundarias” *Revista Iuris Tantum*, México, Diciembre 2011, núm. 22, 2011, p. 36 , disponible en: http://doctrina.vlex.com.mx/source/iuris-tantum-revista-anahuac-3231?_ga=1.231037663.1918218176.1414469932

declaratoria general de inconstitucionalidad. En ese contexto menciona Ortiz Hidalgo lo siguiente: si una ley es inconstitucional, ello significa que el Estado no tiene derecho a recaudar. Lo que se pierde de vista es precisamente la causa primigenia que originó la interposición de una demanda de amparo; esto es, "la causa de la causa, es la causa del mal causado". En este caso, no es el medio de defensa —el amparo contra leyes— lo que genera una lesión al erario público; lo es precisamente la ley declarada inconstitucional; ésa es la causa que origina la lesión al erario, pues el crear una ley que viola los derechos fundamentales de los gobernados, en lugar de crear una que los respete, se lesiona el patrimonio del Estado.²⁴¹

El Estado tiene la obligación y está facultado para recaudar contribuciones para el propio beneficio de la población, es decir, cuando una persona paga sus contribuciones es para el beneficio de la sociedad, de ahí que lo último que quieren los contribuyentes es verse en la necesidad de estar promoviendo amparos en materia tributaria como "una decisión de negocios", siendo que en realidad ésa ha sido la única forma en la que se han podido y podrán defender del abuso en la emisión de leyes inconstitucionales en materia tributaria. Si durante años la Secretaría de Hacienda y el Congreso de la Unión no hubieran abusado de la práctica de modificar anualmente las leyes fiscales, emitiendo año con año leyes con vicios de inconstitucionalidad, los legisladores no estarían invocando la gran cantidad de amparos que se han promovido en materia fiscal.²⁴²

La eficacia del juicio de amparo en México en algunas personas ha generado que se considere el camino para lograr la protección de los derechos humanos.

Es un hecho históricamente demostrado que el juicio de amparo, principal medio de defensa contra la arbitrariedad y el abuso público de toda especie, ha estado y aún está a disposición de todo y cualquier mexicano, así como que ha protegido, protege y, de ser preservado, nos seguirá protegiendo. Así, la pretendida "necesidad de democratizar" el amparo no tiene sustento y trata de

²⁴¹ Ortiz Hidalgo, Luis, *op.cit.*, nota 234, p. 49-52 .

²⁴² Calderón Vega, Mariano, "Amparo fiscal. El riesgo de una reforma perniciosa sigue presente" Revista *El Mundo del Abogado*, México, 44-48, 2009, [citado 26/09/2012, 13:30 horas], formato html, disponible en: <http://vlex.com/vid/81680708> Id. vLex: VLEX-81680708

acabar con la eficacia del aludido medio de defensa de que los mexicanos disponemos contra todo abuso de autoridad y de arbitrariedad pública.²⁴³

La forma de resolver de la Suprema Corte de Justicia de la Nación un tema relacionado con la declaratoria de inconstitucionalidad puede depender del perfil ideológico de los ministros que integren la misma, de ahí que la SCJN no es un ente neutral que simplemente encuentra la verdad detrás de los preceptos constitucionales. Es un cuerpo colegiado que interpreta nuestra ley suprema de acuerdo con la ideología de sus integrantes y en función del contexto político en el que opera. Por ello, un mismo artículo constitucional puede ser interpretado de forma distinta, y hasta contraria, en función del momento histórico y de la composición de sus miembros.²⁴⁴

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben estar conscientes que sus contribuciones ayudan al sostenimiento de la sociedad, “Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza.”²⁴⁵

De acuerdo con los diversos autores que señalan que se debe contribuir al Estado para el funcionamiento de la sociedad, es importante mencionar que “Una declaratoria de inconstitucionalidad de un gravamen no priva al Estado de ingreso alguno. Ello es así porque la declaración de inconstitucionalidad reconoce que el Estado no tenía derecho a percibir ese impuesto por ser

²⁴³ Altamirano Ramírez, Álvaro Jesús, *et al.*, “Postura de la Anade en relación con la iniciativa de reformas a la CPEUM en materia de juicio de amparo fiscal” *Práctica Fiscal*, [en línea], 2009, Mayo, [citado 12/11/ 2014] disponible en: <http://vlex.com/vid/81680708>

²⁴⁴ Mayer Serra, Elizondo y Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes.”, *Práctica Fiscal*, México, 9(518), A15-A26, 2008,[citado 12/09/2012, 17:30 horas], formato pdf, disponible en: <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/separacion-poderes-garantias-individuales-57253178>.

²⁴⁵ Lara Dorantes, Rafael, “La recaudación tributaria en MéxicoIUS”. *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.* [en línea], 2009, (Sin mes) : [Fecha de consulta: 18/11/2014] disponible en:<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=293222963006>> ISSN 1870-2147

contrario a la equidad, a la proporcionalidad y a la legalidad tributarias a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.²⁴⁶

En cuanto a los efectos que ocasiona en el Estado que una persona obtenga una sentencia favorable en cuanto a la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria son:

Primero, cuando se realiza una declaratoria de inconstitucional en normas tributarias el Estado su está sufriendo un detrimento en cuanto a sus ingresos, como lo señalan algunos juristas, simplemente está protegiendo a su gobernado de posibles violaciones de sus derechos humanos.

Segundo, la elaboración de una norma tributaria inconstitucional no es responsabilidad del contribuyente, es responsabilidad de los poderes Ejecutivo y Legislativo, el primero por ser el encargado de presentar la Ley del presupuesto de ingresos y el segundo por ser el que la aprueba. Esto lo digo desde el punto de vista de la modificación que tienen algunos tributos cada año y ocasiona que sea inconstitucional.

Tercero, considero que si tiene consecuencias económicas para el Estado el declarar una contribución inconstitucional, menciono un caso en el cual se devuelve una cantidad a un contribuyente

Un tribunal federal resolvió que el Servicio de Administración Tributaria tiene que devolver a Walmart de México 132.4 millones de pesos por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) que pagó a sus proveedores de bebidas alcohólicas en los meses de noviembre y diciembre de 2003. Luego de 8 años de litigio, la devolución tendrá que ser actualizada bajo reglas del Código Fiscal, lo que llevará el monto principal a 197.2 millones de pesos, cantidad sobre la cual los tribunales determinaron que se tendrán que aplicar intereses de 9 por ciento anual, lo que llevaría la cifra final a unos 370 millones de pesos.

De acuerdo con el periódico Reforma, Walmart ganó el juicio de amparo contra el pago de IEPS en la Suprema Corte de Justicia de la Nación en febrero de

²⁴⁶ Ortiz Hidalgo, Luis, *op.cit.*, nota 234, p. 49-52.

2004, y cuando solicitó al SAT la devolución, el órgano tributario respondió que no procedía porque la protección judicial sólo era respecto del impuesto que la cadena comercial trasladaba a sus clientes, no la que pagaba a sus proveedores.

“En la medida en que las cantidades solicitadas en devolución provienen del impuesto trasladado por sus proveedores, respecto al cual no tenía obligación de enterarlo al fisco, tenía el derecho de recuperarlo, por lo que es ilegal la resolución impugnada”, sentenció el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, en un fallo inapelable que confirmó una sentencia previa del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Walmart ganó el juicio de amparo en la SCJN gracias a un error del Congreso de la Unión, en 2001, cuando además de aumentar la tasa del IEPS a las bebidas alcohólicas, también fueron creados nuevos impuestos como el Sustitutivo del Crédito al Salario y el de Bienes Suntuarios, ambos posteriormente declarados inconstitucionales por el Poder Judicial de la Federación.

El error consistió en que los diputados aprobaron aplicar una tasa del 45 por ciento de IEPS a bebidas alcohólicas, pero los senadores decidieron unilateralmente elevarla a 60 por ciento. Por tratarse de una ley tributaria, la Cámara de Diputados tenía que haber sido la de origen para esta modificación, pero no ocurrió así, pues fue directamente del Senado al Ejecutivo para su publicación.²⁴⁷

Claro está que si tiene el Estado que devolver la cantidad mencionada en el caso anterior, pero el error no es del contribuyente, el error proviene de los legisladores que aprueban normas inconstitucionales.

Cuarto. El juicio de amparo en el cual se busca la declaratoria de inconstitucionalidad es un tipo de juicio que requiere tener los recursos económicos para poder pagar un abogado hasta la conclusión del mismo, en

²⁴⁷ Aristegui, Carmen, “SAT devolverá a Walmart 370 mdp de impuestos” ,Aristegui noticias, México, 2013,[citado 05/11/2014, 17:30 horas], disponible en: <http://aristeguinoticias.com/1009/mexico/debe-sat-devolver-a-walmart-370-mdp-de-impuestos/>

vista de que no son juicios que se resuelvan de manera pronta, expedita y gratuita como lo señala la Constitución en su numeral 17. Esto tiene como efecto para el Estado que tiene que devolver fuertes cantidades a empresas como Walmart, porque son las que acuden a este tipo de juicios y tienen los recursos y asesores.

Quinto, en el caso señalado se establece que se tiene que realizar una devolución por parte del Estado a un contribuyente, pero ¿Qué pasa con los contribuyentes que no presentaron juicio de amparo contra estas contribuciones? aquí es importante señalar que el Estado recaudó contribuciones con una contribución inconstitucional y los contribuyentes que no presentaron juicio de amparo tuvieron que pagar esta contribución durante la vigencia de la misma.

CAPÍTULO 4

MECANISMOS DE DEFENSA Y EFECTOS

4.5. México

El artículo 5º. de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece en su fracción II que corresponde a la institución representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia de sus representados, hasta su total resolución, esto por ende incluye el juicio de amparo respectivo.

Es importante señalar que las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

En razón de lo anterior podemos establecer tres mecanismos de defensa en materia fiscal federal y administrativa al alcance de los contribuyentes de manera gratuita:

1. El recurso administrativo
2. El juicio contencioso administrativo
3. El juicio de amparo

Sin que se dejen de lado las acciones que se deben ejercitar derivado de la acción primigenia intentada, como son los recursos jurisdiccionales ha que haya lugar, como la Revisión en materia de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o el Recurso de Revisión en materia de la Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los efectos atendiendo a cada mecanismo de defensa se encuentran contemplados en diversos artículos de las legislaciones respectivas, en materia del Recurso Administrativo lo podemos clasificar derivados de la materia fiscal en los medios de defensa contenidos en el Código Fiscal de la Federación (CFF), Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y su Reglamento, Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y su Reglamento; mientras que en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que regula el Juicio Contencioso Administrativo se encuentran en el artículo 52 de dicho ordenamiento legal.

Mientras que en materia administrativa se regula por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, un Recurso Administrativo mediante un medio de defensa denominado Recurso de Revisión el cual es optativo al igual que el establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Por su importancia y trascendencia es conveniente advertir que se realiza una transcripción literal de los numerales abajo referidos, para identificar plenamente los efectos de dichos mecanismos de defensa, ya que son importantes para acreditar la necesidad de lo que más adelante en el apartado relativo se propone, que es la legitimación de la Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente para interponer acciones de inconstitucionalidad y con ello lograr en un momento determinado la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma relativa al derecho tributario y sus efectos generales hoy prohibidos en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, bajo las reglas establecidas en la Ley Reglamentaria del Artículo 105 Constitucional.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

RECURSO DE REVOCACION

EFFECTOS

“**Artículo 133.** La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.”²⁴⁸

LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES Y SU REGLAMENTO DE LA COMISIÓN DE INCONFORMIDADES Y DE VALUACIÓN

RECURSO DE INCONFORMIDAD

EFFECTOS

“**ARTICULO 15o.-** Recibido el expediente del que haya emanado el acto recurrido y en su caso, rendidas las pruebas, la Secretaría de la Comisión formulará dentro de los diez días siguientes, proyecto de resolución que será turnado a la misma, para que resuelva dentro de los quince días ulteriores.”²⁴⁹

LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SU REGLAMENTO DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD

RECURSO DE INCONFORMIDAD

EFFECTOS

²⁴⁸ Código Fiscal de la Federación, [en línea], citado 08/04/2009, 20:51 horas], disponible en: [http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s= 08/04/09 8:47 p.m.](http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s=08/04/09%2020:51%20horas)

²⁴⁹ Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y su Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación, [en línea], [citado 08/04/2009, 20:51 horas], disponible en: http://portal.infonavit.org.mx/wps/portal/EL%20INSTITUTO/Acerca%20del%20Infonavit/Marco%20juridico/Organizaci%c3%b3n%20interna!/ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hnd0cPE3MfAwODIEdXAYM3IxNPM4NAR19f16B8JJK8v6uxi4GRn6-ZuYlboLGBgSkB3X4e-bmp-gW5EeUA2WJOsA!!/dl3/d3/LOIDU0IKSWdrbUEhIS9JRFJBQUlpQ2dBek15cXchLzRCRwo4bzB GbEdpdC1iWHBBRUEhLzdfS0hHMjFHODI4T0JSRDAYRkFMSIJWQzFUQzcvUXU1UTU3MzY2MDA0NA!!/?WCM_PORTLET=PC_7_KHG21G828OBRD02FALJRVC1TC7_WCM&WCM_GL_OBAL_CONTEXT=/wps/wcm/connect/infonavit/contenidos_infonavit/seccion_el_instituto/sa_01_05_00/sa_01_05_05/01_05_05_01

“ARTÍCULO 23. El Secretario del Consejo Consultivo Delegacional, salvo lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 2 de este Reglamento, someterá a la consideración y, en su caso, aprobación del Consejo Consultivo correspondiente, el proyecto de resolución respectivo que servirá de base para la discusión y votación de la resolución, la que se pronunciará dentro del término de quince días. La apreciación de las pruebas se hará conforme a las reglas del derecho común.

ARTÍCULO 25. La resolución que se dicte en el recurso no se sujetará a regla especial alguna. La misma se ocupará de todos los motivos de impugnación aducidos por el inconforme y decidirá sobre las pretensiones de éste, analizando las pruebas recabadas, en los términos del párrafo último del artículo 23 de este Reglamento y expresará los fundamentos jurídicos en que se apoyen los puntos decisorios de la resolución.

Cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.”²⁵⁰

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

RECURSO DE REVISIÓN

EFFECTOS

“Artículo 91.- La autoridad encargada de resolver el recurso podrá:

I. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo;

II. Confirmar el acto impugnado;

III. Declarar la inexistencia, nulidad o anulabilidad del acto impugnado o revocarlo total o parcialmente; y

IV. Modificar u ordenar la modificación del acto impugnado o dictar u ordenar expedir uno nuevo que lo sustituya,

cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Artículo 92.- La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente teniendo la autoridad la

²⁵⁰ Ley del Seguro Social y su Reglamento del Recurso de Inconformidad, [en línea], [citado 08/04/2009, 20:56 horas] formato pdf, disponible en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Federal/Combo/R-216.pdf>

facultad de invocar hechos notorios; pero, cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad, en beneficio del recurrente, podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Igualmente, deberá dejar sin efectos legales los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance en la resolución.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses.

Artículo 93.- No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se precisará ésta.

Artículo 94.- El recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Artículo 95.- La autoridad podrá dejar sin efectos un requerimiento o una sanción, de oficio o a petición de parte interesada, cuando se trate de un error manifiesto o el particular demuestre que ya había dado cumplimiento con anterioridad.

La tramitación de la declaración no constituirá recurso, ni suspenderá el plazo para la interposición de éste, y tampoco suspenderá la ejecución del acto.

Artículo 96.- Cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos que no obren en el expediente original derivado del acto impugnado, se pondrá de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a cinco días ni superior a diez, formulen sus alegatos y presenten los documentos que estime procedentes.

No se tomarán en cuenta en la resolución del recurso, hechos, documentos o alegatos del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos durante el procedimiento administrativo no lo haya hecho.”²⁵¹

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

EFFECTOS

“**Artículo 52.** La sentencia definitiva podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.

IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

²⁵¹ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, [en línea], [citado 08/04/2009, 20:57 horas], disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/128.htm?s=>

c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58 de esta Ley. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurrido el plazo establecido en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6o. de esta Ley.²⁵²

²⁵² Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, [en línea], [citado 08/04/2009 20:59 horas], disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/129.htm?s=>

LEY DE AMPARO REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

JUICIO DE AMPARO

EFFECTOS

“**ARTICULO 76.-** Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

ARTICULO 80.- La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.”²⁵³

En México derivado de las dos grandes reformas constitucionales de los días 6 y 10 de junio de 2011, dieron lugar al nacimiento de una nueva Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículo 103 y 107 Constitucionales, lo que permite ahora visualizar en los siguientes numerales propiamente lo ya existente, adicionando lo estipulado en un último artículo 78 transcrito:

“**Artículo 73.** Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad de una norma general o sobre la convencionalidad de los tratados internacionales y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes,

²⁵³ Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 08/04/2009, 21:00 horas], disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/19.htm?s=>

con la misma anticipación que la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán a que se refiere el artículo 184 de esta Ley

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta ley.

En amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general, se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia.

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

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

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

En el último considerando de la sentencia que conceda el amparo, el juzgador deberá determinar con precisión los efectos del mismo, especificando las medidas que las autoridades o particulares deban adoptar para asegurar su estricto cumplimiento y la restitución del quejoso en el goce del derecho.

En asuntos del orden penal en que se reclame una orden de aprehensión o auto de vinculación a proceso en delitos que la ley no considere como graves, la sentencia que conceda el amparo surtirá efectos inmediatos, sin perjuicio de que pueda ser revocada mediante el recurso de revisión; salvo que se reclame el auto de vinculación a proceso y el amparo se conceda por vicios formales.

En caso de que el efecto de la sentencia sea la libertad del quejoso, ésta se decretará bajo las medidas de aseguramiento que el órgano jurisdiccional estime necesarias, a fin de que el quejoso no evada la acción de la justicia.

En todo caso, la sentencia surtirá sus efectos, cuando se declare ejecutoriada o cause estado por ministerio de ley.

Artículo 78. Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional.

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

El órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado.”

4.6. España

Por su parte en el Estado Español la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo. (BOE 07-05-1981) consigna lo relativo a las resoluciones recaídas a sus intervenciones en uso de sus facultades en los siguientes términos:

“TÍTULO TERCERO

De las resoluciones

CAPÍTULO PRIMERO

Contenido de las resoluciones

Artículo veintiocho

Uno. El Defensor del Pueblo, aun no siendo competente para modificar o anular los actos y resoluciones de la Administración pública, podrá, sin embargo, sugerir la modificación de los criterios utilizados para la producción de aquellos.

Dos. Si como consecuencia de sus investigaciones llegase al convencimiento de que el cumplimiento riguroso de la norma puede provocar situaciones injustas o perjudiciales para los administrados, podrá sugerir al órgano legislativo competente o a la Administración la modificación de la misma.

Tres. Si las actuaciones se hubiesen realizado con ocasión de servicios prestados por particulares en virtud de acto administrativo habilitante, el Defensor del Pueblo podrá instar de las autoridades administrativas competentes el ejercicio de sus potestades de inspección y sanción.

Artículo veintinueve

El Defensor del Pueblo está legitimado para interponer los recursos de inconstitucionalidad y de amparo, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Artículo treinta

Uno. El Defensor del Pueblo, con ocasión de sus investigaciones, podrá formular a las autoridades y funcionarios de las administraciones públicas advertencias,

recomendaciones, recordatorios de sus deberes legales y sugerencias para la adopción de nuevas medidas. En todos los casos, las autoridades y los funcionarios vendrán obligados a responder por escrito en termino no superior al de un mes.

Dos. Si formuladas sus recomendaciones dentro de un plazo razonable no se produce una medida adecuada en tal sentido por la autoridad administrativa afectada o este no informa al Defensor del Pueblo de las razones que estime para no adoptarlas, el Defensor del Pueblo podrá poner en conocimiento del Ministro, del Departamento afectado, o sobre la máxima autoridad de la Administración afectada , los antecedentes del asunto y las recomendaciones presentadas. Si tampoco obtuviera una justificación adecuada, incluirá tal asunto en su informe anual o especial con mención de los nombres de las autoridades o funcionarios que hayan adoptado tal actitud, entre los casos en que considerando el Defensor del Pueblo que era posible una solución positiva, esta no se ha conseguido.”²⁵⁴

En el caso Español, se puede observar como ya se ha mencionado con antelación en un capítulo anterior, el Defensor del Pueblo y el Consejo para la Defensa del Contribuyente no realizan una función de representación jurisdiccional del pagador de impuestos; por tanto la estructura entre el defensor Mexicano y el Español difieren en este aspecto entre sí, al igual que resulta notoriamente diferente el sistema de la estructura del Estado mismo al igual que el sistema jurisdiccional entre un país y otro.

4.7. Las reformas constitucionales en México de 2011

Nuestra Constitución Política fue reformada por el Constituyente Permanente el día lunes 6 de junio de 2011 en sus artículos 94, 103, 104 y 107, en su promulgación, el señor Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dirigió unas palabras al Presidente de la República y al Presidente del Senado, donde señalaba que era una ocasión, donde se presentaba una oportunidad para hablar acerca de un acontecimiento que cambia la historia del Poder Judicial de la Federación, y que acontecimientos de este tipo han sido escasos, siendo este uno de ellos. Ciertamente se trató de un acontecimiento, que modificaría trascendentemente la cara del Poder Judicial de la Federación,

²⁵⁴Ley Orgánica 3/1981, [en línea], [citado 07/04/2009, 22:44 horas] format pdf, disponible en: <http://cms.experienciajuridica.com/icacr/media/File/Leyes%20Organicas/LO3-81.pdf>

donde incluso en ese momento se podía vaticinar el inicio de la Décima Época respecto de la interpretación de las normas de nuestro orden jurídico nacional.

La reforma constitucional fue notoriamente celebrada, porque implicaba que el juicio de garantías, institución ligada también a los mejores momentos de nuestra historia, se actualiza para contribuir a la construcción de un mejor futuro para todos.

El alcance de la reforma constitucional en esta materia, no puede leerse separada de otra gran reforma constitucional que había sido aprobada también recientemente a dicha fecha por el Constituyente Permanente, la publicada el día viernes 10 de junio de 2011, relativa a la reforma constitucional en materia de derechos humanos; la primera contiene el nuevo marco del juicio de amparo, que representa un cambio sin precedentes para el sistema jurídico mexicano en general y, en particular, para el sistema jurisdiccional federal.

La aplicación de las dos reformas constitucionales, sería el inicio de una transformación sin precedente para la judicatura federal, la reforma constitucional en materia de amparo, redundará en una mayor legitimidad social del trabajo de la judicatura federal y, con ello, en una mayor independencia y libertad en su desempeño, en palabras del Ministro Presidente de la SCJN, se quiere que la institución de amparo vuelva a su origen: la prestación de un servicio público de importancia capital; para el buen funcionamiento de la República democrática; para evitar los abusos del poder; para garantizar nuestro régimen de libertades.

La reforma, le otorga nuevas herramientas, nuevas armas para atender los reclamos de justicia de la sociedad al Poder Judicial Federal, será entonces ahora, el juicio de amparo más ágil y más accesible para los individuos, al reconocerse al interés legítimo, como detonante de la actividad jurisdiccional: el nuevo texto constitucional, ordena que el acceso a la justicia federal sea más amplio, más abierto, no restringido, no exclusivo, no excluyente.

Como siempre, la parte oculta de los discursos aquí no podía faltar, siendo la exclusión de las normas generales en materia tributaria de poder ser expulsadas del orden jurídico nacional mediante una declaratoria de

inconstitucionalidad, aspecto permitido para cualquier norma mediante el siguiente mecanismo constitucional:

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

I...

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

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

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

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

...”

4.4. La estructura jurídica del Estado Español

4.4.1. La integración de sus Poderes

La división territorial de España está conformada por Comunidades Autónomas, Provincia y Municipios, todos vinculados dentro del sistema nacional tributario; la división de poderes se conforma de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, pero las funciones y la forma en la cual están integrados los mismos son diferentes al del Estado Mexicano, su forma de elección y designación de los cargos tiene peculiaridades que lo diferencia de cualquier otra forma de

gobierno, así como su estructura y funcionamiento, el Tribunal Constitucional del Estado Español no forma parte del poder judicial, las funciones que realiza son de gran trascendencia para todo el Estado.

España como parte integrante de la Unión Europea cuenta con ha beneficios y obligaciones, los tratados internacionales que rigen tienen efectos que así como generan derechos, también requieren de mecanismos para hacerlos cumplir.

La forma de implementación de contribuciones y la elaboración de la Ley del Presupuesto son la base para el funcionamiento de todo Estado, la entrada en vigencia de las normas tributarias tiene consecuencias para el Estado como para el contribuyente cuando estos son exigibles, los tributos en España base para soportar su gasto surten sus efectos de manera especial, mientras que los plazos para la interposición de medios de defensa tiene sus características especiales.

Los principios constitucionales que rigen las normas tributarias se podrían entender como los límites que tienen el legislador para la implementación de tributos, su inobservancia tiene consecuencias tales que por no respetarlos una impugnación traería efectos constitucionales y legales en la materia tributaria, derecho que el obligado tributario para acudir agotando los diferentes medios de defensa que establece el Estado para pedir que se le restituyan sus derechos o se defiendan los mismos.

El Estado Español ha tenido cambios en la forma de gobierno, los poderes no siempre han tenido las mismas facultades ni las mismas funciones, la forma de elección evolucionó y ha tenido cambios, esto con el fin de adecuarse a las necesidades de su población. Para definir qué tipo de gobierno es el que rige en España es necesario explicarlo desde el punto de vista doctrinal, ya que no se puede decir que es una república democrática, una monarquía absoluta o una federación, de ahí que los elementos que integran el tipo de gobierno español tienen sus propias características que lo definen.

El artículo primero de la Constitución Española (CE) establece que España se constituye en un Estado social y democrático de derecho, su soberanía recae

en el pueblo español, del cual emanan los poderes del Estado y la forma de gobierno es una Monarquía parlamentaria,²⁵⁵ de manera que es un Estado democrático en el cual existe una monarquía, el cual encuentra su equilibrio en lo siguiente: “monarquía y democracia sólo son compatibles en los sistemas parlamentarios en que el poder político recae esencialmente en el parlamento y en el gobierno y no en el jefe de Estado” en palabras de Aparicio Pérez²⁵⁶ quien considera que es un parlamentarismo racionalizado, ahora denominado por el modelo alemán como parlamentarismo de canciller, porque el gobierno requiere únicamente del soporte parlamentario, pero ya una vez que se constituye tendrá un amplio margen de maniobra, cierta independencia y superioridad sobre el parlamento que lo eligió.²⁵⁷

La organización del Estado Español, conforme al artículo 137 Constitucional establece que: “el Estado se organiza territorialmente en Municipios, en Provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan”.²⁵⁸ El poder Ejecutivo, contenido en la CE, en su capítulo IV, establece en su artículo 97 que el gobierno refiriéndose al poder Ejecutivo “dirige la política interior y exterior, la administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes”.²⁵⁹ El procedimiento para la elección del presidente, parafraseando a Aparicio Pérez dice lo siguiente: es un proceso en el cual el Rey hace llegar al presidente del Congreso la propuesta de un candidato para ocupar la

²⁵⁵ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 15/05/2015, 18:30 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>

²⁵⁶ Aparicio Pérez, Miguel A. *Los principios estructurales del Estado en la Constitución de 1978* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló, Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona , Atelier, 2012, p. 122.

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 123.

²⁵⁸ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 15/05/2015, 18:40 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>

²⁵⁹ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 15/05/2015, 18:47 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>

presidencia previa consulta de los partidos políticos, después se convoca a una sesión plenaria, donde los candidatos exponen su programa de gobierno que es discutido por la Cámara y se sigue de la votación. Para ser electo se requiere de la mayoría absoluta, se cuenta con primera y segunda vuelta para su elección y si aún agotada la segunda vuelta no se logra la elección en el plazo de dos meses se realizará otra propuesta con las mismas exigencias.²⁶⁰

Con relación a la forma de elección del Presidente del Gobierno, a decir verdad, en esencia, el poder que tiene el Rey de presentar al candidato es una característica que puede generar consecuencia positivas como negativas, es decir, los intereses de que determinada persona ocupe este cargo, en algunos casos, tiene beneficios para determinado grupo de personas.

La democracia que se realiza en España en la designación del Presidente del Gobierno es de acuerdo con la doctrina una democracia indirecta, de ahí que “el Presidente del Gobierno y su Gobierno así nombrados deben mantenerse en el poder durante toda la legislatura, es decir, durante los cuatro años de duración máxima de la misma.”²⁶¹

Las funciones del Presidente del Gobierno son el eje central de la economía de un Estado, su función y desempeño del cargo se refleja en la forma de vida de los ciudadanos, es “el Gobierno quien recauda y gestiona los impuestos, quien los utiliza para hacer funcionar los diversos aparatos del Estado a través de los cuales se da respuesta a las necesidades sociales”,²⁶² “el Gobierno es la cúspide de un sector importante de la administración al dividirse en departamentos ministeriales y construir cada uno de ellos la estructura jerárquica superior del correspondiente sector funcional y material en que operativamente se divide dicha administración.”²⁶³

Con el transcurso de los años, no sólo España ha buscado un equilibrio entre los poderes del Estado, trata de encontrarlo de acuerdo a las facultades que se

²⁶⁰ Aparicio Pérez, Miguel A. *op.cit.*, nota 256, pp. 220-222

²⁶¹ Pérez Royo, Javier, *Curso de derecho constitucional*, 14a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2014, p. 560.

²⁶² *Ibidem*, p. 662.

²⁶³ *Ibidem*, p. 233.

le otorga a cada poder, es decir, en el caso Español, es la Cámara la que designa al Presidente del Gobierno, pero una vez que ya se encuentra legitimado en el cargo, este tiene mayor poder que la misma Cámara, el poder Ejecutivo entonces recae en un Presidente del Gobierno y no en el Rey, de ahí que “El Rey, que sigue siendo el máximo representante de la unidad del Estado, no determina con su voluntad ni la estructura ni el funcionamiento de éste.”²⁶⁴ Por ende “la Corona se identifica con la Jefatura del Estado, tal y como establece en el artículo 56.1 de la Constitución Española”.²⁶⁵ Un punto interesante que se plantea es que “la jefatura del Estado es, pues, una anomalía histórica, que no puede ser explicada racionalmente”.²⁶⁶ Exposito señala que “el Rey asume la Jefatura del Estado. Esta Jefatura del Estado, pasa a ser concebida como un órgano distinto y separado de los poderes del Estado, especialmente del ejecutivo, del cual el rey ya no forma parte.”²⁶⁷

En ese tenor resulta necesario señalar que “la sucesión a la Corona es automática, en cuanto ésta quede vacante, por fallecimiento del Rey o por cualquier otra causa, pero para poder ejercer plenamente sus funciones es necesario un acto solemne ante las Cortes Generales (la proclamación) en el que el Rey deberá prestar juramento de desempeñar fielmente sus funciones, guardar y hacer guardar la Constitución y las leyes.”²⁶⁸

Por su parte el Poder Legislativo encuentra sus funciones y atribuciones en los artículos 66 al 96 de la CE, se integra por una Cámara de Senadores y otra Cámara de Diputados, es un sistema bicameral el que compone este poder,

²⁶⁴ Expósito, Enriqueta, *La jefatura del Estado y la Monarquía parlamentaria* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló, Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 173.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 174.

²⁶⁶ Pérez Royo, Javier, *op.cit.*, nota 261, 2014, p.585.

²⁶⁷ Expósito, Enriqueta, *op.cit.*, nota 264, p. 181.

²⁶⁸ Ruíz Robledo, Agustín, *Compendio de derecho constitucional español*, 2a. ed., Valencia, Tiran lo Blanch, 2011, p.132.

poder que recibe el nombre de Cortes Generales, con el que se apela conjuntamente al Congreso de los Diputados y al Senado.”²⁶⁹

Las Cortes Generales, se señalan en el artículo 66 al 96 de la CE, y es donde se encuentran contenidas sus atribuciones y competencias. Dicho en otras palabras “las Cortes Generales son un órgano constitucional y, por tanto, un poder constituido sujeto a la Constitución. Es la propia Constitución la que otorga unas funciones específicas a las Cortes Generales y la que establece las relaciones que mantiene con el resto de órganos constitucionales”.²⁷⁰ De manera que “la encarnación de la representación política en el Parlamento tiene efectos no sólo en la propia posición constitucional de las Cortes Generales, que es el único órgano estatal con una legítima democracia directa.”²⁷¹

La representación de las Cortes Generales, es la representación del pueblo español, ya que como se menciona es un órgano electo de manera democrática y en forma directa, al tener esta característica genera cierto grado de confianza en el pueblo español y por tal motivo se confía a la misma la designación de Presidente del Gobierno.

El número de diputados en España es menor que en el Estado Mexicano, de acuerdo al artículo 52 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se establece que: “la Cámara de Diputados estará integrada por 300 diputados electos según el principio de votación mayoritaria relativa, mediante el sistema de distritos electorales uninominales, y 200 diputados que serán electos según el principio de representación proporcional.”²⁷²

Por consiguiente en España “el artículo 68 de la Constitución permite un Congreso de los Diputados formado por un mínimo de trescientos diputados y

²⁶⁹ Domínguez García, Fernando, *Las Cortes Generales* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 191.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 192.

²⁷¹ *Ibidem*, p. 193.

²⁷² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 08/07/2015, 13:52 horas], formato pdf, disponible en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf

un máximo de cuatrocientos. Actualmente la Ley orgánica 5/1985, del régimen electoral general (LOREG), lo determina en 350.”²⁷³

Con relación a la Cámara de Senadores, en México se integra por 128 senadores y en España “el senado está compuesto por 266 senadores [...] (208) son elegidos por los ciudadanos sobre la base de circunscripciones provinciales (cuatro senadores por provincia), insulares (isla con uno o tres senadores, dependiendo de la asignación constitucional realizada en función del tamaño) o por ciudades autónomas (dos senadores para Ceuta y dos para Melilla.”²⁷⁴

Sin profundizar en la organización y funcionamiento de las Cortes, señalo sólo su integración, forma de elección y lo que representan dentro del Estado español. Algunas diferencias con el estado mexicano son la forma de elección, la integración, la denominación y algunas funciones.

El siguiente poder es el Judicial el cual se encuentra contemplado en los artículos 117 al 127 de la CE, es el encargado de impartir justicia a través de los jueces y magistrados que integran los diferentes tribunales y juzgados. Dicho en otras palabras, es uno de los poderes del Estado, independiente (esto es, separado) de los otros poderes del Estado, unitario e integrado por jueces y magistrados independientes, inamovibles, responsables y sometidos al imperio de la ley, encuadrados en juzgados y tribunales diseminados por todo el territorio, y que ejercen de modo exclusivo su función jurisdiccional impartiendo justicia.”²⁷⁵

Los juzgados y tribunales que integran el poder judicial están divididos por materias sobre las cuales puede conocer y aplicar la ley. Como se mencionó el Estado Español está dividido en Comunidades Autónomas (CCAA), Provincias y Municipios, cada uno de ellos tiene determinados órganos de justicia a los que la población puede acceder cuando se violen sus derechos. “La

²⁷³ Domínguez García, Fernando, *op.cit.*, nota 269, p. 197.

²⁷⁴ *Ibidem*, p. 197 y 198.

²⁷⁵ Cabellos Espiérrez, Miguel Angel, *El Poder Judicial* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramallera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 238.

demarcación viene fijada por la Ley de Demarcaciones y Planta Judicial [...] Las circunscripciones podrán ser de ámbito nacional, autonómico, provincial, de partido judicial (que abarca uno o varios municipios) o municipal y la sede es la población concreta de la residencia del órgano judicial”.²⁷⁶ Ello autoriza a concluir que “existe un poder legislativo del Estado y diecisiete poderes legislativos de las Comunidades Autónomas y un Poder Ejecutivo del Estado y diecisiete Poderes Ejecutivos de las CCAA. Pero Poder Judicial no hay más que uno.”²⁷⁷

El encargado de vigilar el funcionamiento de los tribunales es el Consejo General del Poder Judicial, el cual se encarga de “la provisión de las vacantes, las diversas situaciones administrativas en que el juez o magistrado puede hallarse a lo largo de su permanencia en la carrera judicial, la vigilancia de que los órganos jurisdiccionales funcionen correctamente y el ejercicio de la potestad disciplinaria sobre los jueces, todo ello en los términos que disponga la Ley Orgánica del Poder Judicial.”²⁷⁸

El Poder Judicial está integrado por varios juzgados y tribunales que se encuentran ubicados en todo el territorio español y se dividen en las siguientes materias “la jurisdicción civil, configurada como la jurisdicción común, que, además de conocer de las materias que le son propias, conocerán de todas aquellas que no estén expresamente atribuidas a otra jurisdicción (art. 9.2), la penal (9.3), la contencioso-administrativo (9.4) y la social (9.5).”²⁷⁹

No son la única especialización material también está “la jurisdicción militar con una Sala de lo Militar en el Tribunal Supremo. Y los Juzgados de lo Mercantil, de Violencia sobre la Mujer, de Menores y de Vigilancia Penitenciaria.”²⁸⁰

La forma de división del Poder Judicial para su funcionamiento de acuerdo a su Ley Orgánica del Poder Judicial es la siguiente:

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 244.

²⁷⁷ Pérez Royo, Javier, *op.cit.*, nota 261, p. 709.

²⁷⁸ Cabellos Espiérrez Miguel Angel, *op.cit.*, nota 275, p. 251.

²⁷⁹ Pérez Royo, Javier, *op.cit.*, nota 261, p. 710.

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 710.

a) Municipios que no son capitales de partidos judiciales: un Juzgado de Paz.

b) Partidos Judiciales: uno o varios juzgados de Primera Instancia (civil) e Instrucción (penal).

c) Provincias: Audiencia Provincial y como órganos judiciales unipersonales específicos: de lo mercantil, de lo penal, de lo contencioso administrativo, de lo social, de vigilancia penitenciaria, de menores y de violencia sobre la mujer.

d) Comunidades Autónomas: Tribunal Superior de Justicia, con Salas de lo Civil y Penal, de lo Contencioso-administrativo y de lo Social.

e) Estado: Audiencia Nacional, con Salas de lo Penal, de lo Contencioso-administrativo y de lo Social [Nú. 410] y el Tribunal Supremo.

Este último con sede en Madrid y jurisdicción en toda España, es -según proclama el art.123 CE- el órgano judicial superior de todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materias de garantías constitucionales [Nú.204]. El Supremo se divide en cinco salas: de lo Civil, de lo Penal, de lo Contencioso-administrativo, de lo Social y de lo Militar.²⁸¹

Las personas pueden acudir en demanda de justicia ante los tribunales, los cuales darán respuesta a sus peticiones y resolverán sus conflictos. Si el particular no queda conforme con la resolución o la sentencia que dicta el juez, éste podrá interponer los recursos o medios de defensa que sean necesarios para buscar que se revoque o modifique la sentencia o resolución.

En algunos casos los recursos que se interponen los resuelve el misma autoridad que dictó el acto y en otros el superior jerárquico. Lo cual apunta a la conclusión de que “el sistema de la doble instancia, mediante el que permite que el órgano judicial superior (o tribunal *ad quem*) revise la decisión del inferior (*a quo*) es una garantía de los ciudadanos frente a posibles errores o arbitrariedades de los jueces”.²⁸²

²⁸¹ Ruíz Robledo, Agustín, *op.cit.*, nota 268, p.190.

²⁸² *Ibidem*, p.191.

Otro órgano que tiene relación con el poder judicial pero que no depende de él ni de otros poderes es el Ministerio Fiscal, el cual tiene “personalidad jurídica propia, integrado con autonomía funcional en el organigrama del Poder Judicial. No es un órgano jurisdiccional, ni ejerce funciones jurisdiccionales, ni pertenece al Poder Judicial, sino que simplemente ejerce las funciones que le son propias en el ámbito de dicho poder.”²⁸³

Dentro de las funciones del Ministerio Fiscal está la de “promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, los derechos de los ciudadanos y el interés público tutelado por la ley, indicando que para ello actuará de oficio o a petición de los interesados.”²⁸⁴

4.4.2. La integración de los poderes en sus ámbitos locales

En el ámbito local, se encuentran los poderes municipales, provinciales y en las Comunidades Autónomas. Las Comunidades Autónomas, realizando una acción comparativa son equivalente a un Estado que integra la República Mexicana, se establece que la CE faculta a las Comunidades Autónomas para su organización, en ese tenor, tienen “potestad de articular los instrumentos necesarios para decidir política y administrativamente, en ejercicio de las competencias propias garantizadas en el bloque de la constitucionalidad.”²⁸⁵

De igual forma que los Estados que integran la República Mexicana tienen facultad para dictar su propia Constitución, de la misma forma las Comunidades Autónomas pueden dictar su Estatuto de Autonomía, ya que “es la norma que fija la estructura organizativa de las Comunidades Autónomas, que determina las materias sobre las que asume competencia y que establece los procedimientos a través de los cuales los órganos de la Comunidad Autónoma van a desarrollar su actividad.”²⁸⁶

²⁸³ Cabellos Espiérrez Miguel Angel, *op.cit.*, nota 275, p. 256.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 257.

²⁸⁵ Pla Boix Anna M, *Las Instituciones de las Comunidades Autónomas* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 475.

²⁸⁶ Pérez Royo, *op.cit.*, nota 261, p. 798.

Conforme al contenido de los Estatutos de Autonomía se establece que dentro de la Comunidad Autónoma se integrará “la asamblea legislativa, el presidente y el consejo de gobierno.”²⁸⁷ No nos encontramos frente a otro poder judicial en virtud que éste es único para todo el Estado.

Los Estatutos de Autonomía, tienen un impacto en el Estado conforme a la distribución de competencias y estos no pueden elaborarse violando la CE, es decir, “una vez aprobado e interpretado conforme a la Constitución, se impone en las materias que le son propias, esto es, en la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, a todas las demás normas del ordenamiento, que eventualmente podrán ser declaradas inconstitucionales por estar en contraposición con él.”²⁸⁸ Esto es de acuerdo con Pérez Royo el “bloque de la constitucionalidad.”

En otras palabras se señala que “las normas constitucionales atributivas de competencia y los Estatutos de Autonomía reciben el nombre de “bloque de constitucionalidad [...] En rigor hay “17 bloques constitucionales” porque hay 17 Estatutos.”²⁸⁹

Las provincias, actualmente son cincuenta las cuales “la Constitución configura simultáneamente como entidades locales con personalidad jurídica propia, determinada por la agrupación de municipios, y como divisiones territoriales para el cumplimiento de las actividades del Estado.”²⁹⁰ “la función básica de las diputaciones es la asistencia y cooperación a los Municipios, especialmente a los de menor capacidad económica y de gestión, así como garantizar la prestación de los servicios mínimos obligatorios impuestos por la Ley a los Municipios.”²⁹¹

Los Municipios, es otra de las divisiones del territorio español, se establece que “al 1 de enero de 2010 España contaba con 8.114 municipios, con una

²⁸⁷ Pla Boix Anna M, *op.cit.*, nota 285, p. 474.

²⁸⁸ Pérez Royo, Javier, *op.cit.*, nota 261, p. 803.

²⁸⁹ Ruíz Robledo, *op.cit.*, nota 268, p. 236.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 294.

²⁹¹ *Ibidem*, p. 297.

distribución muy desigual tanto por su extensión como por el número de habitantes.”²⁹² “la institución de gobierno y administración de los municipios son los Ayuntamientos; que se integran por el Alcalde y los Concejales.”²⁹³

4.4.3. La integración del Tribunal Constitucional

El control de constitucionalidad en España es un control concentrado, el cual es realizado por el Tribunal Constitucional (TC), de ahí que los jueces que integran los otros juzgados no pueden dejar de aplicar una norma inconstitucional, es decir, no opera un control difuso como en el sistema americano, en España se aplica un control que recae únicamente en el Tribunal Constitucional. De ahí que el sistema de justicia constitucional concentrada acabó por perdurar en la Europa continental. La defensa de la Constitución se encomienda a un órgano ad hoc, el TC, que puede extramuros de la organización judicial y que controla la constitucionalidad de las leyes de forma abstracta, al margen de su aplicación *ad casum*. El TC se convierte en un legislador negativo, que expulsa del ordenamiento jurídico las leyes incompatibles con la Constitución.²⁹⁴

La función que tiene el Tribunal Constitucional es proteger los derechos humanos, es el mayor intérprete de la Constitución y por consiguiente el que determina los alcances de sus artículos. “En un principio, el control de la constitucionalidad de las leyes pareció ser su único y primordial objeto. Posteriormente, la tutela de los derechos fundamentales vino a desplazar a aquel. Y ello hay que añadir, aunque en menor nivel, la regulación de los

conflictos entre los órganos constitucionales del Estado y la llamada justicia política.”²⁹⁵

²⁹² *Ibidem*, p.290.

²⁹³ *Ibidem*, p.290.

²⁹⁴ Huelin Martínez de Velazco, Joaquín, *El dialogo entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo: una plática abierta a otros contertulios. Tribunal Constitucional y dialogo entre tribunales*, Madrid, Tribunal Constitucional Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013, p. 212.

²⁹⁵ Álvarez Conde, Enrique y Tur Ausina, Rosario, *Derecho constitucional*, 3a ed., España, Tecnos, 2013, p. 689.

La función del Tribunal no es fácil, es un órgano que no pertenece al poder judicial ni tampoco es considerado como un ente político, las sentencias que emita deberán buscar la protección de los derechos humanos y en el caso de conflictos de competencias tiene que ser el árbitro entre los contendientes. Sus sentencias deben ser congruentes, fundadas y motivadas en la ley, buscando siempre la protección que en mayor medida beneficie más al particular y tratar de evitar confrontaciones entre las mismas Comunidades Autónomas, entre estas y el Estado o con sus demás divisiones territoriales en relación con sus atribuciones y competencias.

En ese tenor, el Tribunal Constitucional y las personas que lo integran deben tener en cuenta que “la Constitución no es sólo un texto normativo, sino que en él se produce la expresión de todo un sistema de valores. Por eso, la justicia constitucional supone la defensa de todos y cada uno de esos valores”.²⁹⁶ De ello resulta necesario admitir que: como intérprete supremo, puede dilucidar el contenido de la voluntad constituyente y explicar el sentido de las palabras del poder constituyente, sustrayendo de la competencia del legislador ordinario la facultad de dictar normas meramente interpretativas cuyo objeto exclusivo sea precisar un único sentido entre los varios posibles que deba atribuirse a un determinado concepto o precepto de la Constitución (STC 76/1983).²⁹⁷

La integración del Tribunal Constitucional, es similar la integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del Estado Mexicano, pero con diferencias de gran trascendencia. En el Artículo quinto de la Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) se establece que “El Tribunal Constitucional está integrado por doce miembros, con el título de

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 689.

²⁹⁷ Sánchez González, Santiago, *La justicia constitucional, Instituciones del Estado y fuerzas políticas*, España, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2011, p. 274 y 275.

Magistrados del Tribunal Constitucional.”²⁹⁸ Importante resulta precisar que aquí no se denominan ministros como en el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Tribunal Constitucional de acuerdo al artículo sexto actúa en pleno, en Salas o en Secciones, el pleno es la integración de todos los Magistrados, de acuerdo al artículo séptimo, el Tribunal Constitucional consta de dos Salas, cada compuesta por dos seis Magistrados. El presidente forma parte de la primera Sala y también cuenta con un Vicepresidente, el cual Presidirá en la segunda Sala.²⁹⁹

En el artículo noveno de la LOTC se fija la forma de elección de Presidente, el cual es electo por los mismos Magistrados en voto secreto y dura en su cargo tres años.³⁰⁰ El artículo 16.3 de la señalada Ley establece que “la designación para el cargo de Magistrado del Tribunal Constitucional se hará por nueve años, renovándose el Tribunal por terceras partes cada tres”³⁰¹ años.

“Los miembros del TC deberán ser nombrados entre Magistrados y Fiscales, Profesores de Universidad, funcionarios públicos o Abogados, todos ellos-ciudadanos españoles-juristas de reconocida competencia con más de quince años de ejercicio profesional o en activo en la respectiva función. (Artículo 18 de la LOTC).”³⁰²

El TC conocerá conforme al artículo diez de la LOTC de los asuntos (artículo también citado por el jurista Sánchez González):

²⁹⁸ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 19/05/2015, 17:49 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

²⁹⁹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 19/05/2015, 18:03 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

³⁰⁰ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 19/05/2015, 18:10 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

³⁰¹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 19/05/2015, 18:18 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

³⁰² Sánchez González, Santiago, *op.cit.*, nota 297, p.275.

- a) De la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los tratados internacionales.
- b) De los recursos de inconstitucionalidad contra las leyes y demás disposiciones con valor de ley, excepto los de mera aplicación de doctrina, cuyo conocimiento podrá atribuirse a las Salas en el trámite de admisión. Al atribuir a la Sala el conocimiento del recurso, el Pleno deberá señalar la doctrina constitucional de aplicación.
- c) De las cuestiones de constitucionalidad que reserve para sí; las demás deberán deferirse a las Salas según un turno objetivo.
- d) De los conflictos constitucionales de competencia entre el Estado y las comunidades autónomas o de los de estas entre sí.
- e) De las impugnaciones previstas en el apartado 2 del artículo 161 de la Constitución.
- f) De los conflictos en defensa de la autonomía local.
- g) De los conflictos entre los órganos constitucionales del Estado.
- h) De las anulaciones en defensa de la jurisdicción del Tribunal previstas en el artículo 4.3.
- i) De la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para el nombramiento de Magistrado del Tribunal Constitucional.
- j) Del nombramiento de los Magistrados que han de integrar cada una de las Salas.
- k) De la recusación de los Magistrados del Tribunal Constitucional.
- l) Del cese de los Magistrados del Tribunal Constitucional en los casos previstos en el artículo 23.
- m) De la aprobación y modificación de los reglamentos del Tribunal.

n) De cualquier otro asunto que sea competencia del Tribunal pero recabe para sí el Pleno, a propuesta del Presidente o de tres Magistrados, así como de los demás asuntos que le puedan ser atribuidos expresamente por una ley orgánica.³⁰³

Los controles de constitucionalidad que son competencia exclusiva del TC son el recurso de inconstitucionalidad, las cuestiones de inconstitucionalidad y el recurso de amparo, los cuales explicaré la forma de tramitación, la legitimidad, los plazos y términos de los mismo así como los efectos que tienen, todo desde el ámbito tributario.

Es necesario mencionar que España pertenece a la Unión Europea, (UE) lo cual también tiene efectos para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ya que pueden agotar, en caso de violación de sus derechos, la vía interna y la vía internacional ante los organismos que integran la UE.

El pertenecer a la UE tiene beneficios para el Estado español, pero también se generan obligación ante la misma y los demás Estados parte. Importante mencionar que “No fue hasta instaurada la democracia cuando se tramitó la nueva solicitud de España (1977) y se puso en marcha el proceso de adhesión; las largas negociaciones culminaron con la firma, el 12 de junio de 1985 en Madrid y en Lisboa, del Tratado de adhesión de España y Portugal a las Comunidades Europeas.”³⁰⁴

En consecuencia, la integración de España en las Comunidades Europeas supuso la asunción en bloque de la base común de derechos y obligaciones que se predicen de todos los estados miembros, lo que se conoce como el acervo comunitario. El acervo comunitario se compone no sólo de las normas contenidas en los tratados o la legislación adoptadas por las instituciones

³⁰³ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 19/05/2015, 20:19 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorg_trib.pdf

³⁰⁴ Domínguez García, Fernando, *La integración de España en la Unión Europea*, en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 133.

europas, sino también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de los actos, acuerdos y declaraciones adoptadas por las instituciones europeas.³⁰⁵

4.4.4. Principios constitucionales de la tributación

Los principios constitucionales en materia tributaria, son, como señalan algunos juristas, los límites que tiene el legislador para la elaboración de contribuciones, de ahí que estos tienen que respetarse y en caso de que se violen, los sujetos pasivos de la relación tributaria tendrán la facultad de acudir ante los órganos jurisdiccionales en demanda de justicia.

Conforme al artículo 31 de la CE, se establece que:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio; 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía y 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.³⁰⁶

En el presente artículo se establecen los principios constitucionales en materia tributaria, que son: principio de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad.

Conforme al principio de generalidad se define como aquel que “acarrea que todos los sujetos se encuentran sometidos al poder tributario sin que puedan establecerse excepciones individuales o de grupo, a personas físicas o jurídicas, que no se hallen justificadas por la propia CE.”³⁰⁷ “Este principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban no

³⁰⁵ *Ibidem*, p. 136.

³⁰⁶ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 20/05/2015, 19:32 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>

³⁰⁷ Lucas Duran, Manuel (Coord.), *Derecho financiero y tributario parte general*, 4a ed., España, Tecnos, 2014, p. 171.

obligatoriedad al pago de tributos a determinadas personas, clases o estamentos.”³⁰⁸

El principio de generalidad, tiene unos alcances trascendentales ya que al mencionar la palabra todos, abarca a los ciudadanos, extranjeros, residentes en el Estado, personas morales y queda abierto para toda aquella persona física o moral que perciba un ganancia dentro del territorio Español.

El principio de capacidad económica, es reconocido por la CE y la finalidad del mismo es que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, paguen de acuerdo a sus ganancias, es un principio que “también lo recoge el artículo 31 de la Ley General Tributaria.”³⁰⁹ “En ese sentido el Tribunal Constitucional en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1981, 27): capacidad económica a efecto de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia de lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.”³¹⁰

Como señala Martín Queralt, no siempre donde se encuentra el hecho imponible está la capacidad económica, siguiendo su ejemplo de la persona que se ve en la necesidad de vender su casa por verse agobiado, en este caso la ley contempla que la venta de un inmueble se configura como hecho imponible generador, pero en este supuesto el sujeto no tiene capacidad económica, de ahí el paradigma del legislador en la tarea de configurar los hechos imponibles, deberá contemplar la exención del mínimo vital entendiendo como una cantidad que no puede ser gravada ya que está afectada a la satisfacción mínimas necesidades vitales del sujeto.³¹¹

Sobre el principio de capacidad económica, puedo detectar conforme a la doctrina y a las sentencias del TC que: aún en el caso de que se realice el hecho se podrá valorar la situación del sujeto en el caso en particular para

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 171.

³⁰⁹ Martín Queralt, Juan, et al., *Derecho Tributario*, 19a. ed., Pamplona, Aranzadi Thomson Reuters, 2014, p. 67

³¹⁰ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho financiero y tributario*, 4a. ed., Elcano Navarra, Thomson Aranzadi, 2003, p. 108 y 109.

³¹¹ Martín Queralt, Juan, *op.cit.*, nota 309, p. 67 y 68.

poder otorgarle beneficios, por el hecho que en tal situación no hay riqueza que gravar, ya que el contribuyente sólo tiene lo necesario para cubrir las necesidades vitales.

Siguiendo a Martín Queralt, señala que: El Tribunal Constitucional –STC 295/2006, de 11 de octubre- ha señalado, refiriéndose al principio de capacidad económica que <<Dicho principio quiebra en aquellos impuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. (Sentencias TC 221/1992, de 11 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio y 193/2004, de 4 de noviembre)>>. ³¹²

Continuando con el principio de capacidad económica menciono un ejemplo señalado por juristas que tiene beneficios en varios sentidos, es el caso del impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, declarado plenamente constitucional por la STC 37/1987, de 26 de marzo, y con el que los propietarios de fincas rústicas que no son suficientemente explotadas deben pagar por la renta virtual o potencial que habrían obtenido de mediar su correcto aprovechamiento. De este modo y a través del sistema tributario se busca <<penalizar>> la infrautilización y el escaso rendimiento de tierras en esta Comunidad Autónoma, al ser un hecho de significado social y económicamente negativo, obligando a los propietarios de las mismas a pagar un tributo por su escaso rendimiento de sus tierras. Obsérvese cómo se paga un tributo por no generar una renta, de ahí que se hable de capacidad económica potencial o virtual.³¹³

Del señalado ejemplo puedo mencionar que aquí lo que se busca es que el sujeto pasivo contribuya, porque tiene la riqueza, es decir la propiedad, que puede generar mayor riqueza y por lo tanto más contribuciones.

El siguiente principio es el de igualdad: la igualdad en la ley, la cual “supone un límite al poder normativo del Estado pues tanto las leyes como los reglamentos tienen vedado dar un trato distinto a personas que se encuentran en la misma

³¹² *Ibidem*, p. 69.

³¹³ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 174.

situación, pero no impide el tratamiento diferente para personas que están en situaciones diferentes.”³¹⁴

El siguiente tipo de igualdad es igualdad ante la ley, la cual “obliga a los poderes públicos que deben aplicar las normas a hacerlo de modo uniforme para todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las recogidas en la norma.”³¹⁵

Importante señalar que “el principio de igualdad no significa que un juez o tribunal esté vinculado con sus precedentes, sino que le impide separarse de ellos sin motivo.”³¹⁶

En palabras de Cesar García Novoa menciona que “la igualdad aparece incorporada a los textos constitucionales como igualdad ante la ley y juega un rol de mandato dirigido al legislador. El legislador, a la hora de elaborar sus normas con rango de ley estará obligado a prever similares consecuencias jurídicas para supuesto de hecho iguales y, por consiguiente, consecuencias diferentes para supuestos diferentes.”³¹⁷

Otros autores clasifican la igualdad en igualdad formal e igualdad material, las cuales se explican de la siguiente manera: la igualdad formal como igualdad ante la ley, con la que se <<impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación >> (STC 57/2005, FJ 3); y la igualdad material, como la necesidad de que las diferentes

³¹⁴ Ruíz Robledo, Agustín, *op.cit.*, nota 268, p. 331.

³¹⁵ *Ibidem*, p. 332.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 333.

³¹⁷ García Novoa, César, *Financiación autonómica y reforma del senado*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 82.

regulaciones económicas y sociales deban promover la efectiva realización de este principio.”³¹⁸

Una vez mencionado la igualdad en la ley, igualdad ante la ley, igualdad formal e igualdad material, de ello resulta necesario admitir que: no todo tratamiento desigual es discriminación. A ello se ha referido con extraordinaria claridad el TC, en el FJ 9.A de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, al señalar <<... no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable>>³¹⁹

Ahora bien, se requiere identificar al principio de igualdad contenido en el artículo 31.1 de la CE, algunos juristas mencionan que “el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera”.³²⁰ Otros autores sólo señalan que el principio de igualdad tributaria se traduce “como exigencia de igualdad del sistema tributario.”³²¹

Por consiguiente cuando se habla de igualdad ante la ley se refiere a la igualdad contenida en el artículo 14 de la CE, pero al referirse a la igualdad contenida en el artículo 31.1 de la CE se debe entender de la siguiente manera: “el deber de contribuir se materializa a través de un sistema tributario que en lo esencial debe ser igual para todos y sólo debe diferir en su aspecto cuantitativo, atendiendo a la capacidad económica individual y de carácter territorial en función del ejercicio de la autonomía financiero-tributaria.”³²²

De ello resulta necesario admitir que, hay que tener presente que el principio de igualdad que debe informar el sistema tributario es un principio

³¹⁸ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 175.

³¹⁹ García Novoa, César, *op.cit.*, nota 317 p. 84.

³²⁰ Martín Queralt, Juan, *op.cit.*, nota 309, p. 65.

³²¹ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 175

³²² García Novoa, César, *op.cit.*, nota 317, p. 88.

constitucional no susceptible de amparo constitucional. Ello no obsta a que en el caso en que se produzca discriminaciones subjetivas por una ley tributaria, el afectado pueda recurrir en amparo al TC, pero hay que tener muy claro que la base que debe sostener el recurso no ha de ser la vulneración del artículo 31.1 CE que estamos estudiando, sino la del principio de igualdad ante la ley, ante todo tipo de leyes, y en este caso ley tributaria, consagrado en el artículo 14 CE.³²³

Como establecen algunos autores cuando se viola el principio de igualdad debemos acudir al recurso de amparo invocando el artículo 14 de la CE, pero es necesario señalar que “el concepto de igualdad que se debe manejar a partir del contenido de la Norma Fundamental no se identifica con una uniformización de situaciones sino con la no discriminación desde la perspectiva de la exigencia de igualdad en el contenido de la ley.”³²⁴

Por lo tanto, el que está facultado para implementar tributos es el Estado y las Comunidades Autónomas, esto está fundamentado en el artículo 133 de la CE que establece lo siguiente: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”³²⁵

En el artículo referido se establece la facultad que tiene el Estado y las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos. Por consiguiente dentro del territorio español se pueden establecerse diferentes tributos y como resultado “no se evitará la sensación de trato diferenciado según el lugar de residencia del contribuyente, además de incentivar consecuencias poco deseables, entre ellas la denominada competencia fiscal desleal entre entes

³²³ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 176.

³²⁴ García Novoa, César, *op.cit.*, nota 317, p. 84.

³²⁵ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 09/07/2015, 13:47 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>

territoriales para lograr un <<efecto de atracción>> sobre contribuyentes residentes en otras Comunidades.”³²⁶

Como se muestra, al hablar del principio de igualdad se debe identificar en primer lugar de qué tipo de igualdad se está refiriendo, por lo tanto, una vez identificado el tipo se debe aceptar, como señalan algunos autores, que los tratos desiguales entre iguales originan una discriminación y por consiguiente se viola un derecho fundamental y es procedente el recurso de amparo ante el TC.

Otro de los principios constitucionales de la tributación es el denominado principio de progresividad, “este principio implica que el establecimiento de un tributo debe de hacerse de manera que a un aumento de la materia o base que resulte gravada, corresponda un incremento de la cuota tributaria a pagar más que proporcional.” ³²⁷ en otras palabras, es el mandato del constituyente al legislador para que a la hora de establecer el conjunto de tributos que componen el sistema, su aplicación determine que a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza, por tanto, se trata de que, quienes tengan una mayor riqueza contribuyan en proporción superior a los que menos.³²⁸

De acuerdo con este principio, no es otra cosa más que la facultad que tiene el Estado de incrementar el gravamen, es decir, si las ganancias son mayores, el gravamen será más elevado. Dicho en otras palabras “se concreta en el establecimiento de varios tipos de gravamen en lugar de un único tipo, que van siendo incrementados a medida que aumenta la cuantía de la base de la imposición.”³²⁹

El principio de no confiscación, es “considerado más que como un principio, como un límite, y definirse como aquel con el que se prohíbe la carga fiscal

³²⁶ García Novoa, César, *op.cit.*, nota 317, p. 89.

³²⁷ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 177.

³²⁸ Eserverri Martínez, Ernesto, et al., *Manual práctico de derecho tributario*, 2a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, p. 132 y 133.

³²⁹ Lucas Duran, Manuel *op.cit.*, nota 307, p. 177.

exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo.”³³⁰ En otros términos “el principio de no confiscatoriedad se puede entender como una proyección del principio de capacidad económica, de forma que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste, o bien se puede interpretar como un exponente más del principio de justicia tributaria, aunque la mayoría considera que es un límite al principio de progresividad.”³³¹

El principio de no confiscatoriedad tiene beneficios y protege en mayor medida al contribuyente, es un principio que garantiza que el Estado tenga un límite en el conjunto de tributos que gravan una misma riqueza. Pero, como establecen varios autores, entre ellos Eseverri Martínez, el problema es determinar el límite, de ahí alude como ejemplo el caso del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas, en el caso de Andalucía y Cataluña para el ejercicio 2013 han sido del 56%, en el impuesto sobre el consumo, por ejemplo, del precio total de un litro de gasolina, el 51% corresponde a impuestos. Del examen anterior se advierte el excesivo impuesto, sin embargo la falta de pronunciamientos del TC originan que no se determine hasta qué punto es confiscatorio el pago de impuestos. En Alemania el Tribunal Constitucional estableció como límite el 50% sobre el patrimonio y la renta y en Argentina se estableció por la Corte Constitucional el 33%.³³²

Otro de los principios tributarios es la reserva de ley, señalo que los tributos sólo nacen de la ley, de ahí que “la ley como fuente del derecho siempre ha tenido una importancia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias”.³³³ Este principio es la base de los tributos, de ahí que “hay que tener en cuenta la fundamentación de la ley tributaria en la certeza y la seguridad jurídica, lo que llevaría al derecho del contribuyente a la tipicidad.”³³⁴

³³⁰ *Ibidem*, p. 179.

³³¹ Eseverri Martínez, Ernesto, *op.cit.*, nota 328, p. 137.

³³² *Idem*.

³³³ Martín Queralt, Juan, *op.cit.*, nota 309, p. 69.

³³⁴ García Novoa, Cesar, *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Bogotá, Instituto Colombiano de derecho tributario, 2015, p. 28.

En relación a este principio de reserva de ley se puede inferir que los tributos sólo pueden establecerse por ley, pero la ley debe ser clara, para que, como señala Cesar García Novoa, brinde certeza y seguridad al contribuyente, originando la tipicidad del tributo, la cual significa que “sólo se pueden gravar los hechos producidos en el mundo real que se encuentran previamente previstos en la ley como hecho imponible, de manera que la ley sirve a las exigencias de la certeza.”³³⁵ En ese contexto, “la reserva de ley o el principio de legalidad en materia tributaria se encuentra informado en los artículos 31.3 y 133.1 y.3 de la Constitución española.”³³⁶

En España el principio de seguridad jurídica está “contenido en el artículo 9.3 CE con el que se garantiza la certeza en los efectos jurídicos de un hecho concreto realizado por un determinado sujeto.”³³⁷ “La mención expresa que la Constitución hace a la seguridad jurídica supone la consagración de la misma como principio.”³³⁸

Es un principio que tiene relación directa con otros principios, por ejemplo, “se ha señalado, la reserva de ley debe basarse en razones de seguridad jurídica, que derivan de la existencia de un procedimiento legislativo que garantice la publicidad, el debate y el contraste de opiniones y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta.”³³⁹

En relación con estas ideas, se desprende que una parte de la seguridad jurídica se logra a través del principio de reserva de ley, pero este principio de acuerdo con unos autores está en crisis porque “el procedimiento legislativo de adopción se ha pervertido por la pérdida progresiva de la función del Parlamento como foro de discusión, debate y contraste de ideas.”³⁴⁰

³³⁵ *Ibidem*, p. 29.

³³⁶ Collado Yurrita, Miguel Ángel, *Principio de reserva de ley tributaria* en García Novoa, César et al, (Coord.), Estudios de derecho constitucional Tributario, Lima, Universidad de San Martín de Porres fondo editorial, 2011, p. 37.

³³⁷ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 179.

³³⁸ García Novoa, César, *Seguridad Jurídica y tributación*, Bolivia, Vergara y asociados, 2013, p. 37.

³³⁹ García Novoa, Cesar, *op.cit.*, nota, 338 p. 35.

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 36.

Los principios tributarios contemplados en los tratados internacionales que rigen en la UE también deben de respetarse y cumplirse. Con base en esta afirmación menciono los principios tributarios derivados de la UE.

El principio de “prohibición de tributos indirectos discriminatorios o proteccionistas, según el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), ningún Estado miembro podrá gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que sean superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares, ni pueden proteger indirectamente otras producciones.”³⁴¹ Es decir, los mismos impuestos que aplique un Estado parte de la UE a los productos internos deberá aplicar a los productos externos.

En el caso de la UE se estableció como principio la prohibición de ayudas de Estado que (...) suelen ser, la concesión de créditos de coste reducido otorgados a cero o muy bajo interés, (...) las llamadas Tax concessions, ventajas fiscales a favor de determinadas empresas o producciones que se insertan en el sistema fiscal estatal por un periodo breve o limitado de tiempo, entrañando injustificadas restricciones en la determinación de los beneficiarios de las medidas.³⁴²

Otro de los principios que tiene relevancia y trascendencia en la UE es “la armonización de tributos en el seno de la Unión Europea como límite al poder tributario de los Estados miembros. (...) al estar éstos condicionados en la elaboración de sus normas, al contenido de las disposiciones comunitarias que hayan sido aprobadas.”³⁴³

En el derecho europeo prevalece otro principio, de acuerdo con Cesar García Novoa, es el principio de neutralidad, el cual lo explica en los siguientes términos: “Se habla de neutralidad en el sentido de no interferencia de la fiscalidad en la toma de decisiones de los operadores económicos, por ejemplo

³⁴¹ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 193.

³⁴² *Ibidem*, p. 194.

³⁴³ *Ibidem*, p. 196.

a la hora de colocar el ahorro o a la hora de decidir las formas de previsión social privada.”³⁴⁴

Como se menciona, es un principio que en la UE tiene efectos debido a que “tiene como objetivo proteger las “cuatro libertades fundamentales” – libre circulación de trabajadores (art. 39 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, tras la reforma por el de Ámsterdam), derecho de establecimiento (art. 48), libre circulación de servicios (art. 49) y libre circulación de capitales (art. 56).”³⁴⁵

Otro de los principios que rigen en la UE es el principio de no discriminación por razones de nacionalidad, es un principio que tiene importancia no sólo para la UE, sino que también para los demás Estado, en explicación de este principio se menciona que “en el ámbito de actuación del ordenamiento español, esta modalidad de discriminación prohibida afectaba exclusivamente a nacionales de otros Estados miembros lo que, al fin y al cabo, supone acudir al concepto de no discriminación que se deduce del art. 24, 1 del modelo de Convenio de la OCDE y de los principios de tributación internacional que también se infieren de los modelos de Convenio ONU y USA.”³⁴⁶

De acuerdo con algunos autores estos son algunos de los principios que rigen en materia tributaria en la UE, a nivel internacional también están vigentes otros tratados de los que España es parte y que debe acatar. En cuanto a los principios de legalidad en materia tributaria está el principio de no discrecionalidad, entendido como aquel que “supone que la Administración Tributaria se encuentra plenamente sometida a la ley y al procedimiento legalmente establecido en la aplicación de los tributos, siendo muy limitado los casos en que está tiene un margen determinado de actuación.”³⁴⁷

4.4.5. Diferencias entre México y España

³⁴⁴ García Novoa, Cesar, *La concepción actual de los principios tributarios*, en Daniel Yacolca Estares Jorge Bravo Cucci (Editor.), *Derecho tributario tópicos contemporáneos* - en homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho, Lima, 2011, p. 116.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 116 y 117.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 136.

³⁴⁷ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 201.

Los principios constitucionales de la tributación entre ambos Estados tienen sus diferencias, mientras que en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana se establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público, en España se establece en su artículo 31.1 de la CE que todos contribuirán, no se limita a establecer que sólo los españoles. Este es el principio de generalidad, el cual no establece como únicos sujetos a contribuir al gasto público a los españoles, deja abierto este supuesto para toda aquella persona que obtenga una ganancia económica dentro del Estado español.

El principio de capacidad económica contemplado en la CE, es el de proporcionalidad en el la Constitución Mexicana, como lo señalan algunos juristas en la doctrina Mexicana es el principio que contempla que el que gana más paga más. En España está ligado este principio a otros y como ya se señaló antes, se contempla que si el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene solamente lo mínimo vital para vivir, se tomará en cuenta su situación económica.

Conforme al principio de capacidad económica señalo un ejemplo de tierras no utilizadas, que dicho impuesto de alguna forma se lograra su aplicación en México, traería beneficios tanto para el Estado como para las personas, ya que se produciría más y el Estado recauda mayores contribuciones y las personas verían reflejando ésta producción en la economía personal.

El principio de igualdad en el Estado español, está regulado en diversos artículos de la CE, está directamente señalado como un principio tributario, pero no procede el recurso de amparo constitucional fundamentado en el mismo, se tiene que señalar el artículo 14 de la CE para su procedencia. En España se establecen ciertos artículos constitucionales que son susceptibles de recurso de amparo constitucional, tema que explicaré en los medios de control de constitucionalidad.

Los principios tributarios contemplados por la UE que rigen en España, generan mayor protección y herramientas en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para la protección de sus derechos. Las oportunidades que se tienen de poder transitar libremente por todos los Estados que integran la UE

es un beneficio para las personas físicas y morales, lo cual origina una cadena de principios que se traducen en mayor protección a los sujetos contribuyentes.

4.4.6. La vigencia de las normas tributarias

Con relación a la vigencia de las normas tributarias en España considero importante señalar el momento en que tiene efectos para el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria porque de ese momento empieza a correr el término para que presente los medios de defensa necesarios en caso de que se violen sus derechos humanos o existan ilegalidades.

Las leyes tienen aplicación en determinado territorio y personas, generan determinados efectos, producen derechos y obligaciones tanto para el Estado como para el contribuyente, de ello resulta necesario admitir que “determinado ese espacio en que la ley es eficaz, se producen dos consecuencias inmediatas: a) todos los tribunales de justicia deberán aplicarla y tenerla en cuenta como un elemento más del ordenamiento jurídico, y b) la integración de esa ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tenida en cuenta como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte.”³⁴⁸

Conforme a la vigencia de las normas tributarias en el artículo 10 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), citado por varios autores, establece lo siguiente:

1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.
2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los

³⁴⁸ Martín Queralt, Juan, *op.cit.*, nota 309, p. 107.

actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.³⁴⁹

El artículo 10.1 de la LGT señala que entran en vigor las normas tributarias a los veinte días de su publicación, mientras que en México, entran en vigor al día siguiente al de publicación o en una fecha posterior atendiendo a su artículo transitorio sobre la *vacatio legis*.

Conforme al artículo 10.2, de la ley ya mencionada, señalo la siguiente explicación: “resulta también relevante en este momento determinar si las normas fiscales pueden resultar aplicables a un instante anterior a la fecha en que fueron aprobadas, esto es, si pueden o no ser retroactivas.”³⁵⁰ Conforme a esta fracción se establece que no tendrá efectos retroactivos, puesto que “exigir una norma tributaria aprobada con posterioridad respecto de situaciones anteriores en relación con las cuales resulta aplicable una norma distinta, podría ir en contra del principio de seguridad jurídica.”³⁵¹ Pero deja abierta la posibilidad de que se aplique la retroactividad, de ahí que, algunos juristas mencionan que se aplicará siempre y cuando no “vulnere el principio de seguridad jurídica.”³⁵²

Las normas tributarias que tienen vigencia también pueden ser excluidas del sistema jurídico, como es indicado por Martín Queralt, “puede cesar en su vigencia por tres causas: transcurso del tiempo prefijado en la misma, derogación expresa por otra ley posterior y derogación tácita o implícita.”³⁵³

En ese tenor, de causa por las cuales deja de tener vigencia una norma tributaria cobra relevancia el tema del presupuesto de ingresos, por el motivo de que cuando ya no se menciona un determinado tributo para el siguiente año o se realizar adecuaciones este ya no tendrá vigencia. Conforme al tema de la vigencia resulta necesario señalar lo siguiente:

³⁴⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 07/06/2015, 17:36 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁵⁰ Lucas Duran, Manuel, *op.cit.*, nota 307, p. 239.

³⁵¹ *Ibidem*, p. 240.

³⁵² *Idem*, p. 240.

³⁵³ Martín Queralt, Juan, *op.cit.*, nota 309, p. 108.

Ultraactividad de las leyes tributarias. Se produce tal situación cuando una ley, expresa o tácitamente derogada, continúa aplicándose a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a su derogación. Ello ocurre por regla general, cuando de forma expresa se dispone que la normativa derogada continua aplicándose a los supuestos de hecho nacidos durante el período en que la ley se encontraba vigente. Es lo que ocurre por ejemplo, cuando una ley deroga determinados beneficios fiscales, pero declara subsistentes los concedidos con anterioridad, al amparo de la normativa que es objeto de derogación.³⁵⁴

El periodo de vigencia de las normas tributarias es de veinte días después de su publicación, una vez que están vigentes corre el término para interponer los medios de defensa contra las leyes que tienen efectos desde su entrada en vigor, es decir, no aplica para las leyes que requieren realizar determinado acto para estar en el supuesto contemplado por la ley.

4.4.7. Medios de defensa en materia tributaria

En España los medios de defensa con relación a tributos son: la vía económica administrativa, vía económica contenciosa, los recursos y los procedimientos especiales, recurso de amparo constitucional, recurso de inconstitucionalidad y cuestión de inconstitucionalidad.

El Estado tiene la facultad para establecer contribuciones, pero debe respetar los derechos humanos contenidos en la Constitución en los tratados internacionales y las leyes, es decir, sus límites del Estado para aprobar tributos son los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria contenidos en los ordenamientos señalados. De ahí que, la forma de recaudar también tiene que respetar los derechos humanos del contribuyente y en el supuesto en que no se respeten podrá hacerlos valer ante los tribunales.

Vía administrativa

El primer medio de defensa al que puede acudir el contribuyente de acuerdo con la ley y los juristas es la vía administrativa, de ello resulta necesario admitir que en el ámbito de la revisión de actos administrativos, la tradición aún

³⁵⁴ *Ibidem*, p. 109.

vigente en el Derecho Tributario es la de la vía administrativa previa que hay que agotar para acudir a los órganos judiciales, debiendo someterse las controversias a un previo examen por la propia Administración de los actos que dictó, y sólo tras no obtenerse satisfacción en ese cause, podrá acudirse al recurso contencioso-administrativo ante los Tribunales de justicia.³⁵⁵

En ese contexto, preciso que las leyes de España contienen que antes de acudir a los tribunales de justicia es necesario agotar una vía administrativa previa, de ahí que “tres son las vías de revisión administrativas previstas por la LGT, enumeradas por su artículo 213.1. La primera, los procedimientos especiales de revisión (arts. 216 a 221) que abarca los de revisión de oficio y el de devolución de ingresos indebidos; la segunda el recurso de reposición (arts. 222 a 225 LGT); la tercera, la reclamación económica administrativa (arts. 226 a 248 LGT).”³⁵⁶

Los procedimientos especiales de revisión están contenidos en el artículo 216 de la LGT y son “a) Revisión de actos nulos de pleno derecho. b) Declaración de lesividad de actos anulables. c) Revocación. d) Rectificación de errores. e) Devolución de ingresos indebidos.”³⁵⁷

El primero es la revisión de actos nulos, el cual procede de acuerdo al artículo 217 de la LGT contra actos dictados en materia tributaria y contra resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o los no recurridos en plazo. Los supuestos que señala el artículo aludido y señalado por diversos juristas son:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.

³⁵⁵ *Ibidem*, p. 286.

³⁵⁶ *Idem*.

³⁵⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 08/06/2015, 19:29 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.³⁵⁸

Como es indicado por el presente artículo, el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho procede contra actos y resoluciones. En la fracción primera establece que procede contra los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, en este punto es necesario especificar que en España el amparo constitucional sólo procede por violación de los artículos 14 al 29 de la CE. Del presente procedimiento es importante señalar que “el Consejo de Estado y la jurisprudencia han edificado a partir de esta posibilidad una verdadera acción de nulidad al alcance del interesado, no sometida a plazos para su ejercicio.”³⁵⁹

El siguiente procedimiento es la declaración de lesividad de actos anulables, señalado por el artículo 218 de la LGT y conforme a este numeral consiste en la facultad que tiene la Administración tributaria para declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables de los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

El procedimiento de revocación, tiene varias diferencias con la revocación en México en cuestiones tributaria, las cuales señalo. El artículo 219 de la LGT contiene que “la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica

³⁵⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 09/06/2015, 11:16 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁵⁹ Martín Queralt, Juan, *op. cit.*, nota 309, p. 286.

particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.”³⁶⁰

Se establece por el artículo señalado que la revocación se inicia de oficio y resolverá un órgano diferente al que dictó el acto. Por consiguiente es un procedimiento favorable para el contribuyente y al no resolver la misma autoridad que dictó es garantizar en mayor grado los derechos del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Los siguientes procedimientos son el de rectificación de errores y contenido en el artículo 220 de la LGT y el de devolución de ingresos indebidos contenido en el numeral 221 de la misma ley. En relación con estos procedimientos sólo los menciono. Como resultado de este análisis de estos procedimientos se muestra que la declaración de nulidad de pleno derecho, en el tema que me ocupa, puede generar protección a los contribuyentes sobre sus derechos humanos, pero sólo es procedente contra actos y resoluciones.

La siguiente vía administrativa señalada por el artículo 213.1 es el recurso de reposición, contenido en los artículos 222 a 225 de la LGT. Se establece en el numeral 222 de la aludida ley que:

1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.
2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa. Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como

³⁶⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 09/06/2015, 12:10 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo.³⁶¹

Como se muestra, es un recurso que procede por las mismas causas de reclamación económica-administrativa, pero previa a la misma y optativa, es decir, el interesado decide si agotar o acudir directamente a la vía económica-administrativa. En ese tenor, señalo que “para no dejar indefenso al particular, puede entenderse presuntamente desestimada la reposición (silencio administrativo negativo) cuando no haya notificación de resolución expresa en el plazo citado de un mes desde su interposición, dejando expedita la vía de otros recursos.”³⁶²

La siguiente vía administrativa contemplada por el artículo 213.1 inciso c) son las reclamaciones económico administrativas, regulada por los artículos 226 a 248 de la LGT. El artículo 226 establece que:

Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias: a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.³⁶³

Los actos que pueden ser reclamados en vía administrativa se encuentran señalados en el artículo 227 de la LGT. Bajo esa tesisura, aclaro que los órganos para conocer de estos actos y tipo de asuntos son órganos económico-administrativos de acuerdo con el numeral 228 de la LGT; se establece en este artículo señalado que en el ámbito de competencia del

³⁶¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 09/06/2015, 13:17 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁶² Martínez Lago, Miguel Ángel y García de la Mora, Leonardo, *op.cit.*, nota 364, p. 484.

³⁶³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 09/06/2015, 17:17 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Estado es Tribunal Económico Administrativo Central, los tribunales económico-administrativos regionales y locales, la Sala Especial para la Unificación de Doctrina y cada Comunidad Autónoma y cada ciudad con estatuto de autonomía determinará su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

Dicho de otra forma “son órganos económico –administrativo el Tribunal Económico Administrativo Central – que conocerá de los asuntos en segunda instancia o única instancia, según los casos-, los tribunales económico – administrativo regionales (uno por cada Comunidad Autónoma) y locales (los correspondientes a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla)”.³⁶⁴

En el artículo 229 de la LGT, se establece las competencias de los órganos económico–administrativos; el Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer:

En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.³⁶⁵

Siguiendo el contenido del presente artículo, también tiene facultad para conocer de los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado entre otros organismos, se establece también que el particular puede acudir directamente al Tribunal Económico-Administrativo Central.

³⁶⁴ Martínez Lago, Miguel Ángel, *et al.*, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 11a. ed., España, IUSTEL, 2015, p. 497.

³⁶⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 13:34 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

En segunda instancia conoce de los recursos de alzada ordinarios y de los recursos extraordinarios de revisión.

Los tribunales económico-administrativos regionales y locales tienen similares competencias que el Tribunal Económico-Administrativo Central, lo que determina el conocimiento es la cuantía del negocio, de ahí que estos tienen facultad para conocer de:

En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.³⁶⁶

Otras de sus facultades de acuerdo al artículo aludido con relación a las competencias, de estos tribunales de jerarquía regional y local es “conocer de la rectificación de errores en los que incurren sus propias resoluciones.”³⁶⁷

Los recursos que se pueden presentar recurso de alzada ordinario, el cual procede contra las resoluciones dictadas de primera instancia (art. 241 LGT); recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, es procedente “cuando se estime gravemente dañosas y erróneas dichas las resoluciones cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.”³⁶⁸

³⁶⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 13:51 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁶⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 14:16 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁶⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 13:55 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

El siguiente recurso es el recurso extraordinario para la unificación de doctrina tiene gran relevancia por que la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.³⁶⁹

El último es el recurso extraordinario de revisión, el cual garantiza una mayor protección de los derechos de los interesados por las causas por las cuales procede que son:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.³⁷⁰

Dentro de esta vía económico –administrativa se contempla el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, que tiene relevancia en cuanto a la protección que genera y en mi investigación. Está contenido en los artículos 245 al 248 de la LGT, su estructura está fundamentada en el numeral 231.4 de esta ley y tiene aplicación:

a) Cuando sean de cuantía inferior a la que reglamentariamente se determine. b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas. c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación. d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia

³⁶⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 14:22 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁷⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 14:30 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

del acto impugnado. e) Cuando se aleguen exclusivamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores. f) cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente.³⁷¹

En el inciso c) se establece que es un procedimiento en el cual se puede conocer normas que sean inconstitucionales o ilegales, como se muestra “entran en este ámbito las reclamaciones basadas exclusivamente en inconstitucionalidad o ilegalidad de normas reglamentarias –que la Administración no tiene más remedio que aplicar, por lo que tal alegación donde deberá plantearse es en el recurso judicial.”³⁷²

Este procedimiento es más rápido, tiene limitación en relación a la cuantía de los asuntos y “se resuelve en única instancia por los tribunales económico – administrativos mediante sus órganos unipersonales.”³⁷³

Así es dable llegar a la conclusión que las reclamaciones económico – administrativas, es un proceso que el sujeto pasivo de la relación jurídica debe de agotar para poder acudir ante los tribunales, es decir, a la vía judicial. En opinión de algunos juristas se menciona que: esta vía administrativa previa, de obligado recorrido, supone para el litigante un obligado peregrinaje que pudiera lesionar el derecho fundamental mencionado –a la tutela judicial efectiva- y, más en concreto, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. Basta pensar que, por su cuantía, algunos asuntos han llegado en algún momento pasado a tener hasta cuatro instancias, dos en vía administrativa y otras dos en judicial.”³⁷⁴

Vía judicial o contenciosa

Cuando se agota la vía económico–administrativa, la siguiente vía a la cual pueden acudir los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria es la vía contencioso–administrativa; la cual está compuesta por tribunales que

³⁷¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [en línea], [citado 10/06/2015, 17:11 horas], formato pdf, disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

³⁷² Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, nota 364, p. 506.

³⁷³ Lucas Duran, Manuel, (Coord.), *Derecho financiero y tributario parte general*, 4a ed., España, Tecnos, 2014, p. 596.

³⁷⁴ Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, nota 364, p. 495.

pertenecen al poder judicial distribuidos en todo el territorio español con determinadas facultades y competencias. La ley que rige la vía contencioso – administrativa es la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, (LJCA). En esta ley se establece los procedimientos, la legitimación activa y pasiva, la distribución de jurisdicción y competencias, los recursos y los tipos de sentencias que dicta.

Dentro de las generalidades del contencioso administrativo español se encuentran las siguientes:

- a) Una vez agotado la vía económico administrativo y los recursos, se puede acceder a esta vía contencioso–administrativa y a los recursos que contempla la misma para reclamar las mismas pretensiones y de no estar conforme con la sentencia se puede acudir al recurso de amparo constitucional ante el TC.
- b) Contiene procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales.
- c) Algunas sentencias que se dictan tienen efectos *erga–omnes*, y
- d) Garantiza protección contra actos y disposiciones de la Administración.

En el artículo 1 de la LJCA se establece que los Juzgados y Tribunales tienen competencia para conocer de pretensiones que tengan relación con la actuación de la Administración Pública, sujetas a derecho administrativo, de disposiciones generales de rango inferior a la ley y de los decretos Legislativos. Tienen facultad para conocer de los actos y disposiciones en materia de personal, administración y gestión patrimonial pertenecientes a diferentes órganos.

Conoce de los actos y disposiciones del Consejo General del Poder Judicial y la actividad administrativa de los órganos de gobierno de los Juzgados y Tribunales y de la actuación de la Administración electoral.³⁷⁵

³⁷⁵ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 17/06/2015, 13:30 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

Las cuestiones de las que conoce la jurisdicción contencioso-administrativo están mencionadas en el artículo 2 de LJCA, las cuales son las siguientes:

a) La protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, los elementos reglados y la determinación de las indemnizaciones que fueran procedentes, todo ello en relación con los actos del Gobierno o de los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas, cualquiera que fuese la naturaleza de dichos actos.

b) Los contratos administrativos y los actos de preparación y adjudicación de los demás contratos sujetos a la legislación de contratación de las Administraciones públicas.

c) Los actos y disposiciones de las Corporaciones de Derecho público, adoptados en el ejercicio de funciones públicas.

d) Los actos administrativos de control o fiscalización dictados por la Administración concedente, respecto de los dictados por los concesionarios de los servicios públicos que impliquen el ejercicio de potestades administrativas conferidas a los mismos, así como los actos de los propios concesionarios cuando puedan ser recurridos directamente ante este orden jurisdiccional de conformidad con la legislación sectorial correspondiente.

e) La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, cualquiera que sea la naturaleza de la actividad o el tipo de relación de que derive, no pudiendo ser demandadas aquellas por este motivo ante los órdenes jurisdiccionales civil o social, aun cuando en la producción del daño concurren con particulares o cuenten con un seguro de responsabilidad.³⁷⁶

En el artículo mencionado se establece claramente que conocerá de la violación de los derechos humanos por actos o disposiciones de rango inferior a la ley, en el supuesto en el que se tramite un juicio de este tipo y el juez detecta que la ley es inconstitucional procederán otros recursos pero ante el Tribunal Constitucional. En otras palabras “no pueden resolverse ni siquiera

³⁷⁶ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 17/06/2015, 17:01 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

con ese carácter por los órganos de la jurisdicción las cuestiones de carácter penal y constitucional, es decir, relativas a la constitucionalidad de leyes postconstitucionales. Las primeras deben remitirse a la jurisdicción penal y las segundas podrán dar lugar, si procede, a una cuestión de inconstitucionalidad.”³⁷⁷

Los órganos contencioso–administrativo están mencionados en el artículo 6 de la LJCA y son: Juzgados de lo Contencioso-administrativo, Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.³⁷⁸ De los órganos señalados ninguno conoce la inconstitucionalidad de la ley, solo la legalidad de los actos y disposiciones, es decir, “el juez contencioso –administrativo controla plenamente la legalidad de la acción administrativa.”³⁷⁹

Conforme a los órganos señalados tienen diferentes competencias y conocen de diferente tipo de asuntos, a continuación solo se citan las competencias de los órganos que tienen relación directa con disposiciones generales con rango inferior a la ley, con el fin de indicar los diversos casos en los cuales un órgano de esta naturaleza puede conocer de disposiciones generales con rango inferior a la ley.

Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de acuerdo con el artículo 8 de la LJCA, conocen de diferentes tipos de actos, pero no de disposiciones generales o reglamentos. Este tipo de juzgados “extenderán su ámbito jurisdiccional normal a una provincia y, en caso, a un ámbito más reducido como el de un partido judicial.”³⁸⁰

³⁷⁷ Sánchez Morón, Miguel, *Derecho administrativo parte general*, 10 ed., España, Tecnos, 2014, p. 877.

³⁷⁸ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 17/06/2015, 17:13 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

³⁷⁹ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p.875.

³⁸⁰ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *Manual de derecho administrativo*, 29 ed., España, Thomson Reuter, 2012, p. 341.

Los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, conforme al artículo 9 de la LJCA, conocerán de diversos actos administrativos señalados en el mismo, pero se establece que también tendrá competencia para conocer de en primera o única instancia de los recursos contencioso-administrativos que se interpongan contra las disposiciones generales y contra los actos emanados de los organismos públicos con personalidad jurídica propia y entidades pertenecientes al sector público estatal con competencia en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo i) del apartado 1 del artículo 10.³⁸¹

En la fracción señalada se menciona claramente que procederá contra disposiciones generales, algunos autores se refieren a la misma de la siguiente manera “reglamentos y actos de los organismos públicos con personalidad jurídica propia”.³⁸² Por consiguiente, se toma en este artículo disposición y reglamento como sinónimo.

Las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, contenidas sus competencias en el artículo 10 de la LJCA, son un organismo que tiene funciones de gran importancia con relación a las disposiciones generales, de ahí que señalo todas sus competencias a la letra del artículo:

1. Las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con:

a) Los actos de las Entidades locales y de las Administraciones de las Comunidades Autónomas, cuyo conocimiento no esté atribuido a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

³⁸¹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 18/06/2015, 13:42 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

³⁸² Cosculluela Montaner, Luis, *Manual de derecho administrativo*, 25 ed., España, Thomson Reuters, 2014, p. 483.

- b) Las disposiciones generales emanadas de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.
- c) Los actos y disposiciones de los órganos de gobierno de las asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo, en materia de personal, administración y gestión patrimonial.
- d) Los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa.
- e) Las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos.
- f) Los actos y disposiciones de las Juntas Electorales Provinciales y de Comunidades Autónomas, así como los recursos contencioso-electorales contra acuerdos de las Juntas Electorales sobre proclamación de electos y elección y proclamación de Presidentes de Corporaciones locales, en los términos de la legislación electoral.
- g) Los convenios entre Administraciones públicas cuyas competencias se ejerzan en el ámbito territorial de la correspondiente Comunidad Autónoma.
- h) La prohibición o la propuesta de modificación de reuniones previstas en la Ley Orgánica 9/1983, de 15 de julio, Reguladora del Derecho de Reunión.
- i) Los actos y resoluciones dictados por órganos de la Administración General del Estado cuya competencia se extienda a todo el territorio nacional y cuyo nivel orgánico sea inferior al de Ministro o Secretario de Estado en materias de personal, propiedades especiales y expropiación forzosa.
- j) Los actos y resoluciones de los órganos de las Comunidades Autónomas competentes para la aplicación de la Ley de Defensa de la Competencia.
- k) Las resoluciones dictadas por el órgano competente para la resolución de recursos en materia de contratación previsto en el artículo 311 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, en relación con los

contratos incluidos en el ámbito competencial de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones locales.

l) Las resoluciones dictadas por los Tribunales Administrativos Territoriales de Recursos Contractuales.

m) Cualesquiera otras actuaciones administrativas no atribuidas expresamente a la competencia de otros órganos de este orden jurisdiccional.

2. Conocerán, en segunda instancia, de las apelaciones promovidas contra sentencias y autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, y de los correspondientes recursos de queja.

3. También les corresponde, con arreglo a lo establecido en esta Ley, el conocimiento de los recursos de revisión contra las sentencias firmes de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo.

4. Conocerán de las cuestiones de competencia entre los Juzgados de lo Contencioso-administrativo con sede en la Comunidad Autónoma.

5. Conocerán del recurso de casación para la unificación de doctrina previsto en el artículo 99. 6. Conocerán del recurso de casación en interés de la ley previsto en el artículo 101.³⁸³

Como queda establecido en el artículo citado, este organismo conoce de los actos y resoluciones que se dictan en la vía económico-administrativa, es un órgano que conoce de diversos asuntos y en el tema que le ocupa resuelve sobre disposiciones generales emanadas de las Comunidades Autónomas y Provincias.

Es un órgano que también funciona para conocer cuestiones de segunda instancia; es competente para resolver apelaciones contra sentencias y autos, recursos de queja, recursos de revisión contra las sentencias firmes, recurso de casación para la unificación de doctrina, todos en relación al Juzgados de lo Contencioso-administrativo.

³⁸³ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 18/06/2015, 14:38 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

En relación a la LJCA, se establece que sobre algunos actos o disposiciones se pueden interponer recursos, los cuales conocerán otros órganos superiores, los cuales explicaré detenidamente. Considero oportuno mencionar que del presente análisis, se puede constatar que, tanto en vía económica administrativa como en vía contencioso-administrativa ningún recurso es conocido por la misma autoridad que dictó el acto. Caso que si ocurre en México, con algunos procedimientos que quedaron debidamente señalados en capítulos anteriores.

El siguiente órgano es la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, su competencia se encuentra en el artículo 11 de la LJCA, en el cual se señalan que conocerá en única instancia de recursos contra diferentes actos ahí señalados y de resoluciones dictadas por el Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales. También tendrá facultad para conocer “de los recursos que se deduzcan en relación con las disposiciones generales y los actos de los Ministros y de los Secretarios de Estado en general y en materia de personal cuando se refieran al nacimiento o extinción de la relación de servicio de funcionarios de carrera.”³⁸⁴

En segunda instancia, de acuerdo con el numeral señalado conocerá de apelaciones contra autos y sentencias y recursos de revisión contra sentencias firmes dictados por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo.

El último órgano es la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, sus competencias están señaladas en el artículo 12 de la LJCA; debido a los asuntos que conoce señalo, son los que tienen relevancia en el presente estudio.

Conocerá en única instancia de los recursos que se deduzcan en relación con:

- a) Los actos y disposiciones del Consejo de Ministros y de las Comisiones Delegadas del Gobierno.
- b) Los actos y disposiciones del Consejo General del Poder Judicial.
- c) Los actos y disposiciones en materia de personal, administración y gestión patrimonial adoptados por los órganos competentes

³⁸⁴ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 19/06/2015, 09:38 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

del Congreso de los Diputados, del Senado, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas y del Defensor del Pueblo.

Conocerá también de: a) Los recursos de casación de cualquier modalidad, en los términos establecidos por esta Ley, y los correspondientes recursos de queja. b) Los recursos de casación y revisión contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas, con arreglo a lo establecido en su Ley de Funcionamiento. c) Los recursos de revisión contra sentencias firmes dictadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, salvo lo dispuesto en el artículo 61.1.1. o de la Ley Orgánica del Poder Judicial.³⁸⁵

Mencionadas las competencias de los órganos jurisprudenciales, de ello resulta necesario admitir que “hoy en día el recurso contencioso-administrativo es una acción judicial en la que tienen cabida cualquier pretensión de las partes ajustadas a derecho y que guarden relación con la actuación de la Administración.”³⁸⁶

Las partes en el procedimiento pueden ser diferentes personas u organismos, de acuerdo al título II de la LJCA, en sus artículos 18 al 22 se estipula quienes son los que pueden activar este tipo de juicio y los requisitos que tienen que tener la persona que acuda ante el mismo. Se establece que se tiene que tener capacidad procesal, es decir, “capacidad genérica que les reconoce el ordenamiento jurídico para comparecer en juicio y realizar las actuaciones procesales”.³⁸⁷ Pero no basta con tener la capacidad genérica, de acuerdo con la ley se establece que “cualquier administrado no puede instar un procedimiento ante la jurisdicción contencioso-administrativo. Salvo los supuestos especiales de la acción popular (...) se necesita acreditar una especial relación con el acto, disposición o actuación, que se impugna.”³⁸⁸

³⁸⁵ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 19/06/2015, 10:00 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

³⁸⁶ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p.884.

³⁸⁷ *Ibidem*, p.886.

³⁸⁸ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *op. cit.*, nota 380, p. 341.

En el tema de la legitimación, artículo 19 de la LJCA, se establece quienes son las personas que pueden accionar este tipo de juicios, aquí señalando la parte esencial de este artículo, se deduce que la parte activa de la acción puede ser tanto el sujeto afectado a través de diferentes organismos y la Administración, ya que en algunos casos es la que tienen que promover para lograr la protección de los derechos de las personas.

Conforme a lo anterior pueden ser personas físicas y jurídicas (denominadas también como personas morales) corporaciones sindicatos, grupos y entidades que tenga la facultad de defender derechos colectivos la Administración es sus diferentes niveles de gobierno. Bajo esa tesitura, preciso algunas personas legitimadas de gran interés en mi investigación, entre ellas el Ministerio Fiscal, cualquier ciudadano en ejercicio de la acción popular, cito el inciso i) es su totalidad por su importancia

Para la defensa del derecho de igualdad de trato entre mujeres y hombres, además de los afectados y siempre con su autorización, estarán también legitimados los sindicatos y las asociaciones legalmente constituidas cuyo fin primordial sea la defensa de la igualdad de trato entre mujeres y hombres, respecto de sus afiliados y asociados, respectivamente. Cuando los afectados sean una pluralidad de personas indeterminada o de difícil determinación, la legitimación para demandar en juicio la defensa de estos intereses difusos corresponderá exclusivamente a los organismos públicos con competencia en la materia, a los sindicatos más representativos y a las asociaciones de ámbito estatal cuyo fin primordial sea la igualdad entre mujeres y hombres, sin perjuicio, si los afectados estuvieran determinados, de su propia legitimación procesal.³⁸⁹

En las referidas personas legitimadas para interponer un recurso contencioso-administrativo, resalto qué organismos, sindicatos, órganos públicos pueden activar este procedimiento, no sólo reconociendo el interés legítimo sino también el difuso. En consecuencia, el ámbito de protección de los derechos de

³⁸⁹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 19/06/2015, 12:32 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

las personas, no necesariamente tendrán que ser protegidos acudiendo directamente a los tribunales como en México, en España se puede beneficiar una persona de la declaración de ilegitimidad de una disposición de carácter inferior a la ley sin necesidad de tramitar un juicio directamente. Lo explicare detenidamente en los efectos de las sentencia.

El recurso contencioso–administrativo, se funda en el artículo 25 y 26 de la LJCA, se especifica la procedencia de un recurso directo e indirecto, el primero se refiere, de acuerdo con la STJ de 20 de junio de 2004 FJ. 3º (RJ 2004, 5401), reconoce que el recurso directo contra disposiciones generales es un instrumento procesal que tiene como finalidad nuclear depurar del ordenamiento jurídico las normas emanadas de los titulares de la potestad reglamentaria que sean contrarias a Derecho, y no tanto resolver a cerca de las pretensiones individuales que pudieran derivarse de una determinada relación jurídica entre el recurrente singular y la Administración al no pretenderse la declaración de reparación de una lesión jurídica causada al particular.³⁹⁰

En relación con el recurso indirecto, se establece que “la solución pasa por la reformulación de sus efectos, confiriéndole unos perfiles que lo aproximan a aquél, participando en la función de depuración del ordenamiento jurídico al permitir la declaración de nulidad de la disposición administrativa con efectos generales.”³⁹¹

La LJCA en el artículo 25 y 26 estipula que el recurso contencioso–administrativo procede contra disposiciones de carácter general y actos expresos y presuntos de la Administración, también contra actos que se produzcan con aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conforme a derecho. Importante resaltar que el en supuesto de que se desestime el recurso contra una norma general, esto no impedirá la impugnación de los actos de aplicación de la misma; otros juristas señalan que: el recurso puede ser tanto directo como indirecto, esto es, contra la disposición

³⁹⁰ Litago Lledo, Ma. Rosa, *El recurso contenciosos administrativo contra disposiciones generales en materia tributaria*, España, Thomson Reuters, 2009, p. 43 y 44.

³⁹¹ Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio y Litago Lledo Rosa, *Recurso contencioso administrativo especialidades tributarias*, España, Ediciones Francis Lefebvre, 2007, p. 71.

general directamente o contra los actos de aplicación del reglamento, fundándose en que aquélla está incurso en vicio que la hace incurrir en ilegalidad. En el primer caso, la pretensión del recurrente es la anulación de la disposición impugnada, en el segundo la pretensión inmediata es la anulación del acto concreto de aplicación que se recurre.³⁹²

En relación al recurso indirecto que reclama un acto en el cual se aplicó una disposición que no es conforme a derecho, se establece en el artículo 27.1 de la LJCA que “cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición.”³⁹³

En el artículo citado se menciona la cuestión de ilegalidad, que tiene la función de expulsar del orden jurídico la disposición, como estipula el artículo, será accionada por el Juzgado o tribunal que hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada. En el supuesto en el que el Juez o el Tribunal, de acuerdo al artículo 27.2, sea competente para conocer del recurso contra un acto fundado en invalidez de una disposición general, lo es también para conocer del recurso directo, no será necesario accionar la cuestión de ilegalidad, ya que la sentencia declarará la nulidad de la misma. Quien tiene la facultad, conforme al artículo 27.3, de anular las disposiciones generales sin necesidad de cuestión de ilegalidad será el Tribunal Supremo.

Del examen anterior se advierte que la los recursos contenciosos-administrativos, buscan la nulidad total de cualquier disposición que sea contraria a derecho, no rige un efecto entre las partes, se trata que tenga la sentencia efectos generales, es decir, *erga-omnes*. En consecuencia, algunos autores consideran que las pretensiones “deben ir más allá, solicitando la

³⁹² Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 382, p. 490.

³⁹³ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 19/06/2015, 19:12 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

anulación también del propio reglamento ilegal, lo que, en su caso, hará en su sentencia el órgano jurisdiccional si es competente para ello, y en otro caso, deberá plantear la cuestión de ilegalidad.”³⁹⁴

En la LJCA existen varios procedimientos, el primero es el Procedimiento en primera y única instancia (artículos 43 al 77 de la LJCA). Como quedo señalado la Administración también puede ser sujeto activo en la tramitación del recurso contencioso-administrativo, pero cuando pretenda anular una disposición a través de este recurso, previamente deberá declararlo lesivo para la sociedad afectándole el interés público (artículo 43 de la LJCA). Tendrá conforme al artículo 46.5 de la LJCA un plazo de dos meses.

En ese tenor, este procedimiento “debe tramitarse en todos aquellos casos en que, por razón de la cuantía o de la materia, no proceda otro.”³⁹⁵ Los plazos para la interposición del recurso de acuerdo con el numeral 46 de la LJCA será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.³⁹⁶

En el artículo 30 de la LJCA, establece que en el caso de vía de hecho, el interesado puede pedir a la Administración la cesación, sino se atiende su requerimiento en el plazo de 10 días siguientes podrá interponer un recurso contencioso-administrativo, de acuerdo con el artículo 46.3 de la LJCA, tendrá un plazo de 10 días, contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el artículo 30. Se establece también que en el caso de no haber requerimiento será de 20 días.

³⁹⁴ Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 382, p. 490.

³⁹⁵ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p. 900.

³⁹⁶ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 20/06/2015, 10:12 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

En el artículo 45.5 de la LJCA se establece que “el recurso dirigido contra una disposición general, acto, inactividad o vía de hecho en que no existan terceros interesados podrá iniciarse también mediante demanda en que se concretará la disposición, acto o conducta impugnados y se razonará su disconformidad a Derecho.”³⁹⁷ Por lo que señalo este artículo es por el hecho de que dicho artículo 47 de la LJCA, señala que si se hubiera iniciado un recurso contra una disposición general en los supuestos del artículo 45.5 ya señalado, se deberá proceder a la publicación “del anuncio de interposición de aquél, en el que se concederán quince días para la personación de quienes tengan interés legítimo en sostener la conformidad a Derecho de la disposición.”³⁹⁸

Explicado lo señalado en el párrafo anterior, en otras palabras, cuando se interponga un recurso contra una disposición general donde no hay terceros interesados, la autoridad por ley publicará la interposición de dicho recurso para que todas la personas que tengas interés acudan en demanda de justicia. Esto tiene grandes ventajas, se busca que no existan sentencia contradictorias y se protegen en mayor grado los derechos de las personas.

Los demás artículos de la LJCA que contienen el procedimiento ordinario señalan la forma de tramitación del mismo, de ahí que, mencionaré los relacionados a la sentencia que se emite. La sentencia es una forma de terminación del procedimiento en la cual se resuelven las pretensiones planteadas por la parte actora.

Las sentencias que se dictan deben atender al principio de congruencia, es decir, no pueden resolver otras cuestiones no planteadas por la parte actora, de ahí que “debe contener una relación de los hechos (los que se deducen del expediente administrativo y de las pruebas, y las actuaciones de las partes) y unos fundamentos jurídicos en los que se motiva la decisión del tribunal.”³⁹⁹

³⁹⁷ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 20/06/2015, 10:54 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

³⁹⁸ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 20/06/2015, 10:59 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

³⁹⁹ Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 382, p. 500.

La sentencia, de acuerdo al numeral 68 de la LJCA puede pronunciarse inadmitiendo el recurso contencioso-administrativo o estimando o desestimando el mismo. En el supuesto en el que se estime el recurso, conforme al artículo 71 de la LJCA contendrá lo siguiente:

- a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.
- b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma.
- c) Si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo.
- d) Si fuera estimada una pretensión de resarcir daños y perjuicios, se declarará en todo caso el derecho a la reparación, señalando asimismo quién viene obligado a indemnizar. La sentencia fijará también la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. En otro caso, se establecerán las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia.⁴⁰⁰

Los efectos que causan este tipo de sentencias son generales, no sólo protegen a las personas que promovieron el recurso contencioso-administrativo, sus efectos se extienden a todas las personas, es decir, tienen efectos *erga-omnes*. Lo cual fundamenta en el artículo 72.2 de la LJCA que a la letra dice lo siguiente:

“La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la

⁴⁰⁰ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 20/06/2015, 12:10 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

disposición anulada. También se publicarán las sentencias firmes que anulen un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas.”

Los efectos que produce una sentencia queda debidamente fundado que son generales, en consecuencia “la sentencia estimatoria que pudiera dictarse en dicho recurso anulará y dejará sin efecto *erga-omnes* la disposición general impugnada, normalmente con carácter *ex tunc*, es decir, desde la fecha de su aprobación”.⁴⁰¹ Razón por la que “si la sentencia inadmite el recurso sólo producirá efectos entre las partes, y no producirá el efecto de cosa juzgada. Si la sentencia firme ha anulado una disposición reglamentaria tendrá efectos *erga omnes*, debiéndose publicar en el Diario Oficial en que apareció publicada la norma anulada, para general conocimiento.”⁴⁰²

Existe otro procedimiento denominado como “Procedimiento abreviado,” señalado por el artículo 78 de la LJCA, este procedimiento sólo es aplicable a los recursos que se deduzcan ante los Juzgados de lo contencioso-administrativo y, en su caso, los Juzgados Centrales de esta misma jurisdicción, en los asuntos de su competencia que versen sobre cuestiones de personal al servicio de la Administración Pública, sobre extranjería, sobre inadmisión de peticiones de asilo político, asuntos de disciplina deportiva en materia de dopaje, así como todas aquellas cuya cuantía no supere los 30.000 euros.⁴⁰³

Los siguientes procedimientos son denominados especiales, están contenidos en la LJCA en su título V en los artículos 114 al 127 y son: Procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, Cuestión de ilegalidad, Procedimiento en los casos de suspensión administrativa previa de acuerdos, Procedimiento para la garantía de la unidad de mercado y Procedimiento para la declaración judicial de extinción de partidos políticos.

El Procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, es denominado por algunos juristas recurso de amparo judicial, tiene su fundamento en la CE en su artículo 53.2 que establece lo siguiente:

⁴⁰¹ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p. 893.

⁴⁰² Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 382, p. 501.

⁴⁰³ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *op. cit.*, nota 380, p. 363.

“Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.”⁴⁰⁴

Este procedimiento, como se menciona protege los derechos tutelados en los artículos 14 al 29 de la CE, mencionaré algunos de los derechos fundamentales contenidos en estos numerales: en el artículo 14 igualdad ante la ley, artículo 15 derecho a la vida y la integridad física y moral, 16 libertad de culto, artículo 17 derecho a la libertad y a la seguridad, artículo 18 derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, inviolabilidad del domicilio, secreto de las comunicaciones, artículo 19 libertad de tránsito, artículo 20 libertad de expresión, de imprenta, de cátedra, derecho de estar informado, artículo 21 derecho a la reunión pacífica sin armas, derecho de manifestación, artículo 22 derecho de asociación, artículo 23 derecho a sufragio efectivo e igualdad para acceder a cargos públicos, artículo 24 derecho a una tutela judicial efectiva, artículo 25 derecho de no ser juzgado por hechos que no estén considerados como delitos, artículo 26 prohibición de Tribunales de Honor en el ámbito de la Administración civil y de las organizaciones profesionales, artículo 27 derecho a la educación, derecho a crear centros docentes y derecho de autonomía universitaria, artículo 28 derecho de sindicarse libremente, artículo 29 derecho de petición individual o colectiva y en el artículo 30 la objeción de conciencia.

Son más los derechos tutelados en los artículos 14 al 29, de tal forma que señale los más elementales, sin olvidar que dentro de los mismos existen más derechos que pueden ser invocados en el recurso de amparo judicial. Sin olvidar que “sólo pueden hacerse valer en el proceso especial las pretensiones que tengan como finalidad restablecer o preservar los derechos o libertades

⁴⁰⁴ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 20/06/2015, 19:02 horas], formato pdf, disponible en: http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucion_completa/index.html#t8c1

por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado (art. 114.2 LJCA), sin posibilidad de alegar otros posibles vicios o ilegalidades de carácter ordinario.”⁴⁰⁵

El plazo para interponer este procedimiento está señalado en el artículo 115.1 de la LJCA y establece que será de diez días, que se computarán desde el día siguiente en que se notifique el acto, publicación de la disposición impugnada, cese de la vía de hecho, o transcurso del plazo fijado para la resolución, sin más trámites. En el caso que proceda por inactividad administrativa o se hubiera interpuesto potestativamente un recurso administrativo, o, tratándose de una actuación en vía de hecho, no se hubiera formulado requerimiento, el plazo de diez días se iniciará transcurridos veinte días desde la reclamación, la presentación del recurso o el inicio de la actuación administrativa en vía de hecho.⁴⁰⁶

El procedimiento desde el escrito inicial “deberá expresar ya el derecho fundamental que se supone lesionado y de manera concisa los argumentos sustanciales que deben fundamentar el recurso”.⁴⁰⁷ En relación a la tramitación de este procedimiento se establece que: la jurisprudencia del TS ha señalado su compatibilidad con el recurso ordinario, de modo que las posibilidades del recurrente son varias: a) plantear únicamente el proceso especial. b) Impugnar el acto (actuación administrativa) a través del proceso ordinario, acumulando el planteamiento de lesión de los derechos fundamentales y de infracción de la legalidad ordinaria. c) planteamiento simultáneo de los dos procesos; posibilidad que está sujeta a límites.⁴⁰⁸

De acuerdo a lo mencionado, se puede tramitar conjuntamente un procedimiento especial y un ordinario, pero se deberá tener en cuenta que la doctrina vertida por el Tribunal Constitucional en sus SSTC 42/1989, de 16 de

⁴⁰⁵ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p. 914.

⁴⁰⁶ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 21/06/2015, 14:10 horas], formato pdf, Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴⁰⁷ Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 382, p. 511.

⁴⁰⁸ Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio y Litago Lledo Rosa, *op. cit.*, nota 391, p. 187 y 188.

febrero y 19/1989, de 1 de junio acerca de que cabe la interposición conjunta y paralela del recurso contencioso ordinario y de la vía especial de protección de los derechos fundamentales [...] el segundo proceso habrá de fundamentarse sobre diferentes motivos, porque la reiteración de los mismos en vía ordinaria, una vez desestimados en la especial, determinará que el órgano judicial rechace su análisis y se ciña a la cuestión de mera legalidad.⁴⁰⁹

Como quedó señalado en el artículo 53.2 la CE es un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad. De ahí que señalo lo que se debe que entender por sumariedad: “la necesidad de que mediante los procesos ordinarios de amparo deba enjuiciarse, únicamente y exclusivamente, aquella parte del conflicto que afecte al ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas establecidas en la Constitución.”⁴¹⁰

En otros términos, el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona, está contenido en la CE, protege los derechos fundamentales de las personas, su tramitación es más rápida, de acuerdo al artículo 121. 3 “contra las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo procederá siempre la apelación en un solo efecto.”⁴¹¹ No es el único recurso que procede, dependerá de ante quien se tramite el proceso.

Para terminar, los efectos de la sentencia que se emiten en este procedimiento tienen efectos generales en relación con todas las personas que se vean afectadas por una disposición. Se sigue el mismo camino explicado en el procedimiento ordinario, se publicara y surtirá efectos.

El siguiente procedimiento especial es la cuestión de ilegalidad, contenida en los artículos 123 al 126, como quedó explicado en párrafos anteriores, en el artículo 27.1 se hace mención de la cuestión de ilegalidad, que dicho en otras palabras, es la facultad que tiene un órgano que dictó una sentencia

⁴⁰⁹ Garberí Llobregat, José y González Navarro Alicia, *Práctica del recurso contenciosos administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona*, España, Thomson Reuters, 2013, p. 62.

⁴¹⁰ *Ibidem*, p. 32.

⁴¹¹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 21/06/2015, 15:19 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

estimatoria por considerar ilegal la disposición, de plantear este procedimiento ante el Tribunal competente para que quede sin efectos la misma.

La finalidad de éste procedimiento es que un juez competente declara la validez de la disposición, respecto de un asunto en el cual él es incompetente para hacerlo, en otros términos, “respecto a los supuestos en los que procederá el planteamiento de la cuestión de ilegalidad, serán, en general, aquellos en los que, planteando un recurso indirecto, el Tribunal no es competente para conocer del recurso directo”.⁴¹² En conclusión “es el mecanismo previsto por la LJCA para conseguir una declaración sobre la validez o no de un reglamento con eficacia *erga omnes*.”⁴¹³

El siguiente procedimiento especial es el Procedimiento en los casos de suspensión administrativa previa de acuerdos, establecido en el artículo 127 de la LJCA, el cual se acciona para la suspensión de actos o acuerdos de corporaciones públicas.

Otro procedimiento especial es el Procedimiento para la garantía de la unidad de mercado, contenido en artículo 127 bis al 127 quáter, es procedente por lo siguiente: Cuando la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia considere que una disposición, acto, actuación, inactividad o vía de hecho procedente de cualquier Administración pública sea contraria a la libertad de establecimiento o de circulación en los términos previstos en la Ley 19/2013, de Garantía de la Unidad de Mercado, podrá presentar el recurso contencioso-administrativo regulado en este Capítulo.⁴¹⁴

El último procedimiento especial es Procedimiento para la declaración judicial de extinción de partidos políticos, contenido en la LJCA en el artículo 127, como su nombre lo indica es para declarar la extinción de un partido político.

Existen diversos recursos contemplados en la LJCA, para la impugnación de resoluciones de los mismos; el primero es el recursos contra resoluciones

⁴¹² Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio y Litago Lledo Rosa, *op. cit.*, nota 408, p. 189.

⁴¹³ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p.914.

⁴¹⁴ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 21/06/2015, 17:19 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

procesales, establecido en los artículos 79 y 80 de la LJCA, procede “contra las providencias y los autos no susceptibles de apelación o casación podrá interponerse recurso de súplica, sin perjuicio del cual se llevará a efecto la resolución impugnada, salvo que el órgano jurisdiccional, de oficio o a instancia de parte, acuerde lo contrario.”⁴¹⁵ Del artículo 80 es importante señalar que es procedente este recurso cuando no se admita el recurso contencioso-administrativo.

El segundo es el recurso ordinario de apelación, contenido en los artículos 81 al 85 de la LJCA, el cual “se prevé en relación con los asuntos atribuidos en primera instancia a un órgano judicial (*a quo*), lo que supone que una vez apelada la sentencia, otro Tribunal superior (*ad quem*) tendrá competencia para resolver sobre dicho asunto en segunda instancia.”⁴¹⁶

Conforme al artículo 81.1, es procedente el recurso ordinario de apelación contra las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, dictadas de acuerdo al artículo 81.2, en relación al procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona.

Las personas facultadas para interponerlo, están mencionadas en el artículo 82 de la LJCA y serán las que se hallen legitimadas como parte demandante o demandada. En relación a su tramitación, “se interpone ante el propio juzgado que dictó la sentencia, en un plazo de quince días y mediante escrito que contenga las alegaciones del apelante.”⁴¹⁷

El tercero es el recurso de casación, contenido en el artículo 86 de la LJCA, establece que: “las sentencias dictadas en única instancia por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán

⁴¹⁵ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 21/06/2015, 17:56 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴¹⁶ Cosculluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 407, p. 514.

⁴¹⁷ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p.918.

susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.”⁴¹⁸

Es un recurso que se puede accionar por los supuestos establecidos en el artículo 88. 1 de la LJCA, los cuales son los siguientes: a) Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción. b) Incompetencia o inadecuación del procedimiento. c) Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte. d) Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.⁴¹⁹

En relación a la procedencia de este recurso de casación y la relación que tiene en el presente estudio se fundamenta en el artículo 86 de la LJCA aquí se especifica la procedencia del mismo sólo en asuntos que no sean inferiores a 600.000 euros, pero cuando se trata de sentencias que se dictan en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales no importará la cuantía, será procedente aun si es inferior a lo establecido.

En el artículo 86. 3 de la LJCA, de forma clara menciona la procedencia del recurso contra las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general. De ahí que, tratándose de la nulidad de disposiciones las partes tienen medios de defensa contra las sentencias dictadas por órganos jurisdiccionales de menor jerarquía.

Conforme al artículo 86.4 de la ya señalada ley, se contempla el supuesto en el cual la procedencia del recurso de casación contra sentencia de las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia será sólo si hay infracción de normas de Derecho estatal o comunitario europeo que sea

⁴¹⁸ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 27/06/2015, 17:36 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴¹⁹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 27/06/2015, 17:36 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

relevante y determinante del fallo recurrido. La relevancia y determinación, algunos autores señalan que “el Tribunal Supremo ha venido endureciendo la interpretación conjunta de estos dos preceptos para inadmitir todos aquellos recursos en cuyo escrito de preparación no se expone un juicio de relevancia, suficiente preciso y detallado.”⁴²⁰

La relevancia para la admisión, es un candado para la admisión que puede ocasionar problemas, debido a diversas apreciaciones de los jueces que resuelven. Referente a la legitimación para interponerlo, “quienes hubieren sido parte en el procedimiento han de presentar escrito manifestando su intención de interponer el recurso, en el plazo de diez días a partir del siguiente a la notificación de la resolución, ante el mismo órgano que la hubiera dictado.”⁴²¹

El cuarto es el Recursos de casación para la unificación de doctrina, contenido en los artículos 96 al 99 de la LJCA, es un recurso que “puede impugnar y en su caso, conseguir la revocación de una sentencia por que sea contraria con otra u otras dictadas en casos sustancialmente iguales, de modo que al resolver el recurso el Tribunal competente unifica la doctrina jurisprudencial sobre el tipo de asuntos de que se trate.”⁴²²

El artículo 96 de la LJCA establece que procederá este recurso contra sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia y también son recurribles las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia dictadas en única instancia cuando la contradicción se produzca con sentencias del Tribunal Supremo.

El recurso de casación para la unificación de doctrina sólo puede ser interpuesto con la “finalidad primordial de unificar criterios y declarar la doctrina procedente en Derecho ante la existencia de fallos contradictorios”.⁴²³ En

⁴²⁰ Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p. 918.

⁴²¹ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *op. cit.*, nota 380, p. 366.

⁴²² Sánchez Morón, Miguel, *op. cit.*, nota 377, p.923.

⁴²³ Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio y Litago Lledo Rosa, *op. cit.*, nota 408, p. 249.

relación al plazo para la interposición de este recurso, está en el artículo 97 de la LJCA, que establece que “será de treinta días contados desde el día siguiente de la notificación de la sentencia.”⁴²⁴

El quinto es el recurso de casación en interés de la Ley, es un recurso que procede, de acuerdo al artículo 100 de la LJCA contra “las sentencias dictadas en única instancia por los Jueces de lo Contencioso-administrativo y las pronunciadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, que no sean susceptibles de los recursos de casación.”⁴²⁵

La legitimación para interponerlo, se estipula que “sólo lo puede interponer la Administración pública territorial que tenga interés legítimo en el asunto o las Entidades o Corporaciones que ostenten la representación y defensa de intereses de carácter general o corporaciones con interés legítimo, así como el Ministerio Fiscal y la Administración General del Estado.”⁴²⁶

El siguiente recurso es el de la revisión de sentencias, contenido en el artículo 102 de la LJCA, es un recurso que se tiene gran diferencia con los establecidos en México, por el motivo que son precedentes contra sentencia que ya son firmes y en el caso de México no operan recursos contra sentencias que ya son declaradas firmes. Mencionaré la totalidad de los supuestos en que procede este recurso, debido a los efectos que puede llegar a tener.

Hay lugar a revisión de una sentencia firme cuando:

a) Si después de pronunciada se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado.

⁴²⁴ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 28/06/2015, 13:00 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴²⁵ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 28/06/2015, 13:20 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴²⁶ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *op. cit.*, nota 380, p. 369.

b) Si hubiere recaído en virtud de documentos que, al tiempo de dictarse aquélla, ignoraba una de las partes haber sido reconocidos y declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después.

c) Si habiéndose dictado en virtud de prueba testifical, los testigos hubieren sido condenados por falso testimonio dado en las declaraciones que sirvieron de fundamento a la sentencia.

d) Si se hubiere dictado sentencia en virtud de cohecho, prevaricación, violencia u otra maquinación fraudulenta.

Desde el punto de vista jurídico, es un recurso que aplicado de forma razonable puede reparar graves injusticias cometidas por los órganos jurisdiccionales; las sentencia firmes que se pueden recurrir son las dictadas por el “Tribunal Supremo, Audiencia Nacional o Tribunales Superiores de Justicia y los Juzgados.”⁴²⁷

En otras palabras, se puede decir que es un recurso como busca “combatir la firmeza de las resoluciones judiciales, dejado sin efectos la cosa juzgada de las sentencia recurrida, afectando a la seguridad de los litigantes”.⁴²⁸ En ese tenor, están autores que consideran que afecta la seguridad jurídica de los litigantes, pero desde otro punto de vista, las causas por las que procede pueden generar mayor seguridad jurídica si se reparan alguna de las causas por las que procede este recurso.

El séptimo recurso contenido en la LJCA es el recurso contra las resoluciones del Secretario judicial, establecido en el artículo 102 bis de la ley señalada; procede contra “las diligencias de ordenación y decretos no definitivos del Secretario judicial.”⁴²⁹

Como se muestra los medios de defensa a los que puede acudir un sujeto pasivo de la relación jurídica en España son específicos y no los resuelven las

⁴²⁷ Martín Mateo, Ramón y Díez Sánchez Juan José, *op. cit.*, nota 380, p. 370.

⁴²⁸ Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio y Litago Lledo Rosa, *op. cit.*, nota 408, p. 258.

⁴²⁹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, [en línea], [citado 28/06/2015, 13:26 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

mismas autoridades que lo dictan. Los efectos que producen las sentencias que se dictan en las vía contenciosa- administrativa, en el recurso de amparo judicial, son generales, es decir, *erga-omnes*, no sólo se busca resolver la controversia entre las partes sino que en el caso de que sean disposiciones de carácter general anularlas que no se apliquen a otras personas que se encuentran en igual circunstancias.

Así es dable llegar a la conclusión que son procedimientos y recursos que protegen a los contribuyentes por el hecho de proteger sus derechos fundamentales de disposiciones generales que son contrarias a los mismos o las transgreden.

4.4.8. Medios de control constitucional

Recurso de amparo constitucional

El recurso de amparo judicial o también conocido como amparo judicial es tramitado ante los órganos que pertenecen al Poder Judicial y procede contra los derechos fundamentales contenidos en los artículos 14 al 29 y 30.2 de la CE ya mencionados., se tramita conforme a los principios de preferencia y sumatoriedad.

El recurso de amparo constitucional se tramita ante el TC que como ya quedó establecido en párrafos anteriores, es un órgano que no pertenece al Poder judicial, pero que de acuerdo a sus funciones es el encargado de realizar un control de constitucionalidad concentrado y conforme a sus competencias es el encargado de resolver los recursos de amparo constitucional que se presenten.

Las personas que tienen legitimación activa para tramitar el recurso de amparo de acuerdo con el artículo 53. 2 de la CE son los siguientes: Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal

Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.⁴³⁰

En el artículo señalado se establece que podrá interponer el recurso de amparo ante el TC cualquier persona a la que se le violen sus derechos fundamentales. Se estipula también que “la legitimación activa para interponer el recurso de amparo corresponde según el artículo 162.1.b de la Constitución, a <<toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo>>, así como al Defensor del Pueblo o el Ministerio Fiscal.”⁴³¹

El defensor del pueblo, como bien señala Ruiz Robledo, es el *ombudsman* creado por la CE en su artículo 54, de ahí que, es el alto comisionado de la Cortes Generales para defender los derechos fundamentales y supervisar la actividad de las Administraciones Públicas. De acuerdo a sus facultades puede realizar de oficio o a instancia de parte cualquier investigación sobre actos y resoluciones de cualquier administración, salvo la de justicia.⁴³²

El Ministerio Fiscal, de acuerdo al artículo 2 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal se define como “un órgano de relevancia constitucional con personalidad jurídica propia, integrado con autonomía funcional en el Poder Judicial, y ejerce su misión por medio de órganos propios, conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad.”⁴³³

La facultad que tiene de interponer recurso de amparo el defensor del pueblo y el Ministerio Fiscal son clara diferencia con el Estado mexicano, esto por el motivo que en México la Comisión Nacional de Derechos Humanos o las

⁴³⁰ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 13/07/2015, 12:20 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>.

⁴³¹ Pla Boix, Anna M., *Las garantías de los derechos fundamentales* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramallera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 636.

⁴³² Ruíz Robledo, Agustín, *op. cit.*, nota 268, p.220.

⁴³³ Ley 50/1981 de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal (en línea), (citado 13/07/2015, 13:32 horas), formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-837>

Comisiones Estatales de Derechos Humanos o más aún la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no pueden interponer un recurso de amparo, denominado en México como juicio de amparo.

Otro beneficio que se otorga al gobernado es la facultad que establece el artículo 46.2 de la LOTC la cual establece que: “si el recurso se promueve por el Defensor del Pueblo o el Ministerio Fiscal, la Sala competente para conocer del amparo constitucional lo comunicará a los posibles agraviados que fueran conocidos y ordenará anunciar la interposición del recurso en el "Boletín Oficial del Estado" a efectos de comparecencia de otros posibles interesados. Dicha publicación tendrá carácter preferente.”⁴³⁴

Siendo más específico en cuanto a la legitimación activa del recurso de amparo señala Pérez Royo lo siguiente: “en los recursos contra actos del poder legislativo y para la protección de la objeción de conciencia están legitimados las personas afectadas, el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal en los recursos contra actos del poder ejecutivo y judicial quienes hayan sido parte en el proceso judicial correspondiente además el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal.”⁴³⁵

La LOTC, es clara al especificar en su articulado que podrán interponer recurso de amparo el que tenga el interés legítimo, de ahí que, “en su STC 114/2002 el Tribunal Constitucional reconoce interés legítimo a un sindicato para recurrir en amparo contra los actos que vulneran la libertad sindical de uno o de sus afiliados y en su STC 174/2002 el Tribunal también reconoce interés legítimo al padre de una persona incapaz para recurrir en amparo contra la vulneración de la tutela judicial efectiva producida en el proceso de incapacitación.”⁴³⁶

Ley 50/1981 de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal (en línea), (citado 13/07/2015, 13:32 horas), formato pdf, disponible en: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-837>

⁴³⁴ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 13/07/2015, 20:19 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴³⁵ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 471

⁴³⁶ Pla Boix, Anna M. *op. cit.*, nota 431, p. 636.

El recurso de amparo, es procedente de acuerdo con el artículo 41 de la LOTC contra las violaciones de los derechos y libertades contenidos en los artículos 14 al 29 y la objeción de conciencia contenida en el artículo 30 ya mencionados, originadas por las disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simple vía de hecho de los poderes públicos del Estado, las comunidades autónomas y demás entes públicos de carácter territorial, corporativo o institucional, así como de sus funcionarios o agentes.⁴³⁷

En el artículo 43 de la LOTC se estipula que también es procedente contra “las decisiones o actos sin valor de Ley, emanados de las Cortes o de cualquiera de sus órganos, o de las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, o de sus órganos”.⁴³⁸ que violen los derechos fundamentales. En el presente numeral señalado se establece dos puntos de interés, los cual son señalados por el jurista Pérez Royo del análisis que realiza del presente artículo y son los siguientes: “que no cabe recurso de amparo contra leyes o contra actos con fuerza de ley. Las leyes y actos con fuerza de ley sólo pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional a través del Recurso o la Cuestión de Inconstitucionalidad.”⁴³⁹

Del examen anterior se advierte la improcedencia del recurso de amparo contra leyes que violan los derechos fundamentales, en este punto señalo algunas diferencias con el juicio de amparo que se tramita en el Estado Mexicano:

- a) En México sí es procedente el juicio de amparo contra leyes que violen derechos humanos.
- b) En México no existe un determinado número de artículos en específico sobre los cuales proceda el juicio de amparo.
- c) En México al referirse a violación de derechos se hace en relación a derechos humanos y no a derechos fundamentales., sin realizar la

⁴³⁷ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 13/07/2015, 20:29 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴³⁸ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 13/07/2015, 20:40 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴³⁹ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 469.

diferenciación entre unos y otros, sólo resalto que la procedencia del juicio de amparo en México es contra cualquier derecho contenido en la Constitución.

En relación a los plazos para interponer un recurso de amparo, es necesario especificar en qué caso se deben agotar la vía económico–administrativa y la vía contencioso –administrativa y los señalar con claridad los tiempos de interponer un recurso de amparo. En el artículo 42 de la LOTC se establece en plazo de tres meses cuando se trate de decisiones o actos sin valor de Ley, emanados de las Cortes o de cualquiera de sus órganos, o de las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, o de sus órganos. En consecuencia se establece por algunos autores que “se trata del único recurso de amparo directo ante el Tribunal Constitucional. En este caso no hay que acudir previamente a los Tribunales ordinarios.”⁴⁴⁰

En el artículo 43 de la LOTC contiene el segundo término para interponer en recurso de amparo y menciona como requisito agotar la vía judicial, en palabras de Pla Boix se explica que: “en lo que concierne al procedimiento debe interponerse en los veinte días siguientes al de la notificación de la resolución recaída en el previo proceso judicial cuando el objeto directo del recurso lo constituya una actuación administrativa. (art. 43.2).”⁴⁴¹

El siguiente plazo está señalado en el artículo 44 de la LOTC, el cual menciono en su totalidad por los requisitos que se piden para su procedencia, se trata de un tipo de recurso de amparo que tuvieron su origen inmediato y directo en un acto u omisión de un órgano judicial podrán dar lugar a este recurso siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

1. Que se hayan agotado todos los medios de impugnación previstos por las normas procesales para el caso concreto dentro de la vía judicial.
2. Que la violación del derecho o libertad sea imputable de modo inmediato y directo a una acción u omisión del órgano judicial con independencia de los hechos que dieron lugar al proceso en que aquellas se produjeron, acerca de los que, en ningún caso, entrará a conocer el Tribunal Constitucional.

⁴⁴⁰ *Idem.*

⁴⁴¹ Pla Boix, Anna M. *op. cit.*, nota 431, p. 638.

3. Que se haya denunciado formalmente en el proceso, si hubo oportunidad, la vulneración del derecho constitucional tan pronto como, una vez conocida, hubiera lugar para ello.

4. El plazo para interponer el recurso de amparo será de 30 días, a partir de la notificación de la resolución recaída en el proceso judicial.⁴⁴²

En relación con la procedencia de este tipo de recurso de amparo se establece la necesidad de agotar la vía judicial, que establece que en ningún caso el TC conocerá de los hechos del procedimiento, sólo de los actos u omisiones del órgano jurisdiccional, debiendo haber agotado en su caso algún recurso anterior al recurso de amparo.

En México lo que se pide para la procedencia del juicio de amparo en algunos casos es también agotar los recursos y ser el juicio de amparo la última forma de dar solución a una violación de derechos humanos, esto bajo el principio de definitividad señalado en la doctrina.

La admisión del recurso de amparo, es un punto que tiene gran diferencia con el Estado mexicano, ya que sigue funcionando de la misma forma como operaba en España hasta antes del 2007 como menciona Ruiz Robledo, en relación a lo siguiente: “en la demanda sólo había que exponer los hechos y alegar los fundamentos jurídicos por los que se consideraba que un derecho fundamental había sido violado.”⁴⁴³

Los cambios que se tienen a partir de Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, publicado en la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado, son trascendentales para el recurso de amparo español, en especial, como bien lo señalan varios autores, lo establecido en el artículo 50 de la LOTC que trata sobre la admisión del recurso de amparo.

Lo que viene a cambiar esta Ley antes mencionada es que para la admisión del recurso de amparo es necesario de acuerdo al artículo 50. 1 inciso b) lo

⁴⁴² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 14/07/2015, 11:04 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁴³ Ruíz Robledo, Agustín, *op. cit.*, nota 268, p.215.

siguiente: “Que el contenido del recurso justifique una decisión sobre el fondo por parte del Tribunal Constitucional en razón de su especial trascendencia constitucional, que se apreciará atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia, y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales.”⁴⁴⁴

Al establecer como requisito que el recurso de amparo que se presenta deberá tener especial trascendencia constitucional, se menciona que este requisito produjo lo siguiente: “el número de inadmisiones ha aumentado de las 7.442 en 2006 (último año antes de la reforma) a las 12.474 de año 2008.”⁴⁴⁵

Este requisito establecido en la legislación española hace una enorme diferencia con el juicio de amparo en México, debido a que en México su admisibilidad no requiere de este requisito, en conclusión, es una clara diferencia con el juicio de amparo en México.

El requisito de admisibilidad de especial trascendencia constitucional del recurso de amparo, deja lugar a dudas en cuanto a su aplicación y una desventaja en las personas al dejar en manos del Estado decidir si se cumple.

Los efectos que produce la sentencia del recurso de amparo, están contenidos en los artículos 53 al 58 de la LOTC, los cuales menciono y especifico diferencias de los mismos con efectos que producen las sentencias de juicio de amparo en México. En artículo 53 de la LOTC estipula que la Sala o la Sección podrán otorgar o denegar el amparo.

El artículo 55 de la LOTC, establece los pronunciamientos que se emiten en la sentencia de recurso de amparo cuando se otorga, los cuales son los siguientes:

⁴⁴⁴ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 14/07/2015, 12:44 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorg_trib.pdf

⁴⁴⁵ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 472.

- a) Declaración de nulidad de la decisión, acto o resolución que hayan impedido el pleno ejercicio de los derechos o libertades protegidos, con determinación, en su caso, de la extensión de sus efectos.
- b) Reconocimiento del derecho o libertad pública, de conformidad con su contenido constitucionalmente declarado.
- c) Restablecimiento del recurrente en la integridad de su derecho o libertad con la adopción de las medidas apropiadas, en su caso, para su conservación.⁴⁴⁶

Del inciso a) se alude que la declaratoria de nulidad de un acto o resolución podrá extender sus efectos, esto conforme al artículo 46.2, es en el caso en el cual el recurso de amparo haya sido tramitado por el Defensor del Pueblo o por el Ministerio Fiscal. Es una diferencia de tiene gran importancia en el contribuyente porque podrá extender sus efectos. Conforme a estos efectos no se prohíbe que en materia tributaria proceda. Es una diferencia con el juicio de amparo mexicano, porque los efectos del juicio de amparo en materia tributaria sólo están limitados a las partes.

Los efectos establecidos en los incisos b) y c), el primero menciona que puede reconocer un derecho o una libertad y el segundo es la restitución de los derechos o la conservación de los mismos. Tienen efectos parecidos a los contenidos en el artículo 77 de la Ley de amparo, reglamentaria de los artículos 103 Y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales son los siguientes "I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; y II. Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo exija."⁴⁴⁷

⁴⁴⁶ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 14/07/2015, 12:44 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁴⁷ Ley de amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fecha de consulta, [en línea], [citado 14/07/2015, 17: 22 horas], formato pdf, disponible en internet: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_140714.pdf

Una de las diferencias del recurso de amparo español y el juicio de amparo mexicano es la contenida en el artículo 55.2 de la LOTC, la cual es la siguiente: “en el supuesto de que el recurso de amparo debiera ser estimado porque, a juicio de la Sala o, en su caso, la Sección, la ley aplicada lesione derechos fundamentales o libertades públicas, se elevará la cuestión al Pleno con suspensión del plazo para dictar sentencia, de conformidad con lo prevenido en los artículos 35 y siguientes.”⁴⁴⁸

En consecuencia, en el supuesto en el que una ley lesione derechos fundamentales la misma autoridad plantea la cuestión de inconstitucionalidad, en palabras de Pla Boix se explica de la siguiente manera:

En el supuesto en el que el recurso de amparo debiera ser estimado porque, a juicio de la sala o, en su caso, la sección, la ley aplicada lesione derechos fundamentales o libertades públicas, se elevará la cuestión al pleno con suspensión del plazo para dictar sentencia, de conformidad en los artículos 35 y siguientes. Se trata de la llamada autocuestión que debe tramitarse como si de un recurso de control de constitucionalidad se tratara.⁴⁴⁹

En consecuencia, la autocuestión o como otros autores la denominan la autocuestión de inconstitucionalidad, es un control de constitucionalidad accionado por la misma sala o sección del TC que está conociendo del recurso de amparo, de ahí que “está obligada a elevar al Pleno la cuestión de inconstitucionalidad, con suspensión del plazo para dictar sentencia en el recurso de amparo, a fin de que el Pleno, siguiendo el procedimiento regulado en el art. 37 LOTC, se pronuncie con los efectos propios de la sentencia sobre declaración de inconstitucionalidad sobre la ley de la que el recurso de amparo trae causa.”⁴⁵⁰

4.4.9. Cuestión de inconstitucionalidad

⁴⁴⁸ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 14/07/2015, 12:44 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁴⁹ Pla Boix, Anna M. *op. cit.*, nota 441, p. 639

⁴⁵⁰ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 745.

Los efectos que produce la autocuestión de inconstitucionalidad son los mismos que produce la cuestión de inconstitucionalidad. La cuestión de inconstitucionalidad, es otro medio de control constitucional que está contenida en el artículo 163 de la CE que dice: “cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.”⁴⁵¹

En el artículo 35.1 de la LOTC se establece que: “Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.”⁴⁵²

En la LOTC en su artículo 29 establece que los medios para que una ley pueda ser declarada inconstitucional son: “a) El recurso de inconstitucionalidad. b) La cuestión de inconstitucionalidad promovida por Jueces o Tribunales.”⁴⁵³

Señalados los fundamentos, se estipula que la cuestión de inconstitucionalidad “se configura como un instrumento que cubre la doble finalidad de asegurar el principio de supremacía constitucional, eliminando del ordenamiento jurídico aquellas normas que resultan contrarias a la Constitución, y la de tutelar los derechos de las partes en el proceso, los cuales pueden verse vulnerados por una norma inconstitucional.”⁴⁵⁴

⁴⁵¹ La constitución española de 1978,[en línea], [citado 15/07/2015, 13:00 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>.

⁴⁵² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 15/07/2015, 13:54 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁵³ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 15/07/2015, 13:04 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁵⁴ Sospedra Navas, Francisco José, *Justicia constitucional y procesos constitucionales*, España, Thomson Reuters, 2011, p.158.

Los que tienen la legitimación activa en la cuestión de inconstitucionalidad es, como establece el artículo 163 de la CE el órgano judicial y se especifica en el artículo 35.1 que el juez o el Tribunal, de ahí que, “pueden plantear la cuestión de inconstitucionalidad desde el Juez de Paz hasta el Tribunal Supremo.”⁴⁵⁵

En el artículo 35.1 ya mencionado, se establece que puede plantearse la cuestión de inconstitucionalidad de oficio o a instancia de parte, en consecuencia de acuerdo a lo señalado se podría suponer que las partes en el proceso pueden tener la legitimación activa, para aclarar este punto explica Pérez Royo que el hecho de que las partes puedan instar del órgano judicial el planteamiento de la cuestión, no quiere decir que exista un <<derecho>> de las partes a que tal cuestión se plantee, sino que la decisión de plantearla o no es una decisión discrecional del órgano judicial, no recurrible por las partes, aunque la solicitud de que se plantee dicha cuestión puede renovarse en instancias ulteriores hasta que exista una sentencia firme.⁴⁵⁶

Aclarado que legitimación activa en la cuestión de inconstitucionalidad corresponde a los órganos judiciales, puntualizo contra qué tipo de leyes procede este procedimiento, en el título segundo de la LOTC que trata sobre los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad se establece en el artículo 27.2 de la LOTC las normas con rango de ley que pueden ser declaradas inconstitucionales, las cuales son las siguientes:

- a) Los Estatutos de Autonomía y las demás Leyes orgánicas.
- b) Las demás Leyes, disposiciones normativas y actos del Estado con fuerza de Ley. En el caso de los Decretos legislativos, la competencia del Tribunal se entiende sin perjuicio de lo previsto en el número 6 del artículo 82 de la Constitución.
- c) Los Tratados Internacionales.
- d) Los Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales.⁴⁵⁷

⁴⁵⁵ *Ibidem*, p.161.

⁴⁵⁶ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 743.

⁴⁵⁷ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 15/07/2015, 14:34 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

Mencionada contra que procedencia de la cuestión de inconstitucionalidad es necesario especifica que “la norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestione ha de ser aplicable en el proceso ad quo, lo cual es uno de los presupuestos necesarios para apreciar la relevancia en la resolución del proceso”.⁴⁵⁸ En otras palabras, la cuestión de inconstitucionalidad tiene que tener su origen en la ley que se está aplicando al caso concreto dentro del juicio que se esté llevando a cabo.

La tramitación de la cuestión de inconstitucionalidad, en el artículo 35 de la LOTC está contemplado el procedimiento que debe seguir el órgano judicial y se rige bajo las siguientes reglas:

- a) Sólo se podrá plantear dentro del plazo para dictar sentencia o la resolución que se tratase.
- b) Se deberá concretar la ley o normas con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestione.
- c) Especificar el supuesto constitucional que se supone infringido.
- d) Justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión.
- e) Antes de dictar el auto en el cual el órgano judicial decide si admite o niega la presentación ante el TC, se darán diez días a las partes y al Ministerio Fiscal para alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantearla.
- f) El órgano judicial resolverá en el término de tres días si tramita o no la cuestión de inconstitucionalidad. (El auto que se dicte no admite recurso).⁴⁵⁹

En relación con el procedimiento y de la facultad de discrecionalidad que tiene el órgano judicial de plantar la cuestión de inconstitucionalidad, señalo lo mencionado por varios autores; “la decisión del órgano judicial es discrecional, pero tiene que ser una decisión motivada, que se tome en el curso de un

⁴⁵⁸ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p.158.

⁴⁵⁹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 15/07/2015, 17:49 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

proceso y que contenga un juicio de relevancia lo suficientemente consistente como para justificar la intervención del Tribunal Constitucional.”⁴⁶⁰

Bajo esa tesitura, recae en el órgano judicial la decisión de plantear ante el TC la cuestión de inconstitucionalidad, esta facultad discrecional para que logre mejores resultados debe contar con jueces expertos en detectar cuando se viole la CE por una ley o norma, esto lo menciono por las siguientes razones, aun cuando las partes o el Ministerio Fiscal presente sus alegaciones en las cuales funda y motiva el por qué se debe tramitar la cuestión de inconstitucionalidad si el juez o el órgano judicial considera que no es viable interponerla se quedará sin ser presentada ante el TC y no podrán recurrir a esa decisión del juez o del órgano judicial por que no se admite ningún recurso.

A causa de la presentación de la cuestión de inconstitucionalidad se producen los siguientes efectos: “provocará la suspensión provisional de las actuaciones en el proceso judicial (a quo) hasta que el tribunal se pronuncie sobre su admisión (art. 35.3 LOTC), pero no de la ley impugnada (art.30 LOTC)”.⁴⁶¹

Hasta este punto la función es sólo del órgano judicial, en el artículo 37 de la LOTC se estipula el procedimiento que debe seguir la cuestión de inconstitucionalidad una vez que se plantea ante el TC, y se continúa de la siguiente manera:

1. El TC admite la cuestión de inconstitucionalidad, o rechaza si faltaren las condiciones procesales o fuere notoriamente infundada. El en caso de no admisión el TC deberá fundar su decisión.
2. Se deberá publicar la admisión en el Boletín Oficial del Estado.
3. Una vez publicada la admisión de la cuestión de inconstitucionalidad las partes podrán personarse ante el TC dentro de los 15 días siguientes de su publicación.
4. Una vez que comparecieron las partes dentro de los 15 días después de la publicación de la admisión, tendrán un plazo de 15 días para presentar alegaciones.

⁴⁶⁰ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 743.

⁴⁶¹ Expósito, Enriqueta, *El control constitucional de las normas con fuerza de ley* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012, p. 401.

5. El TC dará traslado al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Fiscal General del Estado, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia.

6. En el caso que se afecte una Ley o una disposición normativa con fuerza de Ley dictadas por una Comunidad Autónoma, también se dará traslado a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma, los cuales podrán presentar alegaciones en el plazo común de 15 días.

7. Concluidos las alegaciones y trascurrido el plazo, el TC dictará sentencia en el plazo de 15 días, o si considera necesario se podrá ampliar a 30 días.⁴⁶²

Dentro del procedimiento está permitido la acumulación de otros procesos constitucionales, en ese tenor, en palabras de Sospedra Navas manifiesta que el proceso de cuestión de inconstitucionalidad es susceptible de ser acumulado a otros procesos constitucionales, su fundamento está en el artículo 83 de la LOTC el cual establece que podrá ser de oficio o a instancia de parte la acumulación de aquellos procesos con objetos conexos que justifiquen la unidad de tramitación y decisión.⁴⁶³

Los efectos de la sentencia de la cuestión de inconstitucionalidad y del recurso de inconstitucionalidad son los mismos. Por el momento sólo señalo que “la sentencia en estos procedimientos es una decisión negativa, mediante la cual el Tribunal Constitucional constata que la interpretación inicial de la Constitución efectuada por el legislador al aprobar la ley no es correcta y que está en contradicción con la voluntad manifiesta en su día por el constituyente al aprobarse el texto constitucional en los términos en que se hizo.”⁴⁶⁴

4.4.10 Recurso de inconstitucionalidad

El recurso de inconstitucionalidad, está contenido en la LOTC en el título II referente a los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad en los artículos 31 al 34. En palabras de la autora Expósito, establece que es un procedimiento de control abstracto de las normas con fuerza de ley, tanto en

⁴⁶² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 16/07/2015, 11:00 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁶³ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 201 y 202.

⁴⁶⁴ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 745.

su origen como en su sustancia. En su origen, porque permite realizar una valoración de la ley en abstracto, sin tener en cuenta si esa ley se aplica o no. En su sustanciación, es también un control abstracto porque el Tribunal sólo tiene en cuenta la Constitución y, en su caso, el denominado bloque de constitucionalidad.⁴⁶⁵

Como bien se establece es un medio de control constitucional abstracto, porque no requiere que se aplique la ley para poder enjuiciarla, de ahí que “la sentencia sólo afecta a la validez de la ley, pero no a los casos concretos o las sentencias que la aplicaron durante su vigencia.”⁴⁶⁶

La legitimación activa para tramitar el recurso de inconstitucionalidad de acuerdo con el artículo 32 de la LOTC están facultados para activar este tipo de procedimiento los siguientes:

1. El Presidente del Gobierno, El Defensor del Pueblo, Cincuenta Diputados, Cincuenta Senadores, cuando se trate de Estatutos de Autonomía y demás Leyes del Estado, orgánicas o en cualesquiera de sus formas, y disposiciones normativas y actos del Estado o de las Comunidades Autónomas con fuerza de Ley, Tratados Internacionales y Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales.
2. Los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las Comunidades Autónomas, cuando se trate de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía.⁴⁶⁷

En relación a la legitimación activa procedo a aclarar ciertos puntos para no dar lugar a confusión, en el caso de los cincuenta diputados o senadores que tienen la legitimación activa, esta “se reconoce a una agrupación ocasional de parlamentarios que se unen al sólo efecto de impugnar la validez constitucional de una ley”.⁴⁶⁸ lo cual “permite el acceso a la impugnación de las minorías parlamentarias, con mayor flexibilidad en el caso de los Diputados, puesto que

⁴⁶⁵ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 393.

⁴⁶⁶ Coscolluela Montaner, Luis, *op. cit.*, nota 407, 2014, p.102.

⁴⁶⁷ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 16/07/2015, 14:03 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁶⁸ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 394.

la proporción necesaria es menor que la de los Senadores”.⁴⁶⁹ Otro punto que preciso es el referente al Defensor del Pueblo, “sólo se confiere al órgano estatal y no se extiende a las figuras similares existentes en las comunidades autónomas.”⁴⁷⁰

La tramitación y plazos para interponer el recurso de inconstitucionalidad, conforme al artículo 33 y 34 de la LOTC es el siguiente:

1. El plazo será de 3 meses a partir de la publicación de la ley, disposición o acto con fuerza de ley.
2. Se presentara la demanda ante el TC, en la cual deberán expresarse las circunstancias de identidad de las personas u órganos que ejercitan la acción y, en su caso, de sus comisionados.
3. La demanda deberá concretar la ley o disposición que se impugna y precisará el precepto constitucional que se entiende infringido.
4. Se admitirá la demanda por el TC se correrá traslado al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por conducto del Ministerio de Justicia.
5. Si se trata de una Ley o disposición con fuerza de Ley dictada por una Comunidad Autónoma, se correrá traslado a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma, con el fin de que puedan personarse y formulen sus alegaciones.
6. Se dará por el TC un plazo de 15 días para que puedan apersonarse y presenten sus alegaciones.
7. Trascurrido el plazo señalado, el TC dictará sentencia en un plazo de 10 días, que podrá ser ampliado a 30 días si se estima necesario.⁴⁷¹

El artículo 33.2 de la LOTC establece un procedimiento en el cual se busca que no se presente el recurso de inconstitucionalidad, es decir, se solicitará que “se abra un proceso de negociación entre el Estado y las Comunidades Autónomas con la finalidad de evitar la interposición del recurso”.⁴⁷² La forma

⁴⁶⁹ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 192.

⁴⁷⁰ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 394.

⁴⁷¹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 16/07/2015, 15:03 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁷² Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 195.

en que se realiza este proceso de negociación como lo denomina Sospedra Navas, se desarrolla, conforme a la letra de la ley, en el artículo ya señalado de la siguiente manera:

- a) Que se reúna la Comisión Bilateral de Cooperación entre la Administración General del Estado y la respectiva Comunidad Autónoma, pudiendo solicitar su convocatoria cualquiera de las dos Administraciones.
- b) Que en el seno de la mencionada Comisión Bilateral se haya adoptado un acuerdo sobre iniciación de negociaciones para resolver las discrepancias, pudiendo instar, en su caso, la modificación del texto normativo. Este acuerdo podrá hacer referencia a la invocación o no de la suspensión de la norma en el caso de presentarse el recurso en el plazo previsto en este apartado.
- c) Que el acuerdo sea puesto en conocimiento del Tribunal Constitucional por los órganos anteriormente mencionados dentro de los tres meses siguientes a la publicación de la Ley, disposición o acto con fuerza de Ley, y se inserte en el "Boletín Oficial del Estado" y en el "Diario Oficial" de la Comunidad Autónoma correspondiente.⁴⁷³

Por consiguiente, cuando se trate de negociar para no interponer el recurso de inconstitucionalidad, se contará conforme al artículo ya aludido con un plazo de 9 meses, importante mencionar que sólo el Presidente del Gobierno y los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas están autorizados para realizar dichos acuerdos. En ese contexto, "en el caso de que el recurso se produzca contra Normas Forales fiscales de los Territorios de Álvara, Guipúcoa y Vizcaya, los trámites anteriores se entenderán con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales (disposición adicional quinta de la LOTC)."⁴⁷⁴

En la LOTC en su título IV están contenidos los conflictos constitucionales en sus artículos 59 a 75 quince, pero estos conflictos "únicamente se pueden producir cuando se suscita una controversia entre el Estado y una Comunidad Autónoma o entre dos Comunidades Autónomas entres sí, acerca de la

⁴⁷³ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 16/07/2015, 15:03 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁷⁴ Pérez Royo, Javier, *op. cit.*, nota 261, p. 741.

titularidad de una competencia ejercida a través de una disposición sin fuerza de ley o a través de una resolución o simple acto administrativo.”⁴⁷⁵

Si bien estas formas de resolver conflictos de competencias contenidas en la LOTC no son medios de control constitucional, comentaré el artículo 78 de la LOTC. En este numeral están contenidos los conflictos negativos, que consisten en lo siguiente:

En el caso de que un órgano de la Administración del Estado declinare su competencia para resolver cualquier pretensión deducida ante el mismo por persona física o jurídica, por entender que la competencia corresponde a una Comunidad Autónoma, el interesado, tras haber agotado la vía administrativa mediante recurso ante el Ministerio correspondiente, podrá reproducir su pretensión ante el órgano ejecutivo colegiado de la Comunidad Autónoma que la resolución declare competente.⁴⁷⁶

Por consiguiente, se faculta a una persona para que tramite, en caso de que la Administración se declare incompetente, una acción para que el sujeto activo encuentre una respuesta a su pretensión.

4.4.11. Los efectos de las sentencias

Los efectos de las sentencias de los medios de control constitucional en el ámbito interno del Estado y sus efectos en el espacio internacional son diversos.

La resolución de los recursos de amparo y los efectos que produce están, de acuerdo a la LOTC contenidos en los artículos 53 al 58, sólo el plazo para dictar la sentencia está contenido en el artículo 52.3 y será de 10 días a partir del día señalado para la vista o deliberación.

En el artículo 53 de la LOTC se establece que la sentencia producirá el otorgamiento o la denegación de amparo. De ahí que “una vez formuladas las alegaciones de las partes, concluyen mediante sentencia, salvo en aquellos

⁴⁷⁵ *Ibidem*, p. 748.

⁴⁷⁶ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 21/07/2015, 19:03 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

casos en que terminan de forma anormal: desistimiento, pérdida de objeto, etc. Su apreciación puede ser en auto o en sentencia”.⁴⁷⁷ Como señala la sentencia 230/2006 del TC referida por Pérez Tremps, nada impide que este Tribunal en momento o fase procesal distintos a los previstos para la admisión de los recursos de amparo y, por tanto, también en el trámite de dictar sentencia, puedan examinar incluso de oficio los requisitos exigidos para la admisión a trámite del recurso y, en sus caso de comprobar su incumplimiento dictar un pronunciamiento de inadmisión del amparo solicitado.⁴⁷⁸

La estructura de las sentencia de recurso de amparo “consta de 4 partes: encabezamiento, antecedentes de hecho, fundamentos jurídicos y fallo”.⁴⁷⁹ De ahí que, las sentencias del juicio de amparo que se dictan en México no tienen mayor diferencia, salvo la inadmisión del recurso que puede darse en la sentencia en España.

En el artículo 54 de la LOTC, se establece el límite que tiene el TC, el cual consiste en que este sólo debe limitar “su función a concretar si se han violado derechos o libertades del demandante y a preservar o restablecer estos derechos o libertades, y se abstendrá de cualquier otra consideración sobre la actuación de los órganos jurisdiccionales”.⁴⁸⁰ Pero, esta limitación, como bien señala Gutiérrez Gil de las sentencias que cita (STC 130/1991, de 6 de junio, FJ 4 y SSTC 46/1982, de 12 de julio, FJ; y 85/2003 de 8 de mayo, FJ 6 a) no significa que el tribunal deba abstraerse de las consecuencias jurídicas que el órgano judicial extraiga de tales hechos cuando, viéndose afectado un derecho fundamental, aquellas consecuencias resulten lesivas para el derecho fundamental en cuestión, del mismo modo que no tiene impedido el

⁴⁷⁷ Pérez Tremps, Pablo, *Sistema de justicia constitucional*, España, Thomson Reuters, 2010, p. 132.

⁴⁷⁸ *Ibidem*, p. 133.

⁴⁷⁹ Tenorio, Pedro, *El recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Perspectivas de reforma*, Fundación Wolters Kluwer, España, 2014, p. 234.

⁴⁸⁰ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional, [en línea], [citado 20/07/2015, 11:34 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

conocimiento de los hechos en el orden a la ilustración o análisis reflexivo de los antecedentes que puedan resultar necesarios para su decisión.⁴⁸¹

En el artículo 55. 1 de la LOTC que ya fue citado se establece el sentido en el cual se pueden dictar las sentencias de recurso de amparo. También explique que en el artículo 55.2 está establecido que en el caso de violación de derechos humanos, la Sala o la Sección deberá plantear la cuestión de constitucionalidad al pleno, denominada por varios autores como la autocuestión de inconstitucionalidad o cuestión interna. Por lo que ahora mencionaré algunos puntos importantes de la sentencia del recurso de amparo, antes de adentrarme al estudio de los efectos de los procesos de constitucionalidad de cuestión de inconstitucionalidad y recurso de inconstitucionalidad.

En el artículo 56 de la LOTC, se estipula que la interposición del recurso de amparo no suspende los actos o la sentencia que se impugna, salvo que si la ejecución de los mismos pudiera hacer perder la finalidad del recurso de amparo. De ahí que se puede pedir la suspensión total o parcial de sus efectos. También se establecen la adopción de medidas cautelares para que no se pierda la finalidad del mismo, las cuales podrán solicitarse hasta antes de que se dicte sentencia. En algunos casos la Sala o la Sección podrá pedir, fianza para poder otorgar la suspensión o en su caso las medidas cautelares, esto por posibles daños o perjuicios que pudieren originarse.⁴⁸²

En España como en México también se pueden emitir votos particulares en las sentencias de recurso de amparo, denominado en México juicio de amparo, pero en el caso de España los efectos que causas son de gran trascendencia, esto por lo siguiente:

El voto particular puede estar en el origen de que una jurisdicción que revise el caso con posterioridad (en el caso de nuestro Tribunal Constitucional, el

⁴⁸¹ González Rivas, Juan José (coord.), *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, España*, Wolters Kluwer España, 2010, p. 583.

⁴⁸² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 20/07/2015, 13:06 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

Tribunal Europeo de Derechos Humanos), anule la decisión del órgano judicial. Los órganos colegiados procuran evitar la formulación de votos particulares, de forma que procuran ponerse de acuerdo en la introducción de los matices en la redacción de la sentencia.⁴⁸³

Por consiguiente, la tramitación de un recurso de amparo además de poder originar que la Sala o Sección interponga la autocuestión de inconstitucionalidad al Pleno, puede este recurso de amparo plantearse ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH), de ahí que los efectos que produce serán diferentes, porque técnicamente lo que se recurre ante el TEDH no es la sentencia o la decisión del Tribunal Constitucional, ni una eventual condena del TEDH puede comportar automáticamente la nulidad de dicha sentencia o decisión interna. No obstante en algunos casos, una condena del TEDH ha comportado una posterior actuación del Tribunal Constitucional cuya finalidad es la reparación de la lesión por la que España haya sido condenada (STC 245/1991).⁴⁸⁴

Después de todo, en relación con los efectos que produce la sentencia de recurso de amparo, es de gran importancia señalar que los efectos que se producen no tienen efectos *erga-omnes*, es decir las sentencias que se emitan en estos procesos sólo benefician a las partes del proceso. Dicho en otras palabras “la sentencia se refiere a situaciones jurídicas individualizadas, por lo que no alcanzan la eficacia *erga-omnes* a que se refiere el art. 164 de la CE, produciendo efectos de cosa juzgada entre las partes, y sin perjuicio de la obligación de todos los poderes públicos de cumplir lo que el Tribunal Constitucional resuelve, tal como se establece en el art. 87.1 de la LOTC.”⁴⁸⁵

En efecto, las sentencias del recurso de amparo producen efectos sólo entre las partes, en México las sentencias del juicio de amparo también producen sólo efectos entre las partes, la diferencia entre los efectos de estos Estados está en que España en el caso de que una ley o norma viole algún derecho fundamental, la Sala o Sección planteará la autocuestión de

⁴⁸³ Tenorio, Pedro, *op. cit.*, nota 479, p. 236

⁴⁸⁴ Pérez Tremps, Pablo, *op. cit.*, nota 477, p. 134.

⁴⁸⁵ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 348.

inconstitucionalidad, la cual tendrá los mismos efectos que la cuestión de inconstitucionalidad, que entre los más importante efectos que produce este proceso es el efecto *erga-omnes*. De gran importancia mencionar que el recurso de amparo en España tiene el requisito de especial trascendencia constitucional, lo cual sirve de filtro para la admisión de estos procesos.

Tocante a los efectos de las sentencias que se producen en los procedimientos de inconstitucionalidad de los procesos de cuestión de constitucionalidad promovida por jueces o tribunales y los recursos de inconstitucionalidad, puedo señalar el artículo 164 de la CE que aplica para todos los medios de control constitucional, y establece lo siguiente:

1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.
2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad.⁴⁸⁶

En relación con el artículo aludido, las sentencias pueden tener votos particulares, tienen efectos *erga-omnes*, causan estado a partir del día siguiente de su publicación, no admiten recurso alguno y la declaratoria de inconstitucionalidad puede ser sólo de la parte que sea contraria a la CE.

En el título VII de la LOTC, referente a las disposiciones comunes del procedimiento, en su artículo 86 se establece que las decisiones de los procesos constitucionales se producirán mediante sentencia, las cuales se publicarán en el Boletín Oficial del Estado dentro de los 30 días siguientes del fallo o también puede disponer que se publiquen en otro medio.⁴⁸⁷ En este

⁴⁸⁶ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 20/07/2015, 17:00 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>.

⁴⁸⁷ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 20/07/2015, 18:00 horas], formato pdf, Disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

artículo se establece que se protegerá el artículo 18.4 de la CE, el cual contiene el derecho de limitar el uso de la información para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno goce de sus derechos. En ese tenor, establece el artículo 87.1 de la CE que “todos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva.”⁴⁸⁸

En el artículo 38.1 de la LOTC se establecen los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad, los cuales son: tendrán efecto de cosa juzgada y vinculan a todos los poderes públicos y producen efectos generales una vez que se publican en el Boletín Oficial del Estado.⁴⁸⁹ Especificado en relación a los efectos de cosa juzgada, Expósito explica que: “desde la perspectiva formal, la cosa juzgada supone que la sentencia es firme, es decir, inimpugnable; mientras que desde la perspectiva material, la cosa juzgada impone a determinados contenidos de la sentencia una especial fuerza vinculante para futuros procesos que impide que sobre el mismo recurso recaiga un nuevo pronunciamiento.”⁴⁹⁰

Dentro de los efectos de la sentencia en relación a que es cosa juzgada, los efectos que produce con los demás casos que se están tramitando por las mismas causas son los siguientes: “los procesos de inconstitucionalidad pendientes en relación con la misma norma declarada inconstitucional mediante resolución <<que tienen el valor de cosa juzgada y plenos efectos frente a todos (arts. 164.1 CE y 38.1 LOTC)>> carecen sobrevenidamente de objeto al haber sido expulsada del ordenamiento (ATC 176/2009, 1 de junio).”⁴⁹¹

⁴⁸⁸ La constitución española de 1978, [en línea], [citado 20/07/2015, 17:05 horas], formato pdf, disponible en: <http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html#t8c1>.

⁴⁸⁹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 20/07/2015, 18:00 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁹⁰ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 406.

⁴⁹¹ González Rivas, Juan José, *op. cit.*, nota 481, p. 428.

En el artículo 38.2 de la LOTC se establece una limitante para poder plantear de nueva cuenta un recurso de inconstitucionalidad o un conflicto por autonomía local, esto al establecer que se “impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional”.⁴⁹² En otras palabras, en el supuesto en el cual el TC conoció de un proceso similar al que están planteando bajo las mismas normas y los mismos preceptos, el TC está facultado para negarse entrar a conocer del asunto, argumentando que ya existe un planteamiento en el mismo sentido. Importante mencionar que “nada impide que por medio de una cuestión de inconstitucionalidad el Tribunal vuelva a enjuiciar una norma cuya constitucionalidad ya fue declarada en anterior recurso de inconstitucionalidad (STC 139/ 1993); como tampoco cabe deducir que resulte imposible el planteamiento de sucesivas cuestiones de inconstitucionalidad (ATC 93/1991).”⁴⁹³

Los efectos de la sentencia que declara la inconstitucionalidad pueden extenderse, establece el artículo 39.1 de la LOTC que “Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”. Este artículo no requiere mayor explicación, sólo menciono que los efectos que se producen pueden tener grandes consecuencias en el sistema jurídico. El artículo 39.2, sólo establece la facultad del TC de poder fundar la inconstitucionalidad aun en supuestos que no hayan sido invocados.⁴⁹⁴

En el artículo 40 de la LOTC, es donde se debe especificar bien los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad, ya que el mismo artículo es el que hace las diferencias en relación a cierto tipo de materias. De ahí que, el

⁴⁹² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 21/07/2015, 09:12 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁴⁹³ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 405.

⁴⁹⁴ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 21/07/2015, 09:40 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

alcance de las sentencias es en un principio prospectivo, de manera que no permite revisar procesos fenecidos mediante sentencias de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en los procesos penales o contencioso-administrativo referentes a un procedimiento sancionador en que como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.⁴⁹⁵

Por consiguiente, algunos autores realizan una clasificación de los diversos tipos de sentencias que dicta el TC, entre ellas señala Expósito la siguiente:

-Sentencias meramente interpretativas: en ellas el Tribunal selecciona, entre las diversas interpretaciones posibles, aquélla que es conforme a la Constitución, salvando la inconstitucionalidad de la ley enjuiciada pero sólo en la medida que sea aplicada en el sentido indicado por el Tribunal (por ejemplo STC 115/1987).

-Sentencias de mera inconstitucionalidad. Son aquéllas que aun declarando la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada, el Tribunal no impone su nulidad, sino que opta por realizar advertencias, recomendaciones o mandatos al legislador para que modifique la ley en un plazo determinado (por ejemplo STC 45/1989).

-Sentencias manipulativas. En este tipo de pronunciamientos el Tribunal no se limita sólo a una interpretación conforme de la ley sino que introduce nuevas normas en el ordenamiento y supera su función estrictamente constitucional para convertirse en un verdadero legislador positivo.⁴⁹⁶

En el último tipo de sentencia que señala esta autora, se le otorga el carácter de legislador al TC, pero aquí es donde entra lo que algunos autores denominan mutación constitucional, es decir, que el supuesto jurídico al no ser estático el derecho puede tomar otro significado e incluso otra interpretación a través del tiempo, sin ser necesariamente un legislador el TC, sino que adecuo

⁴⁹⁵ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 203.

⁴⁹⁶ Expósito, Enriqueta, *op. cit.*, nota 461, p. 406.

el anunciado jurídico a las necesidades actuales y no por ese motivo se debe considerar un legislador positivo.

En el primer tipo de sentencias de la clasificación de la jurista Expósito, se hace mención de lo que la doctrina y diversos autores a denominado interpretación conforme, la cual como bien se señala es en la cual el TC elige una de las posibles interpretaciones que sea conforme a la Constitución. De manera que, como señala Sospedra Navas “en el caso español y en relación al pronunciamiento de inconstitucionalidad, hay una zona de discrecionalidad donde el Tribunal Constitucional puede conformar los efectos de la sentencia declaratoria de inconstitucionalidad de una norma con fuerza de ley.”⁴⁹⁷

En efecto en España el TC tiene discrecionalidad en la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley en relación con los efectos que puede causar.

En la doctrina Mexicana algunos autores como quedó establecido, manifiestan que no es tan fácil declarar la inconstitucionalidad de una norma, esto por los efectos que causa, ahora bien, estoy de acuerdo que tiene grandes efectos, pero, los cambios que se tienen en México a partir de la reforma del 2011 y las diversas modificaciones y tratados, así como el cambio de mentalidad de resolver a través de un silogismo, permite que la Suprema Corte de Justicia de la Nación fije los efectos que producirá una norma tributaria al momento que sea declarada inconstitucional, tratando de proteger la estabilidad económica del Estado, pero también buscar no seguir aplicando una norma de carácter tributario que sea contraria a la Constitución.

Es de aclararse, los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley o norma, en relación a la discrecionalidad se han venido aplicando.

Fue a partir de la sentencia 45/1989 que el Tribunal ha venido fijando el denominado <<efecto prospectivo>> de la declaratoria de inconstitucionalidad, lo que supone que los efectos de la anulación se producen desde la misma sentencia que declara la inconstitucionalidad, extendiendo la consideración de irreversibles a los actos administrativos firmes. Más recientemente, en la STC 132/2010 ha seguido el criterio de declarar la invalidez y no la nulidad, en el

⁴⁹⁷ Sospedra Navas, Francisco José, *op. cit.*, nota 454, p. 211.

pronunciamiento de inconstitucionalidad del art. 763.1 de la LEC, de tal manera que sigue produciendo sus efectos la norma hasta tanto se sustituya por una nueva.⁴⁹⁸

La importancia de este efecto prospectivo, se determina al determinar de forma clara los alcances de la declaratoria de inconstitucionalidad de la ley o norma, lo que también produce en los contribuyentes es seguridad jurídica, esto, por el motivo que en los siguientes pronunciamientos del TC conocen que el mismo fija los efectos y en su caso deberán aplicarse como el mismo lo determine.

En el artículo 40 de la LOTC se establece que “la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales”.⁴⁹⁹ Como ejemplo del contenido de este artículo se cita la “sentencia del Estatuto de Cataluña (v.gr. STC 31/2010), de 28 de junio [RTC 2010] donde el Tribunal Constitucional expresa la necesidad de reformar otros Estatutos de Autonomía que contienen disposiciones idénticas a las anuladas en el Estatuto catalán, en lo que puede entenderse un mandato implícito al legislador.”⁵⁰⁰

Con relación a esta sentencia se explica una de las formas de dictar resoluciones el TC porque “no obstante, los preceptos estatutarios no afectados por la declaratoria de inconstitucionalidad siguen vigentes y seguirán desarrollando sus efectos en nuestro ordenamiento jurídico.”⁵⁰¹

Los tratados internacionales, los convenios, los derechos humanos contenidos en los mismos, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos de la cual forman parte tanto España como México (OCDE), los tratados para

⁴⁹⁸ *Idem.*

⁴⁹⁹ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional,[en línea], [citado 21/07/2015, 09:40 horas], formato pdf, disponible en: www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/.../Lists/.../leyorgtrib.pdf

⁵⁰⁰ Sospedra Navas, Francisco José, op. cit., nota 454, p. 205 y 206.

⁵⁰¹ Balaguer Callejón, Francisco, *El Estado autonómico en el contexto de la integración Europea. Un comentario a la STC 31/2010, de 28 de junio* en Sanjuán Andrés, Francisco Javier, Estudio sobre la sentencia 31/2010, de 28 de junio, del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de autonomía de Cataluña, Madrid, Universidad Rey Juan Carlos Instituto de Derecho Público, 2011, p. 35.

evitar la doble imposición en materia tributaria que firman los Estados y los principios que se derivan de todos ellos son herramientas para el contribuyente que puede hacer valer cuando se violen sus derechos.

España al ser parte de la UE, genera a este Estado derechos y obligaciones, conforme al derecho europeo mencioné algunos de los principios que rigen las leyes internas y que no pueden ser violados por los Estados, esto genera en los sujetos contribuyentes que están dentro de la UE mayor seguridad jurídica, porque como se mencionó en el supuesto en el que un Estado quiera cobrar una cantidad mayor de tributación a una empresa extranjera que a una interna, vulnera como lo explica García Novoa el principio de seguridad jurídica.

En el artículo 10.2 de la CE se establece lo siguiente: “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.⁵⁰² De ahí derecho internacional tiene aplicación en España como una ampliación en la interpretación de derechos y los tribunales constitucionales deben convivir ahora con dos tribunales poderosos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJEU), en Luxemburgo (en el contexto de la Unión Europea) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en Estrasburgo (en el marco del Consejo de Europa). La jurisprudencia de estos dos órganos jurisdiccionales amplía las posibilidades de actuación de los jueces ordinarios de un modo tal que mina, o podría llegar a minar, el protagonismo de los tribunales constitucionales en lo que atañe el control de las leyes.⁵⁰³

Una vez establecida la vinculación que tienen los Estados miembros de la UE de convivir con estos órganos de justicia, menciono su integración del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (TJUE) “está integrado a su vez, por una

⁵⁰² La constitución española de 1978, [en línea], [citado 22/07/2015, 09:05 horas], formato pdf, disponible en: http://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucion_completa/index.html#t8c1.

⁵⁰³ Ferreres Comella, Víctor, *Una defensa del modelo europeo de control de constitucionalidad*, Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 183.

pluralidad de órganos: El tribunal de Justicia, el Tribunal General y los Tribunales Especializados.”⁵⁰⁴

En el tratado Lisboa, tratado por el que se establece una Constitución para Europa, en su artículo III- 369 se establece lo siguiente:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, sobre: a) la interpretación de la Constitución; b) la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal se pronunciará con la mayor brevedad.⁵⁰⁵

En el artículo aludido está contenida una acción ante el TJEU que pueden activar los jueces ordinarios, es decir, en el caso España sus jueces, cuando tengan duda sobre la aplicación del derecho comunitario. Conforme a este orden de ideas Ferreres Comella explica el caso Simmenthal, en el cual se estableció que “todos los jueces ordinarios encargados de resolver controversias concretas tienen la potestad de inaplicar directamente cualquier ley nacional que a su juicio infrinja el ordenamiento comunitario”. Pero, si “los jueces nacionales, en efecto, pueden consultar directamente al TJEU si tienen

⁵⁰⁴ *Ibidem*, p. 185.

⁵⁰⁵ Tratado Lisboa, tratado por el que se establece una Constitución para Europa, [en línea], [citado 22/07/2015, 11:45 horas], formato pdf, disponible en: http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/index_es.htm

dudas acerca de los principios generales y los derechos y libertades que el ordenamiento comunitario contiene.”⁵⁰⁶

En resumidas cuentas, los Estados que pertenecen a la UE, cuentan con órganos internacionales para proteger los derechos de las personas que son parte de estos Estados, se faculta a los jueces ordinarios para plantear, como lo denominan algunos juristas, una cuestión de constitucionalidad ante un juez internacional para resolver un problema de interpretación.

En México, los cambios que se dieron en el poder Judicial a partir del año 2011 en cuanto a la forma de resolver de los jueces, originaron avances en cuanto a la protección de los derechos de los contribuyentes, porque ahora cuando se violen sus derechos los jueces que resuelvan las controversias, con fundamento en el artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tienen la obligación no sólo de aplicar la Constitución sino también de interpretar conforme a los tratados internacionales, de ahí que el principio pro persona es una pieza fundamental en la forma de resolver de los jueces ordinarios en el Estado mexicano.

⁵⁰⁶ Ferreres Comella, Víctor, *op. cit.*, nota 503, p. 187 y 191.

CAPÍTULO 5

PROPUESTA PARA MÉXICO

5.1. Cuestión previa:

Los cambios al texto constitucional se regulan por el contenido del artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que la misma puede ser adicionada o reformada, y que para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas a su vez sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados; el Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso, harán el computo de los votos de las legislaturas y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas. Tena Ramirez señala que en efecto, el artículo 135 establece un órgano, integrado por la asociación del Congreso de la Unión y de las Legislaturas de los Estados, capaz de alterar la Constitución, mediante adiciones y reformas a la misma; ese órgano tiene que participar en alguna forma de la función soberana, desde el momento en que puede afectar la obra que es expresión de la soberanía; su función es, pues, función constituyente. Y como por otra parte, se trata de un órgano que sobrevive al autor de la Constitución, cuya vida se extinguió con su tarea, considerando que merece por todo ello el nombre de Poder Constituyente Permanente.⁵⁰⁷

El término de cambio constitucional puede utilizarse también para designar una modificación del significado de una norma constitucional. Esta modificación del significado no es lo mismo que un cambio del contenido de la norma. Este es una condición posible, pero no necesaria, de aquel. La modificación del significado puede producirse por un cambio de las circunstancias en el ámbito real y de la vida al que se refiere la norma constitucional, y en tal caso lo que ocurre es que aparece una función nueva o distinta para la norma. El concepto de cambio constitucional que se vincula a la mera modificación del significado

⁵⁰⁷ TENA RAMIREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Editorial Porrúa, trigésima séptima edición, 2005. p. 45-46.

de la norma es entonces un concepto de trama gruesa que necesita una ulterior precisión.⁵⁰⁸

Las legislaturas federales regularmente no son sujetas de felicitaciones por su trabajo legislativo, basta con analizar dos cartas abiertas escritas por el constitucionalista mexicano Miguel Carbonell en los años 1998 y 2002,⁵⁰⁹ donde se dirige a las legislaturas de una manera muy precisa sobre los trabajos tan lamentables producto de su incongruencia legislativa y de representación popular.

La reforma constitucional por el constituyente permanente del 6 de junio de 2011, pareciera acabar con la “formula de Otero” que la Constitución Mexicana de 1857 adoptó del Acta de Reformas,⁵¹⁰ situación que de entrada así pareciera, pero que limita a las normas generales en materia tributaria.

La eliminación de la “formula de Otero” ha sido demandada desde hace muchos años y con muy interesantes argumentos por juristas como Héctor Fix-Zamudio.⁵¹¹ Sin embargo, el principio de relatividad también tiene sus defensores, quienes incluso sostienen que es justamente debido a esta fórmula que se ha salvado el juicio de amparo, porque de otro modo el Poder Judicial federal no habría podido resistir las “presiones” de los otros poderes. Sin embargo, un constitucionalista mexicano de reconocido prestigio, Miguel Carbonell, expone que una propuesta de cambio que puede emprenderse en el corto plazo es la derogación del principio de relatividad de las sentencias de amparo, conocido como “formula de Otero” y contenido en la fracción II del artículo 107 constitucional⁵¹², pero esta propuesta no se limita a la materia tributaria.

⁵⁰⁸ WOLFGANG BÖCKENFÖRDE, Ernst, *Estudios sobre el Estado de Derecho y de la democracia*, trad. Rafael de Agapito Serrano, Editorial Trota, Madrid, 2000, p. 182.

⁵⁰⁹ CARBONELL, Miguel, *La construcción de la democracia constitucional*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 20 y 23.

⁵¹⁰ TENA RAMIREZ, Felipe, *op. cit.*, nota 507, p. 506.

⁵¹¹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, *“La declaración general de inconstitucionalidad y el juicio de amparo”*, Ensayos sobre el derecho de amparo, 2ª. ed. Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999, pp. 183 y ss.

⁵¹² CARBONELL, Miguel, *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales*, UNAM, México, 2004, p. 117.

Es importante mencionar que el amparo denominado fiscal (cuando en realidad es materia tributaria), contrario a lo que exponen los legisladores, debe estar fortalecido en cuanto a su finalidad esencial de mecanismos procesal que sirve para proteger los derechos tributarios de los gobernados, toda vez que se trata de una garantía reconocida dentro del sistema de derecho mexicano y que a partir de la otra reforma constitucional la del día 10 de junio de 2011 ya se contempla como un derecho humano. De este modo, se debe evitar que se le utilice para objetos que son ajenos de su finalidad esencial, ya que como menciona Carlos Elizondo y Luis Manuel Pérez de Acha⁵¹³: “Sería paradójico e inconcebible que las decisiones de la SCJN ocasionaran la erosión de los ingresos del Estado y, por ende, de sí misma. De ahí la responsabilidad de que sus decisiones tengan que tutelar tanto los ingresos públicos como la propiedad privada, buscando equilibrios que garanticen la subsistencia del Estado en dos vertientes imprescindibles desde la perspectiva de la Hacienda Pública: ingreso-gasto del Estado y garantías individuales de los gobernados.”

Los argumentos expuestos por los legisladores federales emanados de las tres principales fuerzas políticas del país que son los partidos Acción Nacional, de la Revolución Democrática, y Revolucionario Institucional, junto con los integrantes de las legislaturas locales en su aprobación de manera muy extraña, llegan a un consenso sobre la necesidad de “democratizar” el juicio de amparo contra leyes en materia tributaria por la prohibición arriba indicada.

Las ideas capitales sobre las que se erige el juicio de amparo, expresadas con singular nitidez en la fórmula “de Otero” y que sobrevivieron en la Constitución hasta las reformas del mes de junio de 2011 son las tres siguientes: 1ª. El juicio se sigue a petición de la parte agraviada por el acto inconstitucional; 2ª. Esa parte agraviada tiene que ser un individuo particular; 3ª. La sentencia se limitará a resolver el caso concreto, sin hacer declaraciones generales respecto de la ley o el acto que motivare la queja.⁵¹⁴

⁵¹³ ELIZONDO, Carlos y Luis Manuel Pérez de Acha, *Separación de poderes y garantías individuales. La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes*, México, Reforma, 28 de noviembre de 2006, p. 33.

⁵¹⁴ TENA RAMIREZ, Felipe, *op. cit.*, nota 507, p. 512.

Los antecedentes del juicio de amparo se remontan a la península de Yucatán, bajo un contexto nacional de pugna entre conservadores y liberales, dilemas entre centralismo y federalismo, intentos secesionistas y la búsqueda de un control constitucional distinto al político predominante en aquella época.

La Constitución de 1841 de Yucatán, por iniciativa de don Manuel Crescencio Rejón, estableció un artículo donde se reconocían los derechos del hombre y, por primera vez, se les denominó a éstos "garantías individuales" y se les dotó de un mecanismo jurídico para hacerlos exigibles de manera individual y reparar sus violaciones: el juicio de amparo. El sistema concebido por Rejón era amplio y estaba diseñado para impugnar no sólo violaciones de garantías individuales, sino la infracción de cualquier precepto constitucional, por parte de cualquiera de los poderes locales. El acta de reformas de 1847, la cual vino a restaurar la vigencia de la Constitución de 1824, dio vida jurídica al juicio de amparo a nivel federal. En estas reformas quedarían retomados dos principios de la Constitución yucateca: el de iniciativa o instancia de parte agraviada y el de relatividad de las decisiones.

El proyecto presentado por don Mariano Otero, limitado a la protección de las garantías individuales de libertad, seguridad, propiedad e igualdad, ampliado respecto de violaciones de todos los poderes federales y locales, prevaleció en la citada acta de reformas de 1847, mediante la fórmula jurídica que encierra los efectos de la sentencia del juicio de amparo tal como los conocemos hasta nuestros días, al otorgarle competencia a los tribunales de la Federación para proteger a "cualquier habitante de la República, en el ejercicio y conservación de los derechos que le conceden esta Constitución y las leyes constitucionales, contra todo ataque de los poderes legislativo y ejecutivo, ya de la Federación, ya de los Estados, limitándose dichos tribunales a impartir su protección en el caso particular sobre el que verse el proceso, sin hacer ninguna declaración general respecto de la ley o acto que la motivare."

La Constitución de 1857, reflejo fiel de la ideología individualista y liberal, consagró al individuo y sus derechos como el objeto principal de las instituciones políticas y sociales, las cuales debían supeditarse al respeto de los primeros y promover la protección, conservación y desarrollo de la

personalidad individual. En este sentido, instauró las bases del juicio de amparo y su reglamentación básica que se conoce hasta el día de hoy.

En esta Constitución desaparece el control constitucional mixto que estableció el Acta de Reformas de 1847, al eliminar el control por órgano político y mantener solamente el sistema de protección constitucional por vía y órgano jurisdiccional, bajo la competencia de los tribunales federales para conocer de violaciones a las garantías individuales y atendiendo a los principios de iniciativa de parte agraviada, substanciación judicial del procedimiento y relatividad de los fallos.

La gran reforma a la Constitución en 1917 se aparta del sentido individualista de la de 1857 y toma un sentido social predominante. Es en ésta cuando el juicio de amparo aparece como un medio de control constitucional integral a partir de la tutela no sólo de las garantías individuales, sino del régimen competencial entre autoridades federales y estados, mediante la inclusión de la garantía de legalidad.

La reforma Constitución revolucionaria de 1917 produjo un replanteamiento de la doctrina constitucional clásica liberal, transformó las ideas individualistas de los derechos del hombre, ya que sin abandonar la convicción de que las libertades espirituales y políticas de los individuos son base indispensable de su desarrollo integral y de la organización política democrática, introdujo el concepto de derechos sociales, matizando la libertad individual con el interés colectivo y estatuyendo derechos a favor de los grupos que requieren una tutela específica del Estado para una mejor realización de la justicia social.⁵¹⁵

Así, el objetivo del juicio de amparo se consolidó, por un lado, como un medio de control constitucional, y por el otro, como un instrumento para proteger al gobernado frente al poder público.

Las garantías individuales en 1917 surgen originalmente para proteger los derechos fundamentales del individuo (antes llamados “De los Derechos del Hombre” en la Constitución de 1857 reformada) considerados como derechos

⁵¹⁵ DE LA MADRID HURTADO, Miguel, *Estudios de Derecho Constitucional*, , México, Editorial Porrúa, tercera edición, 1986, p. 76-77.

humanos de primera generación: vida, libertad, igualdad, propiedad, integridad física. Sin embargo, el desarrollo de tales garantías no pudo mantenerse al margen de la evolución de los derechos humanos. Con el surgimiento de los llamados derechos humanos de segunda y tercera generación surgieron las garantías sociales, económicas y culturales, así como las de los pueblos indígenas.

Han existido momentos en que pretendiendo reformar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos limitando el juicio de amparo, el legislador ha considerado que ello es así ya que en el caso específico de las garantías de equidad y proporcionalidad en materia tributaria, se encuentra una supuesta disociación y afirman que éstas garantías no aparecen desarrolladas en el resto del mundo como derechos de los ciudadanos, exigibles o tutelados vía jurisdiccional.

En México en su tiempo Ernesto Flores Zavala opinaba que los principios de proporcionalidad y equidad ubicados en la fracción IV, del artículo 31, constitucional, implican un elemento de justicia tributaria,⁵¹⁶ es importante tomar en cuenta su análisis sobre los principios de justicia en la proporcionalidad y equidad de los impuestos, toda vez que ello nos ayuda a entenderlos como derechos y como parte de un equilibrio constitucional en la materia tributaria, que ahora se pretende desconocer con la reforma propuesta en pleno proceso legislativo.

En este punto, los legisladores han analizado el surgimiento de estas garantías en el orden jurídico mexicano, sin menoscabar el análisis minucioso que merece el tema desde su surgimiento a finales del siglo XIX, siendo para ello el punto de referencia obligado dentro del mismo la tesis de Ignacio L. Vallarta, en sus intentos de limitar la institución jurídica Mexicana. Esta tesis sostenía la improcedencia del amparo en los casos en que se impugnara la violación de artículos constitucionales ajenos a los derechos del hombre expresamente reconocidos en la Constitución. Es famoso el voto del ministro Vallarta en el amparo contra la contribución impuesta a las fábricas de hilos y tejidos en el

⁵¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Ed. Porrúa, 1995, p. 211.

año 1879, en el cual se sostiene la improcedencia del amparo contra los impuestos.

En aquélla ocasión el ministro Vallarta sostuvo que la sanción mediante el sufragio, que era el medio para elegir a los legisladores, era la única forma de inconformarse contra los impuestos injustos que estos determinasen. El legislador hace hincapié en que la tesis Vallarta se inscribe dentro de la teoría de la separación de poderes, conforme a la cual, la definición de la política tributaria corresponde a la soberanía popular, es decir, al Poder Legislativo de la Unión.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mantuvo la aplicación de la tesis Vallarta desde finales del siglo XIX hasta principios del XX, específicamente hasta 1925. Fue en este año, cuando ante los reiterados embates de los contribuyentes por lograr el reconocimiento de los principios de proporcionalidad y equidad como garantías individuales, el ministro Urbina presentó el proyecto de sentencia que dio lugar a la tesis que permitió la procedencia del amparo en contra de los impuestos desproporcionados e inequitativos.

De 1925 a 1962, la Corte se apartó de la tesis Vallarta de manera intermitente y de ninguna manera definitiva, admitiendo la posibilidad de impugnar la constitucionalidad de un impuesto que fuese exorbitante y ruinoso, pero también resolviendo casos en donde los argumentos de Vallarta fueron sostenidos como criterios de improcedencia.

Fue hasta 1962 cuando la Corte resolvió que el amparo es un recurso en manos del contribuyente y que los principios de proporcionalidad y equidad debían considerarse como garantías individuales.

Es claro que en los Estados Unidos Mexicanos de 1988 a 1995, se inició la especialización en materia tributaria por parte de los órganos jurisdiccionales y de la educación de los gobernados a defenderse en contra de actos arbitrarios de las autoridades fiscales e incluso de los yerros legislativos del Poder Legislativo al momento de crear normas fiscales, aumentando en consecuencia de manera considerable el número de juicios de amparo, así como los

argumentos que no dejan de ser complejos relacionados con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Con la reestructuración del Poder Judicial y de la SCJN en 1995, un número creciente de contribuyentes promovió multiplicidad de juicios, aumentando con ello las declaraciones de inconstitucionalidad de ciertos tributos.

Los legisladores en su lucha por limitar la institución jurídica en materia tributaria, han llegado a afirmar de manera categórica cuando son ellos los que debían hacer leyes tributarias o fiscales atendiendo a los principios constitucionales de la tributación, que desde la apertura de la interpretación de dichos principios a la fecha, la SCJN no ha tenido posibilidad de sostener un criterio claro y consistente sobre la interpretación y alcances de los principios de proporcionalidad y equidad como garantías individuales; esto, supuestamente debido a que las hipótesis jurídicas de las diversas normas tributarias requieren la adaptación de tales principios a cada caso en particular y, en muchos casos, la dinámica de la SCJN no ha permitido la maduración de los mismos criterios.⁵¹⁷

Pensar en la restricción o desaparición del amparo en materia fiscal (tributario), sería retroceder e incluso desconocer la obligación constitucional de ofrecer mecanismos de protección de derechos en materia fiscal (tributaria),⁵¹⁸ la iniciativa presentada en 2009 no prosperó, sin embargo con la reforma constitucional del día 6 de junio de 2011 no se limita el juicio de amparo como se pretendía entonces, sino se excluye en su totalidad a las normas generales en materia tributaria.

En el mismo sentido, los legisladores federales en su intento de acotar el amparo en materia fiscal (tributaria) han argumentado que han existido tres etapas principales para lograrlo: a) periodo de preeminencia de la tesis Vallarta (hasta 1925); b) periodo post-Vallarta, caracterizado por vaivenes e indefinición sobre la calidad de los citados principios como garantías individuales (1925-

⁵¹⁷ Parte de las argumentaciones de los legisladores federales pretendiendo el 31 de marzo de 2009 adicionar un inciso a) a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁵¹⁸ GONGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 311.

1962), y c) periodo de proporcionalidad y equidad, (a partir de 1962), donde éstos son reconocidos formalmente por la SCJN, pero sin que exista, según ellos, una delimitación conceptual de los mismos.

En la búsqueda de una explicación a los incentivos y razones para haber definido tales principios como garantías individuales, los legisladores advierten que el criterio de la SCJN surgió como respuesta a la debilidad de las instituciones y a una concentración excesiva de poder en el Ejecutivo federal.

Así, adquiere sentido pleno el alejamiento definitivo por parte de la SCJN de la tesis Vallarta, en virtud de que sus postulados habían dejado de tener cabida alguna en la circunstancia de la época. Tratan de no soslayar el contexto anterior, ya que según ellos, éste demuestra que no había forma de exigir una modificación a la política fiscal más que mediante el contrapeso de las decisiones de la SCJN.

Los legisladores llegaron a considerar en 2009 que México ya era diferente, que se encontraba bajo un contexto político e institucional distinto, que exigía la adecuación de nuestra figura de amparo en materia fiscal (tributario); las premisas bajo las cuales fueron reconocidos como garantías individuales los principios de proporcionalidad y equidad, consideran que a esa fecha ya habían cambiado y que el equilibrio entre los poderes constituidos actualmente según ello es una realidad, no obstante decían, que debe quedar completamente claro que su intención en ese momento no pretendía desconocer las entonces garantías individuales en materia tributaria, sino que pretendían renovar la vía procesal para hacerlos valer de manera más efectiva para todos los mexicanos.

Especial mención hacen a la iniciativa al considerar que ésta pretende reposicionar la labor del poder legislativo para refrescar las ideas de equilibrio entre poderes que el Constituyente original plasmó en nuestra Ley Fundamental. Ello, a través de una mayor estabilidad de sus resoluciones legislativas.

Los legisladores consideraban que si bien es cierto que el juicio de amparo es una magnífica herramienta de protección de garantías individuales al alcance

del ciudadano, también lo es que las actuales normas procesales que lo regulan necesitan actualizarse para atender las justificadas demandas de la sociedad, señalan que se habían observado en los últimos años que las deficiencias en la regulación procesal del amparo habían repercutido seriamente en el funcionamiento del orden jurídico mexicano, algunas de las cuales han derivado en injusticias sociales que no pueden pasar desapercibidas a los ojos del Poder Legislativo.

En este sentido, es en el ámbito tributario donde es manifiesto que el sistema de impugnación de leyes tributarias había generado distorsiones importantes que se apartan, según ellos, sustancialmente de la intención original del juicio de amparo.

La definición y alcances de los principios de proporcionalidad y equidad no es una tarea sencilla. Más aún, la experiencia adquirida en los últimos años da cuenta de la imposibilidad de obtener premisas homogéneas, dada la diversidad de tributos y de hipótesis impositivas que de cada uno de ellos deriva, sin olvidar que el creador de la norma es el Poder Legislativo que proponía hacer los cambios al artículo 107 constitucional; éste es uno de los preceptos más complejos de nuestra Constitución federal y comparte con los artículos 27 y 123 su naturaleza reglamentaria, por lo que contiene numerosas y diversas disposiciones que resulta muy difícil describir de manera sucinta.⁵¹⁹

De una manera arbitraria consideraron que la consecuencia de ello ha sido el desarrollo de un amplio espectro de argumentaciones altamente técnicas, propuestas por los litigantes especializados para hacer maleables los supuestos impositivos en su beneficio. Señalan que esta especialización tiene un alto costo que solamente puede ser asumido por los grandes consorcios – por sí o con el apoyo de importantes despachos- que a la vez son los únicos beneficiarios de las resoluciones favorables que se emiten.

Razón por la cuál, las constantes impugnaciones sobre las disposiciones fiscales obligan a generar año con año blindajes técnico jurídicos más sólidos

⁵¹⁹ FIX ZAMUDIO, Héctor, *Derechos del pueblo mexicano*. México a través de sus constituciones, México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, Vol. I, Tomo 10, Serie VI, artículo 95-110, 1994, p. 512.

y, por ende, más sofisticados, situación que insisto, si se tuviera un sistema fiscal sencillo y apegado a las normas constitucionales de la tributación, no habría impugnaciones, el resultado tiene un efecto sobre toda la sociedad al obligársele a observar disposiciones fiscales cada vez más complejas y que generan mayores costos de cumplimiento pero generadas por el poder legislativo.

Sin asumir su responsabilidad en la creación de este tipo de norma, pensaban de una manera paradójica que los contribuyentes propician la complejidad de la materia fiscal al tener algunos más recursos para instrumentar nuevas planeaciones fiscales y presentar argumentaciones jurídicas que los exentan de la aplicación del régimen impositivo, dejando como legado para el resto de la sociedad un laberinto de criterios técnicos inaccesibles para el público en general, que derivan en menores posibilidades de impugnar las disposiciones que, en su caso, les afecten.

Una de sus principales tesis de apoyo de los legisladores en ese intento de reformar la Constitución Mexicana en 2009, era que en el periodo de 2002 al 2007, el porcentaje de contribuyentes promoventes de amparos contra leyes fiscales osciló solamente entre el 2 por ciento y 3 por ciento del total de contribuyentes registrados. De esa minoría, sólo aquellos que obtuvieron resultados favorables se beneficiaron de la protección constitucional, dejando al resto de los contribuyentes en desigualdad de circunstancias, por el principio de relatividad de las sentencias, esto es, que solo aquella persona que solicite el amparo y protección de las Justicia de la Unión y acredite la afectación, se le desvincularía la norma inconstitucional de su esfera jurídica, no existiendo un efecto general.

De manera irresponsable los legisladores piensan que una consecuencia directa de la distorsión mencionada en los párrafos anteriores es que cada ciudadano se encuentra ante la posibilidad de tener un régimen fiscal individual, dependiendo de la cantidad de resoluciones favorables en su haber y que dicha consecuencia es, en sí misma, es contraria a la naturaleza del juicio de amparo y al principio de equidad tributaria.

Sin que a la fecha en el Código Fiscal de la Federación exista una descripción de los que es “decisión de negocios”, los legisladores consideraban como un problema estrechamente vinculado con lo anterior, en que las ventajas económicas y competitivas que conlleva el liberarse del pago de impuestos, ha provocado que la promoción de amparos constituya una decisión de negocios, independientemente de si la norma es susceptible de ser declarada inconstitucional y que por ello se ha creado, en consecuencia, un incentivo para que todas las empresas planeen sus ejercicios y operaciones fiscales contemplando la promoción de juicios de amparo para librarse de las contribuciones debidas y colocarse en una situación de ventaja frente a sus competidores, poniendo en evidencia que el amparo contra leyes tributarias –a diferencia de lo que sucede en otras materias según ellos– ha dejado de tener como objetivo fundamental la protección de derechos fundamentales y de la supremacía constitucional.

Los legisladores insistían en que era pertinente aclarar que no se trataba de poner en tela de juicio la libertad y el derecho de los contribuyentes de cuestionar ante los tribunales la constitucionalidad de una norma tributaria que consideren violatoria de sus derechos fundamentales en esa época así reconocidos, pero sí corresponde evitar que el juicio de amparo se pudiera convertir, prioritariamente, en un instrumento de planificación financiera tendiente a evitar el pago de contribuciones o bien obtener devoluciones millonarias.

Otro problema que veían entonces los legisladores es que a pesar de que el número de contribuyentes en aptitud de acceder al juicio de amparo es mínimo, en relación con el universo total de contribuyentes, la cantidad de juicios que colman los tribunales es contundente, ello lo determinan en razón a los informes de labores de la primera sala de la SCJN correspondientes a los años 2006 y 2007 que señalaron que las impugnaciones relativas a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relacionadas con leyes fiscales, ocuparon el 85 por ciento de los asuntos tramitados en esa sala y el 54 por ciento, respectivamente, aun y cuando la especialización de esa sala no es la materia administrativa. Asimismo, las estadísticas del Sistema Integral de Seguimiento y Evaluación de

Procesos de la Procuraduría Fiscal de la Federación indican que de 2002 a 2007 se observó un incremento del 176 por ciento de amparos promovidos en relación con los cinco años anteriores.

Considero que la actuación de los gobernados frente al Estado es buena ya que durante muchos años se le temía a las consecuencias de defender sus derechos y hoy que crece la cultura de la defensa jurídica entre los contribuyentes, el Estado se espanta.

La inclusión de la materia fiscal en el artículo 8º. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, sobre garantías judiciales, tiene directa incidencia en materia fiscal en un doble aspecto sobre la legislación nacional, ya que su incompatibilidad con el Pacto implica su derogación tácita, o la obligación de sancionar las modificaciones necesarias para que aquélla asegure la efectividad de los derechos y libertades amparados por la Convención. A su vez, la transgresión de tales derechos y libertades abre la posibilidad de recurrir ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.⁵²⁰

Es evidente que este incremento y la consecuente sobrecarga del Poder Judicial en la materia fiscal derivan de las siguientes razones: (i) al no reformarse las leyes declaradas inconstitucionales, los particulares continúan promoviendo, año con año, juicios de amparo en su contra; (ii) aun cuando la ley es declarada constitucional, no existe legalmente una causal clara de improcedencia y, por tanto, los particulares continúan impugnándola en busca de un error procesal que se les otorgue finalmente una sentencia favorable; las mencionadas resoluciones judiciales suelen tener como efecto que se modifiquen anualmente las leyes tributarias para corregir las distorsiones creadas a raíz de las resoluciones de los juicios de amparo, lo que hace que cada ejercicio la legislación sea más compleja y dé pie a nuevas impugnaciones, situación que no existiría, insisto, si el legislador elaborara las normas fiscales de conformidad con los principios constitucionales de la tributación.

⁵²⁰ SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Argentina, Depalma, 1991, p. 390.

Un fenómeno de reciente aparición, consiste en la interposición masiva de juicios de amparo contra leyes fiscales, los legisladores consideran que estas actitudes por parte de los contribuyentes se perfilan como una práctica reiterada y que las sentencias de primera instancia recaídas a juicios de amparo contra leyes fiscales que son promovidos de manera masiva, en todos los casos son impugnadas, de tal forma que siempre es la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que se avoca a la resolución de fondo de dichos asuntos. Por ello es que se hace indispensable adecuar la normatividad a efecto de prever las herramientas jurídicas necesarias para atender de manera eficiente esta nueva circunstancia.

Otro problema que “vislumbraban” los legisladores es que el presupuesto nacional ante este tipo de acciones legales en contra de las leyes tributarias, desestabiliza la hacienda pública, y es que la impugnación sistemática de las leyes fiscales emitidas de manera contraria a los principios constitucionales de la tributación por parte del Poder Legislativo, si bien es un derecho legítimo de los contribuyentes, no menos cierto es según su apreciación, que genera una contingencia que pone en entredicho la certeza sobre los ingresos públicos y, por tanto, sobre la disponibilidad de recursos para satisfacer el gasto público, al menos hasta en tanto se emita una resolución definitiva sobre su constitucionalidad, y por ende, esta incertidumbre afecta recursos presupuestarios importantes, máxime si se toma en cuenta que las impugnaciones recientes versan sobre tributos que constituyen pilares fundamentales de la recaudación en los Estados Unidos Mexicanos; por otra parte, contemplan que el impacto no sólo es potencial sino que se actualiza cuando las resoluciones favorables a los contribuyentes imponen el deber de devolución por parte de la Hacienda Pública. Así, en el periodo 2001-2006 el Estado mexicano devolvió 47 mil 183 millones de pesos, en cumplimiento de sentencias de amparo relativas a diversos conceptos de los impuestos sobre la renta (ISR), al valor agregado (IVA), especial sobre producción y servicios (IEPS), entre otros.

Es sorprendente que los legisladores consideren que en este sentido, tomando en cuenta que las garantías de proporcionalidad y equidad no pueden desvincularse del deber constitucional de contribuir al gasto público, resulta

imperativo reflexionar si los efectos restitutorios del juicio de amparo, fundamentales e indiscutibles tratándose de las demás garantías consagradas en la Constitución, deben extenderse irrestrictamente en el caso de las garantías en materia tributaria. Los recursos que financian el gasto público provienen del pago de las contribuciones de todos los ciudadanos y se traducen en los cimientos para el crecimiento y desarrollo de toda la sociedad, por lo que el interés particular no puede prevalecer sobre el bien común.

Sin realizar el soporte correspondiente, los legisladores precisaban que la revisión de las vías de defensa constitucional del contribuyente es, en ese tiempo, un tema objeto de intenso debate y ha sido abordado frecuentemente en muy diversos foros y que en todo caso, puede sostenerse que existe consenso en el sentido de que la justicia constitucional tributaria no beneficia a las mayorías, satura y sobrecarga los tribunales, pone en riesgo el presupuesto público en los tres niveles de gobierno y no es adecuada para atender la imposición masiva de juicios, por tal razón es que la reforma que se propuso y que fue votada en lo general y en lo particular por la Cámara de Diputados en ese año 2009, estaba enfocada a corregir la problemática planteada, buscando erradicar por completo las supuestas distorsiones que ha causado el abuso de la institución de amparo.

El proceso propuesto por los legisladores en ese entonces, mediante el cual se impugnarían las leyes fiscales, se sustanciará dentro de un mismo juicio y se resolverá mediante una sola sentencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que evitará la problemática que genera miles de juicios y altos costos para su tramitación.

Lo anterior se basa en la experiencia obtenida del trámite de asuntos masivos como fue el caso de los amparos promovidos con motivo de la nueva Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), así como los interpuestos contra la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) y la Ley de los Depósitos en Efectivo (LIDE), en los cuales se tuvo que innovar mediante acuerdos del Consejo de la Judicatura Federal para acumular los miles de asuntos y resolverlos mediante un criterio uniforme.

Hoy el Poder Judicial de la Federación se encuentra enfrascado en el mismo dilema, ya que existen miles de juicios de amparo promovidos en contra de las reformas fiscales vigentes a partir del ejercicio fiscal del año 2014, presentadas mediante la miscelánea fiscal el 8 de septiembre de 2013 por el titular del Poder Ejecutivo Federal, el C. Enrique Peña Nieto, donde están impugnados diversos temas como las nuevas obligaciones de contar con un buzón electrónico (tributario) para notificaciones de actos administrativos, el envío de la contabilidad por medios electrónicos, así como la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales a los contribuyentes vía electrónica, entre otras.

Seguramente la miscelánea fiscal que se publica el día de hoy 18 de noviembre de 2015 en el Diario Oficial de la Federación por parte del Poder Ejecutivo Federal, mediante la cual se dan a conocer la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, las reformas, adiciones y derogaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Ley Federal de Derechos (tasas en España) y al Código Fiscal de la Federación, tendrán que ser analizadas de manera minuciosa para que una vez que entren en vigor el día 1 de enero de 2016, los contribuyentes en caso de considerar que alguno de estos cambios les ocasionan un perjuicio en su interés jurídico por su entrada en vigencia, puedan agotar el juicio de amparo en una vía indirecta ante un Juzgado de Distrito del Poder Judicial de la Federación, solicitando el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

Una de las ventajas que el legislador federal consideraba se otorgaba con la reforma propuesta en 2009, es que promovería un proceso mucho más accesible que el actual, ya que no requiere de la satisfacción de los requisitos de procedencia aplicables a los procesos individuales, en virtud de que otorga al contribuyente interesado en participar en el proceso, la oportunidad de adherirse al mismo de manera sencilla y expedita; asimismo, le facilita la obligación de acreditar el interés jurídico y se transfiere la carga de prueba a la autoridad, a diferencia del régimen vigente en ese entonces, en la propuesta el juez de distrito solamente desempeñará funciones de instrucción, acumulando

conceptos, pero sin dictar sentencia, de tal manera que sea la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien resuelva de fondo.

Los legisladores consideraban que los problemas de constitucionalidad relacionados con leyes fiscales, dado el ámbito subjetivo de aplicación de las normas, son de tal importancia y trascendencia que invariablemente deben ser resueltos por el máximo tribunal utilizando un método abstracto para la revisión del ordenamiento jurídico impugnado.

La reforma propuesta que finalmente no se aprobó, consideraba que las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante las cuales se declare inconstitucional la norma impugnada, deberían aprobarse por ocho votos.

Ahora bien, una diferencia fundamental con la acción de inconstitucionalidad y con las controversias constitucionales, mecanismos de control de legalidad contenidos en el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica en que en la iniciativa ya votada, se propone que de no alcanzarse la votación calificada de referencia, se tendrá como efecto la validación de la constitucionalidad de la norma. Por tanto, cualquier impugnación posterior contra el mismo precepto será notoriamente improcedente. Lo anterior, es necesario según los legisladores, para garantizar un mínimo de estabilidad a las sentencias que en esta materia pudiera dictar nuestro máximo tribunal. Ello se justifica, además, porque a diferencia de la acción de inconstitucionalidad, interpuesta por órgano político dentro de un sistema de control abstracto puro, en el caso del amparo fiscal, serán los contribuyentes quienes estarán legitimados para iniciar este procedimiento. En esa virtud, no tendría razón de ser el que pueda volverse a impugnar un mismo precepto luego de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya realizó un análisis exhaustivo sobre su apego a la Constitución.

El legislador federal reconocía que si bien era necesario dotar de estabilidad a los criterios emitidos por el máximo tribunal, privilegiando la certeza jurídica de la que deben gozar tanto los gobernados como la administración pública, tales criterios no podrían ser inamovibles. En este sentido, la reforma consideraba que los criterios emitidos podrían revisarse por el propio Tribunal en Pleno,

pero sólo en los supuestos específicos que pudiera establecer la Ley Reglamentaria.

Afortunadamente dicha reforma que limitaba el denominado juicio de amparo “fiscal”, no fue aprobada; ante lo anterior llegó la reforma constitucional del día 6 de junio del año 2011 mediante la cual se cierra la posibilidad de contar con efectos generales cuando se emita jurisprudencia firme por parte del Poder Judicial de la Federación, aspecto que sí se reconoce para todas las demás materias, excepto las normas generales en materia tributaria.

5.1.1. La iniciativa fallida de reforma al artículo 107 de la CPEUM

Si bien es cierto que la mayoría de los países no contemplan la impugnación de normas tributarias promovidas por particulares, la reforma en cuestión no podía, ni pretendía ignorar la importancia y trascendencia de la que goza el amparo fiscal en la cultura jurídica de nuestro país, ni tampoco desconocer el carácter de garantía individual otorgado a los principios de proporcionalidad y equidad según la exposición de motivos.

Por tal razón, la intención de esta reforma frustrada era supuestamente extender los alcances del amparo fiscal para privilegiar el acceso a la justicia de todos los gobernados, mediante la ampliación del número de personas beneficiadas por las sentencias. Bajo la propuesta, en caso de que se declarara una norma inconstitucional, su efecto será expulsarla del orden jurídico con el consecuente efecto respecto de los contribuyentes en general y no sólo a favor de los promoventes.

Los cambios propuestos fueron consistentes con el criterio sostenido por la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, en el sentido de que la redacción de los artículos de nuestra Carta Magna debían ser lo más claros y precisos, a efecto de evitar interpretaciones que se alejen del espíritu que impulsaron las reformas constitucionales respectivas.

Por lo expuesto y motivado, de acuerdo con la Constitución, la Ley Orgánica y el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General, de los Estados Unidos Mexicanos, la Comisión sometió a consideración del Pleno de la

Cámara de Diputados y aprobó el día 31 de marzo de 2009, el siguiente proyecto de:

Decreto por el que se adiciona un inciso a) a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“Artículo Único. Se adiciona un inciso a) a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

Artículo 107.

I. a VI. ...

VII. ...

a) Los juicios de amparo que se promuevan contra leyes en materia fiscal, tendrán efectos generales cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así lo ameriten, en los términos y condiciones que señale la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución.

Estos juicios serán resueltos en única instancia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Las sentencias que se emitan en los juicios de amparo a que se refiere esta fracción deberán ser aprobadas por cuando menos ocho votos para declarar la inconstitucionalidad de una ley en materia fiscal y, en caso de no lograrse tal votación, se desestimarán los argumentos materia del juicio. En este último caso, dichos argumentos no podrán ser revisados sino por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los casos y plazos que determine la ley.

La declaración de inconstitucionalidad a la que se refiere esta fracción no tendrá efectos retroactivos.

VIII. a XVIII. ...

Artículos Transitorios

Artículo Primero. El presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo Segundo. El Congreso de la Unión deberá expedir las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucional necesarias para la correcta aplicación del presente decreto, sin exceder el plazo de 6 meses contados a partir de la entrada en vigor del presente decreto.

Artículo Tercero. En tanto no entren en vigor las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución, a que se refiere el artículo anterior, los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal que se inicien o que se encuentren en trámite, continuarán rigiéndose por las disposiciones legales vigentes.

Artículo Cuarto. Las sentencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos del artículo 107, fracción VII Bis, de esta Constitución, surtirán sus efectos a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o de la publicación de un extracto de las mismas en los términos que señale la ley reglamentaria.

Las sentencias así publicadas, dejarán sin efecto, en adelante, aquellas sentencias de amparo dictadas previamente y que se contrapongan a las mismas.

Artículo Quinto. No procederá el otorgamiento de suspensiones provisionales ni definitivas en los juicios de amparo con efectos generales. Las suspensiones provisionales o definitivas decretadas por un Juzgado de Distrito en los juicios que se encuentren en trámite al momento de la actualización del supuesto del artículo 107, fracción VII Bis, de esta Constitución, serán revocadas por el juez que las haya otorgado, en los términos que la ley reglamentaria señale.

Artículo Sexto. Los juicios de amparo en materia fiscal que se hubieran interpuesto, con anterioridad a la entrada en vigor de la presente reforma, se substanciarán de conformidad con la legislación previa.⁵²¹

Afortunadamente la propuesta no fue validada por la cámara revisora, la parte nunca mencionada en la exposición de motivos, fue la tendiente a ocultar el aspecto de la no retroactividad de los efectos de la declaración de la inconstitucionalidad, esto es, las cantidades enteradas al fisco federal no podrían ser sujetas de devolución por haberse pagado de manera indebida.

5.1.2. Beneficios al contribuyente

La propuesta de reforma consistía en sentar las bases constitucionales para crear un procedimiento acorde con las demandas en el contexto del año 2009, particularmente para aquellos amparos contra leyes fiscales que se

⁵²¹ Iniciativa de reforma al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], [citado 08/04/2009, 21:06 horas], disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

promovieran de forma masiva o cuyo contenido sea de suma importancia y trascendencia para el país.

De verse aprobada por el Senado de la República y por la mayoría de las legislaturas locales de acuerdo al contenido del artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el juicio de amparo contra los elementos esenciales de las contribuciones, esto es, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa previstos en una ley fiscal, se iniciaría de manera tradicional ante el juez de distrito. No obstante, una vez que el Poder Judicial Federal haya detectado la existencia de un número considerable de demandas en el mismo sentido, se decretaría el trámite de amparo con efectos generales, designando uno o varios jueces instructores.

El constitucionalista mexicano Ignacio Burgoa Orihuela dice que de dotar de efectos *erga omnes* a las resoluciones de amparo el Poder Legislativo quedaría supeditado al Judicial, lo que provocaría el desequilibrio entre los poderes del Estado.⁵²²

En esta fase del procedimiento será factible que cualquier contribuyente pudiera adherirse a las demandas originalmente presentadas y esgrimir sus propios argumentos.

Una vez cerrada la instrucción, él o los jueces instructores llevarán a cabo la compilación de los conceptos de violación y remitirán el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que sea ésta la que emita la sentencia o resolución definitiva.

La sentencia que emita la Suprema Corte de Justicia de la Nación tendría efectos generales.

Es importante precisar que este procedimiento también sería aplicable en aquellos asuntos que, a pesar de no ser numerosos, impliquen importancia y trascendencia a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considerando el impacto en la recaudación o la necesidad de fijar un criterio interpretativo, entre otros.

⁵²² BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 29ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1992, p. 276.

De cierta manera, la vía jurisdiccional que se proponía guardaba grandes similitudes con la acción de inconstitucionalidad, aun y cuando presenta también algunas diferencias que se explican por la naturaleza misma de las normas impugnadas y de los sujetos legitimados para interponer el procedimiento.

5.1.3. Perjuicios al contribuyente

La justicia federal a través del juicio de amparo examinaría y juzgaría los actos de las autoridades de todo orden, y cuando llega a decidir que un acto que proviene de una autoridad legislativa, del Ejecutivo, o de alguna dependencia de este último, viola determinada garantía de la persona que promovió un juicio de amparo, a quien por tanto imparte la protección constitucional, lo que implica la reposición de las cosas al estado en que se encontraban antes del acto violatorio, de hecho parece que dicha justicia federal se sobrepone a la función de la autoridad responsable, pues le impide ejercerla con su propio criterio y en realidad la obliga a determinada acción o a determinada abstinencia, con lo que a primera vista puede entenderse que la autoridad responsable queda supeditada al juez federal⁵²³, situación que con la reforma propuesta, ahora el legislador buscaría desaparecer en perjuicio del contribuyente mediante su reforma propuesta.

De no alcanzarse la votación calificada de referencia, se tendría como efecto la validación de la constitucionalidad de la norma. Por tanto, cualquier impugnación posterior contra el mismo precepto será notoriamente improcedente.

La propuesta reconoce que su característica principal es el ejercicio de un control abstracto y, por tanto, al igual que en la acción de inconstitucionalidad, la sentencia que declare la invalidez de una norma tendrá como efecto la expulsión de la misma del orden jurídico y, en consecuencia, la cesación de sus efectos a partir de la publicación de la resolución, sin estar obligada la autoridad a restituir al gobernado de las cantidades de la contribución previamente pagadas al Estado, al no tener efectos retroactivos.

⁵²³ BAZDRESCH, Luis, *El juicio de amparo, curso general*, México, Trillas, 6ª. edición, 2000, p. 278.

La iniciativa buscaba lograr un equilibrio entre la permanencia de las garantías individuales en materia tributaria, por un lado, y la necesidad impostergable de contar supuestamente con una vía más democrática, más equitativa y más expedita para lograr su protección, por otro lado. Todo ello, además, orientado por el deber constitucional de todos de contribuir a los gastos de la nación y la obligación del Estado de satisfacer a las necesidades más apremiantes de la colectividad.

De haberse aprobado en los términos ya expuestos, el esquema constitucional que se proponía se traduciría, sin duda alguna, en importantes “beneficios” en materia del régimen fiscal mexicano.

En primer lugar, los contribuyentes se encontrarían en una supuesta auténtica situación de equidad e igualdad en lo que respecta a la aplicación del ordenamiento jurídico, es decir, la generalidad de los efectos de la sentencia eliminará la distorsión que causaban los regímenes fiscales particulares o individualizados como consecuencia de amparos anteriores.

En segundo lugar, supuestamente se democratizaría el acceso al juicio de amparo en materia fiscal, debido a la fácil adhesión a los procesos que la reforma planteaba. De esta manera, no sólo los contribuyentes económicamente mayores obtendrán el acceso a la instancia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sino cualquier contribuyente que se encuentre en el supuesto jurídico de la norma invalidada.

Por otra parte, los procesos de impugnación contra leyes fiscales se sustanciarían de manera eficiente y expedita, a través de un solo juicio que se resolvería de manera uni-instancial. Lo cual, a su vez reduciría costos administrativos innecesarios para el Poder Judicial de la Federación.

Finalmente, la planeación gubernamental de políticas fiscales podrían llevarse supuestamente a cabo de una manera más eficiente y simplificada, ya que los efectos generales de la sentencia permitiría planear con mayor certeza jurídica la actividad presupuestal gubernamental, en provecho del desarrollo económico del país.

Con estas medidas se eliminarían las supuestas distorsiones que ha generado la relatividad de las sentencias de amparo en materia fiscal, además de conceder protección directa de la Constitución a las resoluciones que se emitan en los amparos tramitados de la forma propuesta, garantizando, con ello supuestamente, la supremacía de nuestra Constitución Política.

Sin embargo, los legisladores olvidaban la esencia de la acción, sus elementos y la acción constitucional; la acción por consiguiente, es un derecho subjetivo público. Es un derecho porque tiene como correlativa la obligación del órgano estatal al cual se dirige, de resolver afirmativamente o negativamente; es un derecho subjetivo porque constituye una facultad conferida al gobernado por el derecho objetivo para reclamar la prestación del servicio jurisdiccional. Y es un derecho subjetivo público porque significa una facultad del gobernado frente al Estado como entidad de derecho público y porque el contenido del objeto que se persigue (la obtención del servicio jurisdiccional) es de carácter público.⁵²⁴

5.2. Propuesta

Cuando el servicio público deja de ser el asunto principal de los ciudadanos, y ellos prefieren servir con su bolsa antes que con su persona, el Estado está cerca de su ruina.⁵²⁵

Contrario a la reforma aprobada por la Cámara de Diputados en el año 2009, afortunadamente no aprobada por la Cámara de Senadores al artículo 107 constitucional ampliamente abordado y frente a la reforma constitucional del día 6 de junio de 2011 mediante la cual se limita de la declaratoria general de inconstitucionalidad a las normas generales en materia tributaria, propongo adicionar con un inciso h) la fracción II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para el efecto de otorgar legitimación activa a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y entonces vía acción de inconstitucionalidad, el defensor del contribuyente, pueda defender a los gobernados logrando en un momento determinado con la

⁵²⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manuel del Juicio de Amparo*, 2ª. edición actualizada, México, Ed. Themis, 2001, p. 17.

⁵²⁵ JACQUES ROUSSEAU, Jean, *El contrato social o principios del derecho político*, trad. Andebeng-Abeu Alingue, Colombia, Editorial Panamericana, cuarta reimpresión, 2002, p. 152.

declaratoria de inconstitucionalidad de la norma en cuestión, efectos generales, únicamente cuando se tenga por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general en materia tributaria y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, permitiendo a los particulares seguir gozando del derecho que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la CPEUM otorga para que en su caso los particulares afectados por una norma contraria a los principios constitucionales de la tributación creada por el poder legislativo federal, si así lo consideran, agoten dicho juicio de amparo para lograr efectos suspensivos y restitutorios, esto es, que las cosas queden en el estado en que se encontraban y en caso de haber realizado el entero de la contribución tildada de inconstitucional, se les devuelva a su patrimonio, situación que no acontece bajo las reglas de las acciones de inconstitucionalidad.

Los efectos generales hacia el futuro se encuentran debidamente plasmados en la tesis aislada IV.2º.A. 13⁵²⁶, con registro 181228 de la Novena época, instancia Tribunales Colegiados de Circuito del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, del mes de julio de 2004, visible a página número 1632, que a la letra indica lo siguiente:

AMPARO CONTRA LEYES. LA CITA DE LAS RAZONES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA DE UNA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE DECLARA LA INVALIDEZ DE LA NORMA CON EFECTOS GENERALES, NO IMPLICA EXTENDER HACIA EL PASADO DICHOS EFECTOS. El órgano jurisdiccional puede apoyarse válidamente en las razones contenidas en los considerandos que sustentan los resolutivos de la sentencia de una acción de inconstitucionalidad y citar la jurisprudencia, en los casos en que se publique conforme lo dispone el artículo 43 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues aun cuando la declaración general de invalidez no puede tener efectos retroactivos, salvo en materia penal, según lo establece el segundo párrafo de la fracción III del artículo 105 constitucional y el diverso 45, segundo párrafo, de la ley reglamentaria de las fracciones I y II de dicho precepto constitucional, los efectos del juicio de amparo contra leyes no son derogatorios de la norma estimada inconstitucional, sino de proteger al quejoso contra los actos que se fundaron en la norma que se impugnó de inconstitucional, que constituyeron el primer acto de aplicación, y aun contra los

⁵²⁶ Tesis [en línea], [citada 04/08/2009, 10:00 horas], disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/ius2006/UnaTesislnkTmp.asp?nlus=181228&cPalPrm=EFECTOS,GENERALES,ACCION,DE,INCONSTITUCIONALIDAD,&cFrPrm=>

actos futuros que pudieran emitirse con apoyo en la norma que estuvo vigente desde que entró en vigor hasta la fecha en que se declaró su invalidez, empero, no contra los que se emitan con fundamento en dicha disposición vigente a partir de la fecha en que surtió efectos la resolución emitida en la acción de inconstitucionalidad, puesto que es evidente que a partir de entonces desapareció el vicio de inconstitucionalidad, lo que significa que no existe la posibilidad de que se extienda tal declaración de invalidez de carácter general con efectos retroactivos, en virtud de que de acuerdo con el artículo 76 de la Ley de Amparo, en el amparo contra leyes sólo se protege al quejoso en el caso particular sobre el que se ve la queja.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 66/2004. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos. 26 de febrero de 2004. Mayoría de votos; unanimidad en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Rebeca del Carmen Gómez Garza.

Amparo en revisión 71/2004. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos. 4 de marzo de 2004. Mayoría de votos; unanimidad en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Blanca Patricia Pérez Pérez.

Amparo en revisión 79/2004. Subprocurador Fiscal Federal de Amparos. 4 de marzo de 2004. Mayoría de votos; unanimidad en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretaria: Blanca Patricia Pérez Pérez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 101, tesis 2a. CXLVIII/2003, de rubro: "ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SI EN ELLA SE DECLARA LA INVALIDEZ DE NORMAS GENERALES, LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES DEBEN APLICAR ESE CRITERIO, AUN CUANDO NO SE HAYA PUBLICADO TESIS DE JURISPRUDENCIA."

En México, la jurisprudencia, y de ahí viene una parte de su enorme importancia dentro del sistema jurídico nacional, se manifiesta principalmente, aunque no de forma exclusiva, a través de las resoluciones que dictan los tribunales federales al resolver los juicios de amparo de que toman conocimiento.

La jurisprudencia surge entonces de la práctica del juicio de garantías, pero también constituye una fuente importante de retroalimentación que ayuda al mejoramiento del propio juicio constitucional, ya que no pocas tesis jurisprudenciales han contribuido a delinear el perfil que actualmente tiene la máxima institución protectora del derecho mexicano, consagrando anticipadamente cambios que después se han recogido en la Constitución y en la Ley de Amparo⁵²⁷, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Aunado a la reforma constitucional, cabe la reforma a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como a la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en lo relativo a las facultades que en materia de legitimación para interponer una acción de inconstitucionalidad tendría el Defensor del Contribuyente en México.

5.3. El control de la constitucionalidad en México a través de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El juicio de amparo tutelaba las garantías individuales de las personas físicas y morales en México (hoy Derechos Humanos y sus Garantías), y es a través de las figuras establecidas en las fracciones I y II del artículo 105 de la CPEUM que se controla la constitucionalidad de los actos de las Autoridades o Poderes de la Unión.⁵²⁸ Razón por la cual se propone la adición del inciso h) a la fracción II de dicho numeral, para el efecto de que el defensor del contribuyente en México tenga legitimación activa y pueda actuar en consecuencia en beneficio de los contribuyentes.

El artículo 105 de la CPEUM no siempre contempló estas figuras desde la reforma constitucional en 1917, hubo una serie de adecuaciones que dieron lugar a la postre a que se consideraran como se establecen el día de hoy, más adelante se realiza un análisis de dichas reformas.

⁵²⁷ CARBONELL, Miguel, *Elementos de derecho constitucional*, México, Editorial Fontamara, 2006, p. 140.

⁵²⁸ TENA RAMIREZ, Felipe, *op. cit.*, nota 507, p. 432.

5.3.1. Derecho comparado

Es oportuno mencionar que cada país tiene sus propias medidas de protección de derechos relacionados con la justicia tributaria, así como doctrina que se inclina por diversos métodos interpretativos en esta materia. Sin embargo, lo interesante del comentario anterior, es que además de considerar el tema de la interpretación de la norma tributaria desde una perspectiva económica, puntualiza la importancia de encontrar métodos modernos que contribuyan en la construcción de criterios que asistan al intérprete y que se basen en la teoría general del derecho. Sobre este interesante punto, Eusebio González y Ernesto Lejeune sostienen lo siguiente: La mayor parte de la doctrina moderna está de acuerdo, con ligeras variantes, en que la interpretación de las leyes debe estar presidida por un método ecléctico, que requiere utilizar una pluralidad de datos e instrumentos.⁵²⁹

De manera introductoria, es importante considerar las medidas de control constitucional sobre leyes fiscales que existen en otros países. La regla general en el mundo consiste en que los particulares no pueden ejercer un medio de control constitucional en contra de una ley fiscal por su mera expedición y sólo pueden intentar dicha vía contra los actos de las autoridades fiscales cuando éstas vulneran derechos fundamentales. Así, se privilegia el supremo poder del Estado para imponer tributos que permitan financiar el gasto público en beneficio del interés colectivo.

Estados Unidos de América. La Suprema Corte de Justicia de ese país resolvió que los particulares no tenían derecho a ejercitar acciones en contra de leyes que establecían tributos. El fallo a favor de un contribuyente implicaría una invasión de poderes, ya que las decisiones en torno a la recaudación son de naturaleza política y no jurídica. Dicha intervención sólo es justificable en caso de que el demandante acredite estar inmerso en peligro, injurias o maltratos derivados de la ley, de lo contrario, no es posible otorgar beneficios en esta materia.

⁵²⁹ GONZÁLEZ Eusebio y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, p. 118.

Lo anterior, se debe a que la sentencia a favor de un contribuyente implicaría que los demás buscaran seguir la misma ruta, con la finalidad de obtener los mismos beneficios, lo que redundaría en un detrimento de las finanzas públicas. En ese sentido, la materia tributaria es considerada como una garantía pública y no de cada particular.

Alemania. En Alemania, la Constitución permite al Tribunal Constitucional Federal (das Bundesverfassungsgericht) conocer de las reclamaciones de orden constitucional, interpuestas por cualquiera que alegue que la autoridad pública ha lesionado alguno de sus derechos fundamentales o ciertos derechos especificados en la propia Constitución, dentro de los cuales no se encuentra ninguno en materia tributaria. Por otra parte, también se le otorga la facultad de analizar la constitucionalidad de las leyes, pero sólo a petición del gobierno federal, de un gobierno regional o de un tercio de los componentes de la Cámara de Diputados (der Bundestag).

Francia. En Francia, cuando la ley fiscal está en proceso en el parlamento francés, uno de sus miembros o el presidente de la república puede acudir al Consejo Constitucional para que éste decida sobre la constitucionalidad de la ley fiscal. Sin embargo, una vez que la ley fiscal ha entrado en vigor, ésta no puede impugnarse por inconstitucional.

España. En España, el órgano encargado de estudiar la constitucionalidad de las leyes es el Tribunal Constitucional, el cual lo puede hacer a través de dos vías (que son equiparables a las acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales): la primera es el recurso de inconstitucionalidad, que de conformidad con lo dispuesto en la Constitución Española lo puede interponer el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta diputados, cincuenta senadores o los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas; y la segunda, es la cuestión de inconstitucionalidad, que puede presentar un órgano judicial cuando dentro de algún juicio considere que la interpretación de la norma es necesaria para resolver la controversia planteada.

Las sentencias de ambos recursos tienen efectos generales y los particulares no se encuentran facultados para interponer los recursos de inconstitucionalidad.

Portugal. En Portugal, el Consejo de la Revolución, con la participación de la Comisión Constitucional, es el órgano encargado de verificar la constitucionalidad de las normas. La Comisión Constitucional es la encargada de emitir dictamen sobre la constitucionalidad de los textos que deban ser examinados por el Consejo de la Revolución y de resolver en definitiva sobre la inconstitucionalidad de una norma cuando los tribunales se nieguen a aplicarla, basándose en que es inconstitucional.

Al igual que en Francia, existe un control preventivo, pues previo a la promulgación de la ley, un consejo o el Ejecutivo estudian su constitucionalidad. La acción de inconstitucionalidad de una ley sólo puede ser interpuesta por el presidente, el presidente de la Asamblea de la República, el primer ministro, el procurador de Justicia, el fiscal general de la República, o bien, las asambleas de las regiones autónomas.

Dentro del apartado de derechos fundamentales de la Constitución portuguesa, la materia impositiva no se encuentra comprendida dentro del capítulo de derechos fundamentales.

Brasil. El Tribunal Supremo Federal es el órgano encargado de declarar la inconstitucionalidad de leyes federales en Brasil. Existen dos recursos judiciales para determinar la constitucionalidad o no de una ley: (i) la acción directa de inconstitucionalidad (*ação direta de inconstitucionalidade*); y (ii) la acción declaratoria de constitucionalidad (*ação declaratória de constitucionalidade*). Los dos recursos solamente se pueden ejercer por el presidente de la república, la Cámara de Diputados, la Asamblea Legislativa de los Estados o la Cámara Legislativa del Distrito Federal, el gobernador de un estado o del Distrito Federal, el procurador general de la República, el Consejo Federal de la Orden de Abogados del Brasil, los partidos políticos con representación en el Congreso Nacional, y la Confederación Sindical o entidades de clase de ámbito nacional.

Otros países. En países como Canadá, Reino Unido de la Gran Bretaña, Chile y Argentina no se prevé una acción similar al amparo contra leyes fiscales.

5.3.2. Las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad

En México, el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula las controversias constitucionales en su fracción I y en su fracción II las acciones de inconstitucionalidad que se susciten entre los integrantes del Estado, de las cuales conoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El texto original derivado de la reforma de 1917 no es igual al existente hoy en día, el mismo ha sufrido una serie de adecuaciones como se puede observar del análisis siguiente:

Texto original de la reforma de 1917 a la Constitución (1857) de los Estados Unidos Mexicanos:

“Art. 105.- Corresponde sólo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados, entre los Poderes de un mismo Estado sobre la constitucionalidad de sus actos, y de los conflictos entre la Federación y uno o más Estados, así como de aquellas en que la Federación fuese parte.”⁵³⁰

Reforma del 25 de octubre de 1967 publicada en el Diario Oficial siendo Presidente de la República Gustavo Díaz Ordaz:

“Art. 105.- Corresponde sólo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados, entre los Poderes de un mismo Estado sobre la constitucionalidad de sus actos, y de los conflictos entre la Federación y uno o más Estados, así como de aquellas en que la Federación sea parte en los casos que establezca la ley.”⁵³¹

Reforma del 25 de octubre de 1993 publicada en el Diario Oficial siendo Presidente de la República Carlos Salinas de Gortari:

⁵³⁰ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:09 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/consthist/pdf/1917.pdf>

⁵³¹ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:11 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc067.pdf>

“Art. 105.- Corresponde sólo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados, entre uno o más Estados y el Distrito Federal; entre los Poderes de un mismo Estado y entre órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos, y de los conflictos entre la Federación y uno o más Estados, así como de aquellas en que la Federación sea parte en los casos que establezca la ley.”⁵³²

La reforma amplía las facultades exclusivas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer de las controversias que se susciten entre uno o más estados y el Distrito Federal; entre los poderes de un mismo estado y entre órganos de gobierno del Distrito Federal sobre la constitucionalidad de sus actos.

Reforma del 31 de diciembre de 1994 publicada en el Diario Oficial siendo Presidente de la República Ernesto Zedillo Ponce de León:

“Artículo 105. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral, se susciten entre:

a).- La Federación y un Estado o el Distrito Federal;

b).- La Federación y un municipio;

c).- El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;

d).- Un Estado y otro;

e).- Un Estado y el Distrito Federal;

f).- El Distrito Federal y un municipio;

g).- Dos municipios de diversos Estados;

h).- Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

⁵³² Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:12 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc130.pdf>

i).- Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

j).- Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y

k).- Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

II.- De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución, con excepción de las que se refieran a la materia electoral.

Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

a).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;

b).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

c).- El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

d).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y

e).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

III.- De oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Unitario de Circuito o del Procurador General de la República, podrá conocer de los recursos de apelación en contra de sentencias de Jueces de Distrito dictadas en aquellos procesos en que la Federación sea parte y que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

La declaración de invalidez de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.

En caso de incumplimiento de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo se aplicarán, en lo conducente, los procedimientos establecidos en los dos primeros párrafos de la fracción XVI del artículo 107 de esta Constitución.”⁵³³

La reforma resulta ser trascendente respecto a las relaciones entre autoridades públicas federales, estatales, del Distrito Federal y municipales.

La fracción I determina el conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre las controversias constitucionales que con excepción de la materia electoral, se dé entre mencionadas autoridades, siendo la fracción II la delimitadora del conocimiento de las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la constitución, también con la excepción de las que se refieran a la materia electoral, las cuales se someterán también al conocimiento de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La fracción III atribuye otras facultades a la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de los recursos de apelación en contra de sentencias de Jueces de Distrito en que la Federación sea parte y un último párrafo determina

⁵³³ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:13 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc133.pdf>

la procedencia del amparo sobre incumplimiento de resoluciones a que se refieren las fracciones I y II del presente artículo.⁵³⁴

Adición del 22 de agosto de 1996 publicada en el Diario Oficial siendo Presidente de la República Ernesto Zedillo Ponce de León:

“Artículo 105...

II.- De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.

...

a) al d) ...,

e)..., y

f).- Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.

La única vía para plantear la no conformidad de las leyes electorales a la Constitución es la prevista en este artículo.

Las leyes electorales federal y locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes de que inicie el proceso electoral en que vayan a aplicarse, y durante el mismo no podrá haber modificaciones legales fundamentales.

...

III.- ...

...

...⁵³⁵

...

Se elimina del primer párrafo de la fracción II las leyes generales de materia electoral y se agrega un inciso f) por medio del cual se le da participación a los

⁵³⁴ Cámara de Diputados, LIX Legislatura, *La Constitución del pueblo mexicano*, México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, 2006, p. 245.

⁵³⁵ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:14 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/rc136.pdf>

partidos políticos para que puedan plantear acciones de inconstitucionalidad respecto a leyes federales o locales en materia electoral.

Reforma del 8 de diciembre de 2005 publicada en el Diario Oficial siendo Presidente de la República Vicente Fox Quezada:

“Artículo 105. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral y a lo establecido en el artículo 46 de esta Constitución, se susciten entre:

a) al k) ...

...

...

II a III. ...”⁵³⁶

En congruencia con las reformas a los artículos 46, 73 y 76 de la misma fecha (8 de diciembre de 2005), se modificó la fracción I para establecer, dentro de las excepciones a las controversias constitucionales que podrá conocer la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la materia contenida en el artículo 46 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a límites territoriales.

Adición del 14 de septiembre de 2006 publicada en el Diario Oficial de la Federación siendo Presidente de la República Vicente Fox Quezada:

“Artículo 105.-

I.

a) al k)

.....

.....

II.

⁵³⁶ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:15 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/08122005.pdf>

.....

a) al f)

g) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución. Asimismo los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.”⁵³⁷

Texto vigente del artículo 105 constitucional en 2015:

“Artículo 105.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral y a lo establecido en el artículo 46 de esta Constitución, se susciten entre:

a).- La Federación y un Estado o el Distrito Federal;

b).- La Federación y un municipio;

c).- El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;

d).- Un Estado y otro;

e).- Un Estado y el Distrito Federal;

f).- El Distrito Federal y un municipio;

g).- Dos municipios de diversos Estados;

h).- Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

i).- Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

⁵³⁷ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:16 horas] format pdf, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/constmex/pdf/14092006.pdf>

j).- Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y

k).- Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

II.- De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución. Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:

a).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;

b).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

c).- El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;

d).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y (*sic*)

e).- El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.

f).- Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias,

exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.

g) La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución. Asimismo los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

La única vía para plantear la no conformidad de las leyes electorales a la Constitución es la prevista en este artículo.

Las leyes electorales federal y locales deberán promulgarse y publicarse por lo menos noventa días antes de que inicie el proceso electoral en que vayan a aplicarse, y durante el mismo no podrá haber modificaciones legales fundamentales.

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos.

III.- De oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Unitario de Circuito o del Procurador General de la República, podrá conocer de los recursos de apelación en contra de sentencias de Jueces de Distrito dictadas en aquellos procesos en que la Federación sea parte y que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

La declaración de invalidez de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.

En caso de incumplimiento de las resoluciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo se aplicarán, en lo conducente, los procedimientos establecidos en los dos primeros párrafos de la fracción XVI del artículo 107 de esta Constitución.”⁵³⁸

5.4. La legitimación activa del Defensor del Contribuyente para interponer acciones de inconstitucionalidad.

⁵³⁸ Ordenamiento legal, [en línea], [citado 08/04/2004, 21:03 horas] format pdf, disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/106.htm?s=>

Si la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México, tuviese legitimación activa para interponer la acción de inconstitucionalidad de acuerdo al contenido de la fracción II de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sería un gran avance en la materia tributaria, en virtud de que la sentencia que recayera a esta instancia, en un momento determinado podría tener efectos generales hacia la población, esto es, se dejaría de aplicar a los gobernados.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto se refleja en la tesis jurisprudencial P/J 22/99⁵³⁹, con número de registro 194283, de la novena época, del pleno, visible la página 257 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IX, del mes de abril de 1999 en la materia constitucional que a la letra dice:

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. SÓLO PROCEDE CONTRA NORMAS GENERALES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE LEYES O DE TRATADOS INTERNACIONALES. Del análisis y la interpretación de la fracción II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte que: a) Si las acciones de inconstitucionalidad tienen por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución, entonces sólo son procedentes contra normas de carácter general; b) En el propio precepto se habla sólo de leyes y tratados internacionales entendidos como normas de carácter general. Consecuentemente, las acciones de inconstitucionalidad proceden contra normas de carácter general, pero no contra cualquiera de éstas, sino sólo contra aquellas que tengan el carácter de leyes, o bien, de tratados internacionales. En iguales términos, la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 Constitucional, tratándose de acciones de inconstitucionalidad, se refiere únicamente a normas generales, leyes y tratados internacionales; por lo tanto, también debe concluirse que prevé la procedencia de las acciones de inconstitucionalidad exclusivamente en contra de esas normas. La intención del Constituyente Permanente, al establecer las acciones de inconstitucionalidad, fue la de instituir un procedimiento mediante el cual se pudiera confrontar una norma de carácter general con la Constitución y que la sentencia que se dictara tuviera efectos generales, a diferencia de lo que sucede con el juicio de amparo, en el que la sentencia sólo tiene efectos para las partes. No puede aceptarse su procedencia contra normas diversas, ya que en tales casos, por la propia

⁵³⁹ Tesis, [en línea], [citada 08/04/2009, 21:47 horas*, disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/ius2006/UnaTesislnkTmp.asp?nlus=194283&cPalPrm=EFFECTOS,GERALES,ACCION,DE,INCONSTITUCIONALIDAD,&cFrPrm=>

naturaleza del acto combatido, la sentencia no tiene efectos generales, sino relativos. Por ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 59 y 19, fracción VIII, de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 1o. de la misma ley y con la fracción II del artículo 105 constitucional, las acciones de inconstitucionalidad sólo son procedentes contra normas de carácter general, es decir leyes o tratados, y son improcedentes en contra de actos que no tengan tal carácter.

Acción de inconstitucionalidad 4/98. Sergio Manuel Aguilera Gómez y otros, en su carácter de diputados integrantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal. 28 de mayo de 1998. Mayoría de ocho votos. Disidentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Guadalupe M. Ortiz Blanco y Miguel Ángel Ramírez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticinco de marzo en curso, aprobó, con el número 22/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve.

5.4.1. Sus efectos de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación solo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos 8 votos, logrando con ello efectos generales.

5.4.2. Beneficios al contribuyente

Al decretarse una norma inconstitucional ésta se dejaría de aplicar a todos los gobernados que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la norma impugnada, por los efectos generales arriba señalados.

5.4.3. Perjuicios al contribuyente

Ninguno.

Luis Francisco Musolino ha planteado desde 1998, que México necesita un esquema impositivo que permita que al contribuyente le genere efectos psicologicos favorables, eliminando el impuesto directo personal como el

Impuesto Sobre la Renta (ISR), estableciendo una base efectiva sobre el impuesto indirecto al consumo como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y que con ello los contribuyentes tendrían una buena predisposición con el nuevo sistema, habría una disminución drástica de la evasión, habría un menor esfuerzo por parte del Estado para controlar y se incrementaría la recaudación debido al sentimiento de justicia del esquema tributario,⁵⁴⁰ lo cierto es que no es posible imaginar la existencia de una comunidad organizada sin la percepción de impuestos, pues de lo contrario se terminaría en un caos. Es conveniente la recaudación impositiva para cualquier Estado, estableciendo un sistema menos complejo evitaríamos seguramente la necesidad de plantear lo que en el presente trabajo de investigación se propone.

EPÍLOGO

Hoy México vive en una era donde la bandera de los Derechos Humanos se encuentra izada a toda asta a partir de las reformas constitucionales del año 2011, es necesario que el contribuyente tenga un medio adecuado de defensa y representación y que mejor que dotándole de legitimación como ya se ha venido diciendo a lo largo del presente trabajo, para el efecto de interponer acciones de inconstitucionalidad y en su momento obtener la votación calificada para dejar sin efectos de manera general dichas disposiciones tributarias cuando sean lesivas por ir en contra de nuestra Carta Magna; un solo ejemplo de la necesidad de instrumentar al titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de dicha potestad hoy la vemos reflejada en la actuación de la autoridad administrativa (SAT) que violenta el debido proceso legal hacia los contribuyentes.

La garantía del debido proceso legal se inserta en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución) a partir de la adición del sexto párrafo al artículo 18 el 12 de diciembre de 2005,⁵⁴¹ artículo contemplado

⁵⁴⁰ Musolino, Luis Francisco, *Psicología del contribuyente latinoamericano*, Argentina, Poligrafik Proamar, 1998, p. 167.

⁵⁴¹ Publicación del Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Gobernación del Decreto por el que se declara reformado el párrafo cuarto y adicionados los párrafos quinto y sexto, y se recorre en su orden los últimos dos párrafos del Artículo 18 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el Diario Oficial de la Federación del lunes 12 de diciembre de 2005, página 2, Primera Sección.

entonces dentro del Capítulo I del Título Primero denominado “De las garantías individuales” hoy “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, con un inicio de vigencia a los tres meses siguientes al de su publicación, contando con seis meses los Estados de la Federación y el Distrito Federal a partir de la entrada en vigor del Decreto para crear leyes, instituciones y órganos que se requieran para su aplicación; es conveniente precisar que este Capítulo en la Constitución de la entonces República Mexicana se denominaban “De los derechos del hombre”.

Sin embargo es en los artículos 13, 14 y 16 de la Constitución donde se contienen las garantías (hoy derechos humanos) del debido proceso legal, que permite a los justiciables acceder a los órganos jurisdiccionales para hacer valer sus derechos y defender sus intereses de manera efectiva en condiciones de igualdad procesal.

El debido proceso legal definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la séptima época jurisprudencial lo refiere básicamente en que para que una autoridad pueda afectar a un particular en su persona o en sus derechos, tal acto de afectación en principio debe estar precedido de un procedimiento en el que se oiga previamente al afectado, en defensa de sus derechos, dándole a conocer todos los elementos del caso en forma completa, clara y abierta y también una oportunidad razonable, según las circunstancias del caso, para probar y alegar lo que a su derecho convenga; el acto de afectación, en sí mismo, debe constar por escrito y emanar de autoridad legalmente facultada para dictarlo, y en dicho acto o mandamiento deben hacerse constar los preceptos legales que funden materialmente la afectación al individuo, así como los hechos que hagan que el caso actualice las hipótesis normativas y den lugar a la aplicación de los preceptos aplicados;⁵⁴² mientras que para la novena época jurisprudencial se señalaba la parte relativa a que los juicios deben llevarse a cabo ante autoridad competente, cumpliendo con "... las formalidades esenciales del procedimiento..." implicando necesariamente que los procedimientos jurisdiccionales seguidos ante las autoridades respectivas,

⁵⁴² DEBIDO PROCESO LEGAL. Tesis aislada de Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Volumen 82, Sexta Parte, Octubre 1975, p. 32.

se tramiten conforme a las disposiciones procesales exactamente aplicables al caso concreto, pues de lo contrario se transgrede el derecho positivo y, por ende, se actualiza la infracción a la garantía de que se trata.⁵⁴³

El legislador federal al crear el Código Fiscal de la Federación (1981) vigente, junto con sus reformas y adiciones, contempla una serie de supuestos jurídicos donde el contribuyente se encuentra limitado para poder tener un acceso a sus derechos humanos de seguridad y protección judicial efectivos, siendo por ende los artículos que los contemplan contrarios a lo establecido en convenios internacionales de los que México forma parte. La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto desde antes de la reforma constitucional del 2011, estableciendo vía jurisprudencial que es procedente el juicio de amparo contra aquellas determinaciones que se dicen no constituyen instancia y que por ello son inimpugnables, acotando lo anterior únicamente a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad; sin embargo al día de hoy no existe pronunciamiento alguno respecto de si los artículos que establecen dicha limitante son inconvencionales, mientras las autoridades administrativas parecen no ser consideradas como de las aludidas en el tercer párrafo del artículo 1º. constitucional, las que tienen una serie de obligaciones tendientes a respetar los derechos humanos establecidos no solo en la Constitución misma, sino en tratados internacionales de los que México forma parte.

No solo en el Código Fiscal de la Federación se establecen las limitaciones de defensa en cita, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, en la fracción VII de su artículo séptimo transitorio, disponía que la solicitud de condonación prevista en dicho ordenamiento legal, no constituirá instancia y que las resoluciones dictadas por la autoridad fiscal al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa correspondientes.

De acuerdo al Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se entiende por debido proceso legal el conjunto de condiciones y

⁵⁴³ GARANTÍA DE DEBIDO PROCESO LEGAL CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. DEFINICIÓN. Tesis: I.8º.C.13 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Junio 1996, p. 845.

requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de los gobernados. Para Sergio García Ramírez el debido proceso, constituye un límite a la actividad estatal, se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos.⁵⁴⁴

La Declaración Universal de los Derechos Humanos⁵⁴⁵ aprobada y proclamada en la CLXXXIII sesión plenaria de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948, precisa en su artículo 8 el derecho de toda persona al acceso a un recurso de defensa efectivo ante órganos jurisdiccionales, frente a actos que violenten sus derechos, dicho numeral estipula lo siguiente:

“Artículo 8

Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.

Mientras que en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁵⁴⁶ aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana en Bogotá, Colombia en 1948 consigna en su Capítulo Primero denominado Derechos en su artículo XVIII el Derecho de justicia, que a la letra indica:

“Artículo XVIII

Derecho de justicia

Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”.

⁵⁴⁴ García Ramírez, Sergio, *El Debido Proceso. Criterios de la Jurisprudencia Interamericana*, México, Porrúa, 2012, p. 22.

⁵⁴⁵ Compilación de Instrumentos Internacionales sobre protección de la persona aplicables en México, *Derecho internacional de los Derechos Humanos*, SCJN Oficina en México del alto Comisionado de Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2012, p. 41.

⁵⁴⁶ *Ibidem*, p. 157.

Los lineamientos en ordenamientos internacionales (Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”) de los que nuestro país forma parte respecto del debido proceso que son derecho interno en virtud de que en su momento el Senado de la República aprobó la ratificación de dichos convenios, mediante publicaciones en el Diario Oficial los días 20 y 7 de mayo de 1981 respectivamente, se consignan en diversos de sus numerales.

En la Parte III del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁵⁴⁷ se encuentra el artículo 14 que a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 14.-

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las actuaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.

2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

c) A ser juzgada sin dilaciones indebidas;

⁵⁴⁷ *Ibidem*, p. 51.

d) A hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

e) Interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo;

f) A ser asistida gratuitamente por un intérprete, si no comprende o no habla el idioma empleado en el tribunal;

g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.

4. En el procedimiento aplicable a los menores de edad a efectos penales se tendrá en cuenta esta circunstancia y la importancia de estimular su readaptación social.

5. Toda persona declarada culpable de un delito tendrá derecho a que el fallo condenatorio y la pena que se le haya impuesto sean sometidos a un tribunal superior, conforme a lo prescrito por la ley.

6. Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona que haya sufrido una pena como resultado de tal sentencia deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido.

7. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país“.

Por su parte la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”⁵⁴⁸ enuncia en su Capítulo II como Derechos Civiles y Políticos el relativo a las garantías judiciales y protección judicial en sus numerales 8 y 25, consistentes en:

“Artículo 8. Garantías Judiciales

⁵⁴⁸ *Ibidem* p. 169.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

c) concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección o de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y

h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

...

Artículo 25. Protección Judicial

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

2. Los Estados Partes se comprometen:

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

b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

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

Es entonces en los anteriores instrumentos internacionales donde se reconocen derechos humanos a favor de los contribuyentes mexicanos, por tanto las autoridades administrativas se encuentran obligadas por disposición expresa en la Constitución de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, situación que en la especie no acontece respecto de los procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación que refiero en seguida.

En México el Código Fiscal de la Federación establece un apartado específico relativo a los procedimientos administrativos frente a los contribuyentes, donde interviene la autoridad administrativa, en específico el Servicio de Administración Tributaria (SAT) dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin embargo fuera de dicho apartado, existen diversas disposiciones, que como procedimientos administrativos violentan en perjuicio de los contribuyentes sus derechos humanos de manera convencional, en específico el debido proceso legal respecto de la limitante para los contribuyentes de poder impugnar las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa, resoluciones evidentemente desfavorables para ellos, en correlación con el contenido del tercer párrafo del artículo 1º. de la Constitución reformado el 10 de junio de 2011, donde se establece la obligación para todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios

de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; debiendo el Estado Mexicano en consecuencia, prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Tales disposiciones son las establecidas en los artículos 33-A, 36, 69-H, 70-A y 74 del Código Fiscal de la Federación, las que aluden a que las resoluciones recaídas a los procedimientos administrativos en ellos consignados no constituyen o constituirán instancia o bien como en el caso del nuevo numeral 69-H vigente a partir del ejercicio fiscal del año 2014 que indica, que en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad, no procederá medio de defensa alguno, limitando en consecuencia que los contribuyentes puedan tener acceso a su derecho humano de garantía judicial y protección judicial contenidos en convenios de carácter internacional de los que nuestro país forma parte.

El Código Fiscal de la Federación data del 31 de diciembre de 1981, el que originalmente entraría en vigor el día primero de octubre de 1982,⁵⁴⁹ sin embargo el artículo transitorio donde se establece lo anterior es reformado un día antes de su inicio de vigencia, indicando su entrada en vigor para el 1 de abril de 1983.⁵⁵⁰ A este le antecedieron el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966⁵⁵¹ que entró en vigor el 19 de enero de 1967 y el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938⁵⁵² el que entró en vigor de acuerdo a su primer artículo transitorio el 1º. de enero de 1939, derogándose (*sic*) con este todas las leyes y disposiciones fiscales, en lo que se opongán a éste Código; en particular, se derogan (*sic*) la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación anteriormente publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1937, la Ley de Justicia Fiscal del 30 de diciembre

⁵⁴⁹ Artículo Primero Transitorio del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1981.

⁵⁵⁰ Artículo Primero Transitorio del Código Fiscal de la Federación reformado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de septiembre de 1982.

⁵⁵¹ Publicado en el Diario Oficial el 19 de enero de 1967.

⁵⁵² Publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1938.

de 1935 y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación vigente en ese entonces.

Algunos de los procedimientos administrativos en cuestión nacen con el vigente Código Fiscal de la Federación, otros se van adicionando por parte del legislador federal en diversas fechas; con el ordenamiento en cita nace un derecho para el particular de poder solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales previsto en su artículo 74, pudiendo esta de manera discrecional resolver a favor del contribuyente, apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción, estableciendo que la solicitud de condonación de multas en los términos expuestos no constituirá instancia y que las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, numeral que a la letra al momento de publicarse se consignaba en los siguientes términos:

“Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Sólo proceda (sic) la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

Los medios de defensa que en ese momento se establecían en el Código Fiscal de la Federación eran tres recursos administrativos: el recurso de revocación, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el recurso de nulidad de notificaciones; así como un procedimiento contencioso administrativo (juicio) del cual conocía el entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

En la actualidad el artículo 74 ha sufrido diversos cambios vía reformas, adiciones o derogaciones por parte del legislador, sin embargo subsiste la violación a derechos humanos al continuar estableciendo para los contribuyentes la limitante de defensa para impugnar las resoluciones recaídas a las peticiones de condonación de multas en los términos expuestos en dicho numeral, que a la letra consigna lo siguiente:

“Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

En la actualidad, el Código Fiscal de la Federación ya solo establece un solo medio de defensa que es el recurso de revocación a partir del 1º. de enero de 1996, ya que mediante reforma del año anterior (1995) el ordenamiento da un vuelco sustancial y fusiona los tres medios de defensa administrativos existentes hasta esa fecha en uno solo; mientras que el 1 de diciembre de 2005 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mediante la cual se deroga el Título

VI del Código Fiscal de la Federación que establecía el Juicio Contencioso Administrativo.⁵⁵³

Otros de los procedimientos administrativos previstos en el Código Fiscal de la Federación de 1981 son los establecidos en su artículo 36, relativos a que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación⁵⁵⁴ en clara alusión a lo que la doctrina denomina “juicio de lesividad” y otro en el sentido de que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique resoluciones administrativas de carácter general,⁵⁵⁵ estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución; estrictamente consignaba lo siguiente:

“**Artículo 36.-** Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución”.

No es sino hasta las reformas, adiciones y derogaciones que sufre el Código Fiscal en 1995⁵⁵⁶ que el legislador le adiciona los actuales dos últimos párrafos al numeral en comento, donde se le permite a las autoridades fiscales la revisión discrecional de resoluciones administrativas desfavorables a un

⁵⁵³ Denominado hasta el 31 de diciembre de 2000 como Procedimiento Contencioso Administrativo, nombre con el cual se estableció de manera primigenia en 1981.

⁵⁵⁴ Actualmente se denomina Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, su denominación cambia a raíz de las reformas a la entonces Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y al Código Fiscal de la Federación del 31 de diciembre de 2000. Es importante destacar que mediante Decreto publicado el 27 de mayo de 2015 en una edición vespertina del Diario Oficial de la Federación por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción, dicho órgano jurisdiccional se denominará en un futuro como “Tribunal Federal de Justicia Administrativa”.

⁵⁵⁵ En el argot denominada como “Resolución Miscelánea Fiscal”.

⁵⁵⁶ El artículo 5º. transitorio de dicha reforma en su fracción IV consigna que lo dispuesto en el artículo 36 penúltimo párrafo únicamente se aplicaría para resoluciones emitidas a partir del 1º. de enero de 1996.

particular, para en el caso de ser infundadas poder modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente por una sola ocasión, siguiendo los requisitos ahí marcados, señalando de manera muy precisa que dichas resoluciones serán inimpugnables por los contribuyentes, esto es, que lo que se conoce como “reconsideración administrativa” de manera general y absoluta no constituyen instancia; el artículo 36 actualmente se establece en los siguientes términos:

“Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes”.

Con las anteriores adiciones, vinieron otras en ese mismo año de 1996, como la del artículo 33-A⁵⁵⁷ que alude a la aclaración de resoluciones por ventanilla o lo que mejor se conoce como “justicia de ventanilla”; un procedimiento administrativo un tanto demagogo ya que el plazo para resolver la petición se supedita a que quede debidamente “integrado” el expediente en que se actúa, aspecto ignorado por el contribuyente, aunado a que dicho procedimiento no interrumpe ni suspende plazos para agotar los medios ordinarios de defensa, el legislador considera que lo previsto en este artículo no constituye instancia, esto es, que las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán

⁵⁵⁷ El artículo 5º. transitorio de dicha reforma en su fracción III hace referencia a que lo dispuesto en este nuevo numeral, entraría en vigor a partir del día 1º. de marzo de 1996

ser impugnados por los particulares; el contenido actual del artículo en cita es el siguiente:

“Artículo 33-A.- Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III,⁵⁵⁸ 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares”.

Es visible como de manera reiterada el legislador federal limita la garantía y protección judicial a la que aluden convenios internacionales de los que México forma parte y que a partir de la reforma constitucional del 2011 se encuentra obligada a acatar.

En 1998 al Código Fiscal de la Federación el legislador federal adiciona un artículo 70-A con entrada en vigor a partir del 1º. de enero de 1999, relativo a un procedimiento administrativo tendiente a que los contribuyentes puedan obtener una reducción de multas y recargos con un buen historial tributario, para finalmente arribar a la determinación legislativa de que lo previsto en este artículo no constituye instancia y que las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares, siendo violatorio de derechos humanos de los contribuyentes; el artículo en cita establece lo siguiente:

“Artículo 70-A.- Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

⁵⁵⁸ La fracción III del artículo 41 a que hace mención el artículo 33-A ya no existe a raíz de la adición y reforma que sufre dicho artículo vigente a partir del año 2010.

I. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II. Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III. (Se deroga).

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas

autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares".

El último artículo adicionado al Código Fiscal de la Federación es el 69-H⁵⁵⁹ vigente a partir del 1º. de enero de 2014 relativo a limitar la no utilización de medio de defensa alguno contra las resoluciones que ahí se contemplan, dicho numeral es parte de un nuevo Capítulo II denominado "De los acuerdos conclusivos" que a la letra consigna lo siguiente:

"Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos".

Las limitaciones establecidas en los anteriores artículos del Código Fiscal de la Federación descritos, cesan la defensa de los particulares de manera inconvencional afectando con ello el debido proceso legal a que por mandato constitucional y convencional tienen a salvo.

El Código Fiscal de la Federación sufrió la adición del artículo 18-B mediante decreto de fecha 5 de enero del año 2004, con una entrada en vigor retroactiva

⁵⁵⁹ Adición contenida en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en la segunda sección del Diario Oficial de la Federación del lunes 9 de diciembre de 2013.

al día 1º. de enero del mismo año en que se publica en el Diario Oficial de la Federación, que contempla la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) como un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de asesoría y consulta, defensoría y representación así como de seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, institución que tuvo a su primer titular designado en la Cámara de Senadores el 28 de abril de 2011 sin que hasta la fecha haya emitido pronunciamiento alguno sobre si los artículos 33-A, 36, 69-H, 70-A y 74 del Código Fiscal de la Federación, son inconvencionales derivado de un análisis sistémico al respecto; dicha procuraduría inició sus funciones el año 2012.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como máximo órgano constitucional de México, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, han dictado diversos fallos que orientan el planteamiento expuesto, debiendo realizar una interpretación convencional para determinar que en efecto los contribuyentes cuentan con una vía constitucional donde puedan hacer valer sus derechos humanos violentados por el legislador mexicano y por el poder ejecutivo federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

En la novena época son de resaltar dos tesis jurisprudenciales en materia administrativa visibles en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, respecto de los artículos 74 y 36 del Código Fiscal de la Federación respectivamente: la primera es la jurisprudencia 2ª./J. 86/99, Tomo X de julio 1999, página 144 y la segunda es la jurisprudencia 2ª./J. 61/2006, Tomo XXIII de mayo 2006, página 325, donde se le otorga la razón al contribuyente de poder agotar el juicio de amparo no como medio ordinario de defensa, sino como medio de control constitucional mismas que a continuación se transcriben:

CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA. El artículo

74 del Código Fiscal de la Federación, autoriza al contribuyente para solicitar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales. Si la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es en el sentido de negar la condonación, ello ocasiona una lesión en la esfera jurídica del contribuyente, por lo que esa determinación puede ser impugnada a través del juicio de amparo, pues es claro que le produce afectación en su interés jurídico dado que la autoridad al resolver discrecionalmente concediendo o negando la condonación, al ejercer la facultad discrecional que le otorga la ley, deberá tomar en cuenta las circunstancias, así como los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, lo que implica que esa actuación de la autoridad sea susceptible de violar garantías individuales del gobernado pues las facultades discrecionales concedidas por la ley siguen sujetas a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la ley secundaria.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 30/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito. 4 de junio de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36, TERCERO Y CUARTO PÁRRAFOS, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el ejercicio de las facultades conferidas a las autoridades hacendarias para revisar y, en su caso, modificar o revocar por una única vez las resoluciones administrativas que emitan sus inferiores jerárquicos que sean desfavorables a los intereses de los particulares, que se prevé en el artículo 36, tercero y cuarto párrafos, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1996, no constituye un recurso ni una instancia jurisdiccional a través del cual puedan combatirse tales determinaciones, en la medida en que la reconsideración administrativa se instituyó como un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos en materia fiscal, que tiene como fin otorgar un trato justo a los contribuyentes que notoriamente les asista la razón y que hubieran perdido toda posibilidad de controvertirlos, siempre que el crédito no haya prescrito, lo que justifica el que estas resoluciones no puedan ser controvertidas a través de algún medio ordinario de defensa. Ahora bien, la

resolución que recaiga a dicha reconsideración está sujeta a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que su incumplimiento puede combatirse en amparo indirecto en términos de la fracción II del artículo 114 de la Ley de la materia, si se estima que aquélla es violatoria de garantías. Lo anterior porque el juicio de amparo no es un medio de defensa ordinario, sino un medio de control constitucional que conforme a su naturaleza tiene el carácter de extraordinario, como se desprende de los artículos 103 y 107 constitucionales que lo regulan, por lo que procede únicamente respecto de aquellos actos contra los cuales la ley secundaria no concede recurso alguno, por virtud del cual puedan repararse los perjuicios que dichos actos ocasionan al particular.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 36/2006-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito. 7 de abril de 2006. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Ma. de la Luz Pineda Pineda.

Tesis de jurisprudencia 61/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de abril de dos mil seis.

Las anteriores tesis jurisprudenciales considero son aplicables además a los otros procedimientos administrativos ampliamente arriba narrados, por el hecho de que limitar al justiciable de un medio de defensa adecuado, resulta inconveniente, afectándoles su debido proceso legal establecido en nuestra Constitución y en convenios internacionales que hoy forman parte de nuestro derecho interno.

Ante la omisión de parte de la autoridad administrativa en cuanto no acatar como autoridad obligada el primer precepto constitucional, cabe la imposición de sanciones por sus omisiones frente al artículo 1º. de la Constitución que establece:

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

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en

todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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.

...”.

El Título Cuarto de la Constitución consigna lo relativo a la responsabilidad de los servidores públicos y la responsabilidad patrimonial del Estado. En esa tesitura el artículo 109 de la misma Constitución dispone que el Congreso de la Unión y los Congresos Locales, expedirán leyes de responsabilidades de los servidores públicos y las demás normas conducentes a sancionar a quienes, teniendo este carácter, incurran en responsabilidad.

Dicho precepto constitucional dispone que existen diferentes tipos de responsabilidad, de sujetos a los que se les puede atribuir y procedimientos para sancionar tales conductas; se advierte que existe responsabilidad administrativa por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, cuyo procedimiento y sanciones las impondrán las legislaciones correspondientes.

En el caso de la federación, son servidores públicos: los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y en general, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como los servidores públicos de los organismos a los que la Constitución otorgue autonomía.

En esa tesitura se advierte que las autoridades administrativas como el SAT se encuentran dentro de las arriba aludidas, por lo tanto, considero que cuando se hable de prestación indebida del servicio público, se trata de “cualquier acto u omisión que cause la negativa, suspensión, retraso o deficiencia de un servicio

público, por parte de un servidor público, que implique el ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión”.⁵⁶⁰

En consecuencia el ejercicio indebido del servicio público “es el Incumplimiento de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el Estado y sus empleados, realizada directamente por un servidor público o indirectamente mediante su anuencia o autorización y que afecte los derechos de los gobernados”.⁵⁶¹

La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa, por tanto los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes; siendo aplicables al planteamiento aquí expuesto las siguientes disposiciones localizadas en tratados internacionales:

- a) Declaración Universal de los Derechos Humanos, el cual dispone en su artículo 3. “Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona” mientras que el artículo 8 consigna que “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.
- b) Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que consigna en su Capítulo Primero denominado Derechos en su artículo XVIII el “Derecho de justicia”.
- c) Convención Americana Sobre Derechos Humanos "Pacto De San José De Costa Rica" que en sus artículos 8 y 25 aluden a las “Garantías judiciales” y “Protección judicial” respectivamente.

En el mismo sentido considero que la omisión por parte de las autoridades administrativas a acatar el precepto constitucional ya indicado, lesiona a los contribuyentes al no permitírseles impugnar las resoluciones recaídas a los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación arriba precisados,

⁵⁶⁰ Cáceres Nieto, Enrique, *Manual para la Calificación de Hechos Violatorios de los Derechos Humanos*, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2005, p. 163.

⁵⁶¹ *Ibidem* p. 138.

vulnerándoles sus derechos establecidos en los artículos 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8 y demás relativos de la Ley General de Víctimas.

La Ley General de Víctimas en su artículo 4 establece que:

“Artículo 4. Se denominarán víctimas directas aquellas personas que directamente hayan sufrido algún daño o menoscabo económico, físico, mental, emocional o en general cualquiera puesta en peligro o lesión a sus bienes jurídicos o derechos como consecuencia de la comisión de un delito o violaciones a sus derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Son víctimas indirectas los familiares o aquellas personas físicas a cargo de la víctima directa que tengan una relación inmediata con ella.

Son víctimas potenciales las personas físicas cuya integridad física o derechos peligren por prestar asistencia a la víctima ya sea por impedir o detener la violación de derechos o la comisión de un delito.

La calidad de víctimas se adquiere con la acreditación del daño o menoscabo de los derechos en los términos establecidos en la presente Ley, con independencia de que se identifique, aprehenda, o condene al responsable del daño o de que la víctima participe en algún procedimiento judicial o administrativo.

Son víctimas los grupos, comunidades u organizaciones sociales que hubieran sido afectadas en sus derechos, intereses o bienes jurídicos colectivos como resultado de la comisión de un delito o la violación de derechos”.

La Ley General de Víctimas obliga, en sus respectivas competencias, a las autoridades de todos los ámbitos de gobierno, y de sus poderes constitucionales, así como a cualquiera de sus oficinas, dependencias, organismos o instituciones públicas o privadas que velen por la protección de sus víctimas, a proporcionar ayuda, asistencia o reparación integral conforme a su artículo 1 y el Servicio de Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no se encuentra exento de ello.

La importancia de que el Defensor del Contribuyente en México tenga entonces la reiterada legitimación nos permitiría entre otras muchas cuestiones pendientes de resolver en nuestro, determinar que:

1. El Código Fiscal de la Federación establece en sus artículos 33-A, 36, 69-H, 70-A y 74 imitaciones para los contribuyentes que se encuentren en los supuestos ahí establecidos, para llevar a cabo una defensa adecuada en contra de las resoluciones que recaigan a dichos procedimientos administrativos.
2. Los anteriores numerales violentan el debido proceso legal de los contribuyentes.
3. Es evidente que la legislación ordinaria tanto a nivel federal, estatal y municipal en México, va quedando rebasada por los grandes cambios a nuestro ordenamiento constitucional, al no ser actualizada debidamente por el legislador en perjuicio de los gobernados.
4. Que los mismos criterios jurisprudenciales atendiendo al contexto en que se dictan resultan superados por la nueva oleada de derechos humanos reconocidos ya por el constituyente permanente.
5. Hoy es factible que el contribuyente vía un control judicial a través del contencioso administrativo y del juicio de amparo, se pueda obtener la nulidad del acto o el amparo y protección de la Justicia de la Unión respectivamente en los casos que se les puedan plantear respecto de los numerales 33-A, 36, 69-H, 70-A y 74 del Código Fiscal de la Federación, mediante una interpretación evolutiva y convencional.
6. Tales numerales al ser inconventionales deben inaplicarse por ser contrarias a los artículos 14, numeral 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica".
7. La responsabilidad del Estado Mexicano ante las omisiones administrativas deben ser sujetas de sanción para los servidores públicos.
8. Los legisladores federales quienes cuentan con potestad tributaria por parte del constituyente originario para crear las normas en la materia,

con su inacción incumplen con lo establecido en el artículo 2 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica” que alude al “Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno” que a la letra indica:

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

CONCLUSIONES

El *ombudsman* juega un papel significativo en cuanto a formar una conciencia de respeto por el derecho en general.

La cultura jurídica se ve impulsada por la presencia de este tipo de órganos. La necesidad de fortalecer al estado de derecho a la que se han tenido que enfrentar los países iberoamericanos en los últimos veintisiete años, hace que este tipo de instituciones tenga una función especialmente relevante.

La figura del Defensor del Contribuyente en México, tendrá un mayor peso que la española, porque su actuación no solo se centraría en recibir quejas, sino que al estar implicada en la defensa directa del contribuyente al representarlo ante la misma autoridad mediante un recurso administrativo, o bien ante los órganos jurisdiccionales, en la fase administrativa y en la del ejercicio de la acción legal respectivamente, detenta mayor actuación en beneficio de los contribuyentes.

En México la función del Defensor del Contribuyente tiende a la asesoría, representación y protección de los ciudadanos contra los abusos que en materia recaudatoria sufren día con día, pero no se garantiza dentro de sus funciones el interponer un medio de defensa de control de constitucionalidad previsto en la fracción II del artículo 105 constitucional, que prevé la figura de la acción de inconstitucionalidad, en contra de normas generales. Una impugnación de esta naturaleza permite que la sentencia al ser aprobada por una mayoría de por lo menos 8 votos de los 11 ministros integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se expulse del orden jurídico nacional, al considerarse los efectos generales que no contempla la sentencia que se emita dentro de un juicio de amparo.

La figura del Defensor del Contribuyente existe en ambos, lamentablemente hoy tiene mayor peso la institución española porque al menos actúa en la práctica y los contribuyentes ven los resultados de su actuación, cosa que en México no sucede por los intereses políticos de los poderes de la unión, específicamente el poder ejecutivo y legislativo federales.

La reforma que se pretendió hacer al artículo 107 constitucional en México en el año 2009, acotaba los derechos de los contribuyentes en materia del juicio de amparo, situación adversa para los particulares frente a normas tributarias inconstitucionales en virtud de que no tendría efectos retroactivos a pesar de que podría tener efectos generales hacia los contribuyentes.

La reforma constitucional del día 6 de junio de 2011, limita tajantemente el acceso a la justicia de los contribuyentes al excluir de la declaratoria general de inconstitucionalidad prevista en el tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 Constitucional a las normas generales en materia tributaria, según lo dispuesto en el cuarto párrafo de dicho numeral.

Adicionar un inciso a la fracción II del artículo 105 constitucional generaría mayor certidumbre jurídica a los contribuyentes, ya que por un lado el Defensor del Contribuyente en México tendría legitimación activa para interponer una acción de inconstitucionalidad ante normas de carácter general en beneficio de la generalidad de los contribuyentes, cuando la votación sea de por lo menos 8 de los 11 ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La reforma no aprobada al artículo 107 constitucional acotaba el juicio de amparo fiscal en perjuicio de los particulares; en la actualidad lo pueden seguir ejerciendo en su favor, logrando los efectos restitutivos sobre las contribuciones pagadas al fisco federal al momento de lograr el amparo y protección de la Justicia de la Unión y lograr la suspensión de los actos reclamados ante normas elaboradas por el Congreso de la Unión sin apego al contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional que contiene los principios constitucionales de la tributación.

La legitimación activa a favor del Defensor del Contribuyente bajo la reforma propuesta al numeral 105 constitucional, permitiría que si una norma contraria a la Constitución General de la República fuera impugnada por el *ombudsman* fiscal y en su caso podría lograr efectos generales de la norma, esto es, expulsarla del orden jurídico, aquí sí, sin efectos retroactivos.

En efecto, algunos de los problemas derivados de la interpretación, procedimiento y administración de los amparos fiscales en la actualidad, deriva

en la saturación de este tipo de asuntos que guardan estrecha relación con el contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tanto, la propuesta planteada de adicionar un inciso a la fracción II del artículo 105 constitucional para otorgar legitimación activa al Defensor del Contribuyente en México, destaca el interés en que se retomen medidas que contribuyan al mejoramiento y perfeccionamiento del amparo fiscal como instrumento protector de derechos tributarios y con ello evitar su distorsión, lo cual no se obtiene adicionando una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como lo pretendía hacer el legislador federal en 2009.

La reforma constitucional del día 6 de junio de 2011 violenta las normas convencionales del debido proceso legal en perjuicio de los gobernados.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliografía:

- AGULLO AGÜERO, Antonia, *“El Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y la resolución de recursos municipales”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- ÁLVAREZ BANDERAS, Jorge, *Desde la otra orilla: apuntes semanales*, Morelia, Ediciones AAA, 2012.
- ÁLVAREZ CONDE, Enrique y Tur Ausina, Rosario, *Derecho constitucional*, 3a ed., España, Tecnos, 2013.
- ANTONIO, MICHELI, Gian, *Curso de derecho tributario*, trad. de Julio Banacloche, Madrid, Editorial de Derecho Reunidas, 1974.
- APARICIO PÉREZ, Miguel A. *Los principios estructurales del Estado en la Constitución de 1978* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló, Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona , Atelier, 2012.
- ATIENZA, MANUEL, “Los límites de la interpretación constitucional de nuevo sobre los casos trágicos” en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998.
- BALAGUER CALLEJÓN, Francisco, *El Estado autonómico en el contexto de la integración Europea. Un comentario a la STC 31/2010, de 28 de junio* en Sanjuán Andrés, Francisco Javier, *Estudio sobre la sentencia 31/2010, de 28 de junio, del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de autonomía de Cataluña*, Madrid, Universidad Rey Juan Carlos Instituto de Derecho Público, 2011.
- BAZDRESCH, Luis, *El juicio de amparo, curso general*, México, Trillas, 6ª. edición, 2000.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 29ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1992.
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Cómo elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*, 3a. ed., México, Gasca, 2008.
- CÁCERES NIETO, Enrique, *Manual para la Calificación de Hechos Violatorios de los Derechos Humanos*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2005.

- CALVO VIDAL, Félix, *La jurisprudencia ¿fuente del derecho?*, España, Lex Nova, 1992.
- CABELLOS ESPIÉRREZ, Miguel Angel, *El Poder Judicial* en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- CARBONELL, Miguel, *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales*, México, Editorial Porrúa, UNAM, 2004.
- _____ *La construcción de la democracia constitucional*, México, Editorial Porrúa, 2005.
- _____ *Elementos de derecho constitucional*, México, Editorial Fontamara, 2006.
- CARPIZO, JORGE, *Derechos humanos y ombudsman*, México, UNAM-Porrúa, 1998.
- CASADO LÓPEZ, Héctor, *“El Defensor del Contribuyente de la Comunidad de Madrid”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- CAVA DE LLANO, Ma, Luisa, *“La defensa de los derechos y garantías del contribuyente por el Defensor del Pueblo”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho financiero y tributario*, 4a. ed., Elcano Navarra, Thomson Aranzadi, 2003.
- CISNEROS FARIÁS, German, *La interpretación de la ley*, México, Trillas, 2005.
- COELLO CETINA, RAFAEL, “Los efectos de las sentencias concesorias contra leyes tributarias” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, 4a.ed., México, Porrúa, 2003.
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, *Principio de reserva de ley tributaria* en García Novoa, César et al, (Coord.), *Estudios de derecho constitucional Tributario*, Lima, Universidad de San Martín de Porres fondo editorial, 2011.
- Compilación de Instrumentos Internacionales sobre protección de la persona aplicables en México, *Derecho internacional de los Derechos Humanos*, SCJN Oficina en México del alto Comisionado de Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2012.

- COSSÍO, José Ramón y RAIGOSA Luis, “Régimen político e interpretación constitucional en México”, en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998.
- COSCULLUELA MONTANER, Luis, *Manual de derecho administrativo*, 25 ed., España, Thomson Reuters, 2014.
- DELGADILLO, GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4ª. Edición, México, Limusa, 2003.
- _____ *Principios de derecho tributario*, 5ª. Ed; México, Limusa, 2013.
- DELGADO PACHECO, Abelardo, “El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del abogado tributarista”, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- DE LA MADRID HURTADO, Miguel, *Estudios de Derecho Constitucional*, México, Editorial Porrúa, tercera edición, 1986.
- DE SILVA GUTIÉRREZ, Gustavo, *Competencia de los tribunales de constitucionalidad de conformidad con el acuerdo general 5/2001*, México, Themis, 2004.
- DE SILVA NAVA, Carlos, *La jurisprudencia, creación jurisdiccional del derecho*, México, Ed. Themis, 2010.
- DIEP DIEP, Daniel; *Código Fiscal de la Federación, Análisis y Comentarios*, 1ª. ed., México, Ed. Themis, 2005.
- DÍAZ BARRIGA DE SILVA, Luz María (coord.), *La apariencia del buen derecho serie de debates pleno*, México, Themis, 1996.
- DOMÍNGUEZ GARCÍA, Fernando, *Las Cortes Generales en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- _____ *La integración de España en la Unión Europea*, en Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, et al., *Manual práctico de derecho tributario*, 2a ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

- EXPÓSITO, Enriqueta, *La jefatura del Estado y la Monarquía parlamentaria en* Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló, Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- _____ *El control constitucional de las normas con fuerza de ley en* Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), Manual de derecho constitucional, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier, *20 años en México sobre argumentos e interpretación*, Tribunal Electoral del Estado de Michoacán, 2013.
- FERRERES COMELLA, Víctor, *Una defensa del modelo europeo de control de constitucionalidad*, Madrid, Marcial Pons, 2011.
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, “Los tribunales constitucionales y la Suprema Corte de Justicia de México” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2002.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Ed. Porrúa, 1995.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor y VALENCIA, Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano y comparado*, 5a ed., México, Porrúa, 2007.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, México, Ed. Miguel Ángel Porrúa, Vol. I, Tomo 10, Serie VI, artículo 95-110, 1994.
- _____ *“La declaración general de inconstitucionalidad y el juicio de amparo”*, *Ensayos sobre el derecho de amparo*, 2ª. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1999.
- _____ *México y la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, México, CNDH, 1999.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *“La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- GARBERÍ LLOBREGAT, José y González Navarro Alicia, *Práctica del recurso contenciosos administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona*, España, Thomson Reuters, 2013.
- GARCÍA MORELOS, Gumesindo, *Introducción al Derecho Procesal Constitucional*, La Plata, Librería Editora Platense, 2007.

- GARCÍA NOVOA, CESAR, *La concepción actual de los principios tributarios*, en Daniel Yacolca Estares Jorge Bravo Cucci (Editor.), *Derecho tributario tópicos contemporáneos - en homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, Lima, 2011.
- _____ *Financiación autonómica y reforma del senado*, Madrid, Marcial Pons, 2012.
- _____ *Seguridad Jurídica y tributación*, Bolivia, Vergara y asociados, 2013.
- _____ *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*, Bogotá, Instituto Colombiano de derecho tributario, 2015.
- GARCÍA RAMÍREZ, Sergio, *El Debido Proceso. Criterios de la Jurisprudencia Interamericana*, México, Porrúa, 2012.
- GARZÓN HERRERO, Manuel, *“El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del Tribunal Supremo”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- GIANNINI, A. D. *Instituciones de derecho tributario*, 7ª. Edición Italiana 1956, trad. de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GIULIANI, FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, 9ª. Edición, Buenos Aires, La Ley, 2004.
- GÓMEZ PÉREZ, Mara, *“La protección internacional de los derechos humanos y la soberanía nacional”* en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2002.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2007.
- GONZÁLEZ Eusebio y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.
- GONZÁLEZ RIVAS, Juan José (coord.), *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, España*, Wolters Kluwer España, 2010.
- GUASTINI RICCARDO, *Estudios de teoría constitucional*, México, Fontamara, 2001.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELAZCO, Joaquín, *El dialogo entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo: una plática abierta a otros*

- contertulios. Tribunal Constitucional y dialogo entre tribunales*, Madrid, Tribunal Constitucional Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2013.
- JACQUES ROUSSEAU, Jean, *El contrato social o principios del derecho político*, trad. Andebeng-Abeu Alingue, Colombia, Editorial Panamericana, Cuarta reimpresión, 2002.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Segunda Edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971.
- _____ *Introducción al derecho tributario*, Argentina, Facultad de Derecho-Fundación de Cultura Universitaria, colección Clásicos Jurídicos, 1995.
- _____ *Curso superior de derecho tributario*, Argentina, Edición nueva actualizada, Liceo Profesional Cima, 1969.
- KELSEN, HANS, *Teoría general del Estado*, trad. de Luis Legaz Lacamba, Barcelona, Labor, 1934.
- LITAGO LLEDO, Ma. Rosa, *El recurso contenciosos administrativo contra disposiciones generales en materia tributaria*, España, Thomson Reuters, 2009.
- LUCAS DURAN, Manuel, (Coord.), *Derecho financiero y tributario parte general*, 4a ed., España, Tecnos, 2014.
- LUQUE DELGADO, Eduardo, *“El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del asesor fiscal”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- MARTÍN QUERALT, Juan, et al., *Derecho Tributario*, 19a. ed., Pamplona, Aranzadi Thomson Reuters, 2014.
- MARTÍN MATEO, Ramón y DÍEZ SÁNCHEZ Juan José, *Manual de derecho administrativo*, 29 ed., España, Thomson Reuter, 2012.
- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Francisco, *La jurisprudencia en materia de inconstitucionalidad de leyes su aplicación erga-omnes*, México, Porrúa, 2002.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, et al., *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 11a. ed., España, IUSTEL, 2015.

- MUSOLINO, Luis Francisco, *Psicología del contribuyente latinoamericano*, Argentina, Poligrafik Proamar, 1998.
- NAVARRO HERAS, Rosana, “”, *La aplicación de los tributos municipales. La Agencia Tributaria de Madrid*”, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- OTERO PRAGA, Milagros, *Las fuentes del derecho*, México, Universidad Autónoma del Estado de México, 2001.
- PARRONDO AYMERICH, Jaime, “*La revisión de los tributos municipales por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid*”, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- PECES-BARBA, Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales*, Madrid, Dykinson, 2004.
- PÉREZ ROYO, Javier, *Curso de derecho constitucional*, 14a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2014.
- PÉREZ TREMPES, Pablo, *Sistema de justicia constitucional*, España, Thomson Reuters, 2010
- PINA VARA, Rafael de, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 2007.
- POSADAS BELGRANO, G. A., *Derecho tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959.
- PLA BOIX, Anna M, *Las Instituciones de las Comunidades Autónomas en* Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- _____ *Las garantías de los derechos fundamentales en* Aparicio Pérez, Miguel A. y Barceló i Serramalera Mercé, (Coord.), *Manual de derecho constitucional*, 2a. ed., Barcelona, Atelier, 2012.
- PRIETO SANCHÍS, Luis, *El constitucionalismo de los derechos. Ensayos de filosofía jurídica*, Madrid, Trotta, 2013.
- _____ *Justicia Constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003.
- REYES REYES, Pablo Enrique, *La acción de inconstitucionalidad*, México, Oxford, 2004
- RODRÍGUEZ GREZ, Pablo, *Teoría de la interpretación jurídica*, Chile, Editorial jurídica de Chile, 1990.

- RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, José Ignacio y LITAGO LLEDO, Rosa, *Recurso contencioso administrativo especialidades tributarias*, España, Ediciones Francis y Taylor, 2007.
- RUIZ ROBLEDO, Agustín, *Compendio de derecho constitucional español*, 2a. ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2011.
- RUIZ TORRES, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, México, Oxford, 2007.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Santiago, *La justicia constitucional, Instituciones del Estado y fuerzas políticas*, España, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2011.
- SÁNCHEZ MORÓN, Miguel, *Derecho administrativo parte general*, 10 ed., España, Tecnos, 2014.
- SALAZAR UGARTE, Pedro, *La democracia constitucional, una radiografía teórica*, Fondo de Cultura Económica, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006.
- SÁNCHEZ DAVID y SENENT DE FRUTOS, Juan Antonio, *Teoría crítica del derecho nuevos horizontes*, México, Centro de Estudios jurídicos y sociales Mispal, A.C., 2013.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 2008.
- SCJN, *Manuel del Juicio de Amparo*, 2ª. Edición actualizada, México, Ed. Themis, 2001.
- SCHMILL, Ulises, COSSÍO, José Ramón, “Interpretación del derecho y concepciones del mundo” en Vázquez Rodolfo, (comp.) *Interpretación jurídica y decisiones judiciales*, México, Fontamara, 1998.
- SERRANO ANTON, Fernando (Director), “La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid”, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- SMITH, ADAM, *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, Publicaciones Cruz O, S.A., 1994.
- SILVA MEZA, Juan N., *Derechos humanos parte general*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013.
- SOSPEDRA NAVAS, Francisco José, *Justicia constitucional y procesos constitucionales*, España, Thomson Reuters, 2011.
- SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Argentina, Depalma, 1991.

- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Los días humanos del Ministro Juan Díaz Romero. México, SCJN, 2006.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *“El Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León”*, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- TENA RAMIREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Editorial Porrúa, trigésima séptima edición, 2005.
- TENORIO, Pedro, *El recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Perspectivas de reforma*, Fundación Wolters Kluwer, España, 2014.
- VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 2ª. Edición, Santa Fe de Bogotá, Depalma-Temis-Marcial Pons, Colombia, 1996.
- VALADÉS, Diego, *Constitución y democracia*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2002.
- VEGA VARGAS, Fernando R., *Análisis temático del Código Fiscal de la Federación*, tomo I, México, Dofiscal Lexis Nexis, 2007.
- VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 2004.
- WOLFGANG BÖCKENFÖRDE, Ernst, *Estudios sobre el Estado de Derecho y de la democracia*, trad. Rafael de Agapito Serrano, Madrid, Editorial Trota, 2000.
- ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo, “Hacia una nueva ley de amparo” en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (comp.), *Derecho procesal constitucional*, México, Porrúa, 2003.

Diccionarios:

- DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. UNAM, 8ª. Edición, México: Editorial Porrúa, S.A., 1995 .
- PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. 17ª. México, Ed. Porrúa, 1986.
- Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. 22ª. Ed. Tomo II Madrid, 2001.

Revistas:

- CORTÉS GONZÁLEZ, Jorge, “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Comentarios a la Ley Orgánica”, *Puntos Finos*, Revista de Consulta

Fiscal, México, D.F., Año V, Vol. XXIII, No. 116, 1ª. Quincena Diciembre 2006.

DE SILVA GUTIÉRREZ, Gustavo, "Defensa constitucional oportuna", *Iuris Tantum*, México, tercera época, 2011, número 22.

_____ "Omisión legislativa en el derecho a impugnar resoluciones del ministerio público", *Iter criminis revista de ciencias penales*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, número 20, cuarta época, marzo-abril 2011.

PÉREZ GÓNGORA, Juan Carlos, "Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. ¿Defenderá realmente a los contribuyentes?", *Puntos Finos*, Revista de Consulta Fiscal, México, D.F., Año VII, Vol. XII, No. 153, 2ª. Quincena Junio 2008.

RIZO RIVAS, José Mario, JAIME DE LA PEÑA, Alejandra, "Procuraduría de la Defensa del Contribuyente", *Puntos Finos*, Revista de Consulta Fiscal, México, D.F., Año V, Vol. XIX, No. 112, 1ª. Quincena Octubre 2006.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, número extraordinario, 1965.

Revistas electrónicas:

Práctica Fiscal www.practicafiscal.com.mx

Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla www.icipuebla.com

Revista Mexicana de Derecho Constitucional www.juridicas.unam.mx

Revista el Mundo del Abogado www.elmundodelabogado.com

Periódicos:

ELIZONDO, Carlos y Luis Manuel Pérez de Acha, *Separación de poderes y garantías individuales*. La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes, México, Reforma, 28 de noviembre de 2006.

Portales de noticias:

Aristegui Noticias www.aristeguinoicias.com

Legislación:

CÓDIGO CIVIL FEDERAL. Promulgado el 7 de enero y 6 de diciembre de 1926, así como el 3 de enero de 1928.

CÓDIGO DE COMERCIO. Promulgado el 4 de junio de 1887.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE MICHOACÁN DE OCAMPO. Periódico Oficial del Estado del 27 de febrero de 1982.

CÓDIGO FISCAL MUNICIPAL DEL ESTADO DE MICHOACÁN DE OCAMPO. Periódico Oficial del Estado del 25 de agosto de 1997.

LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Diario Oficial de la Federación del 2 de abril de 2013.

LEY DE CONCURSOS MERCANTILES. Diario Oficial de la Federación del 12 de mayo de 2000.

LEY DE LA COMISIÓN ESTATAL DE LOS DERECHOS HUMANOS (MICHOACÁN DE OCAMPO). Periódico Oficial del Estado del 24 de diciembre de 2007.

LEY DE LA COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS. Diario Oficial de la Federación del 29 de junio de 1992.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978.

LEY DEL NOTARIADO (MICHOACÁN DE OCAMPO). Periódico Oficial del Estado del 21 de febrero de 1980.

LEY FEDERAL DE CORREDURÍA PÚBLICA. Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1992.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Diario Oficial de la Federación del 1º de diciembre de 2005.

LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR. Diario Oficial de la Federación del 24 de diciembre de 1992.

LEY DE PROTECCIÓN Y DEFENSA AL USUARIO DE SERVICIOS FINANCIEROS. Diario Oficial de la Federación del 18 de enero de 1999.

LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. Diario Oficial de la Federación del 23 de junio de 2005.

LEY GENERAL DE INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS. Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1935.

LEY ORGÁNICA DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. Diario Oficial de la Federación del 4 de septiembre de 2006.

LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Diario Oficial de la Federación del 26 de mayo de 1995.

LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR. Diario Oficial de la Federación del 24 de diciembre de 1992.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2013. Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 2012. Segunda Sección.

REGLAMENTO DE LA DEFENSORÍA DE LOS DERECHOS HUMANOS UNIVERSITARIOS NICOLAITAS DE LA UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO. Gaceta Nicolaita del miércoles 18 de enero de 2012.

World Wide Web:

www.ccdhcu.gob.mx

www.boe.es

www.diario-o.com

www.diputados.gob.mx

www.europa.eu

www.gobernacion.gob.mx

www.juridicas.unam.mx

www.ordenjuridico.gob.mx

www.prodecon.gob.mx

www.senado.es

www.scjn.gob.mx

www.segob.gob.mx

www.senado.gob.mx

www.tribunalconstitucional.es

Artículo propuesto: ⁵⁶²	Artículo aprobado: ⁵⁶³
<p>Artículo 19-B</p> <p>La protección y defensa de los derechos e intereses de los particulares frente al Estado en materia contencioso administrativa, estará a cargo de un servidor público denominado Procurador de la Defensa del Contribuyente. Este tendrá la responsabilidad de asesorar, proteger y defender a quienes le soliciten su asistencia en todo tipo de asuntos administrativos y fiscales federales, éstos últimos hasta por el monto del crédito o interés fiscal que establezca la ley respectiva.</p> <p>El Procurador de la Defensa del Contribuyente, buscará mediante la conciliación o en la fase contenciosa, que rijan la justicia y la equidad en las relaciones de los particulares con el Gobierno federal, así como con sus entidades paraestatales, incluyendo las que tengan atribuciones de organismos fiscales autónomos.</p> <p>Corresponderá al Procurador de la Defensa del Contribuyente:</p> <p>I.- Atender y resolver las consultas que se le presenten en cuanto a los asuntos fiscales y administrativos federales.</p> <p>II. Prestar el servicio de orientación jurídica, asesoría y representación legal en la misma materia.</p> <p>III.- Procurar conciliar previo a la presentación de la demanda o denuncia los asuntos de su competencia.</p> <p>IV.- Coadyuvar con las autoridades administrativas y fiscales, lo mismo que con las entidades con atribuciones de organismos fiscales autónomos, para lograr que mantengan una relación respetuosa y equitativa con los gobernados, se les oriente y auxilie en el cumplimiento de sus obligaciones, se les entere de los derechos y medios de defensa de que disponen, se les informe de las modificaciones que se introduzcan a las leyes y a los procedimientos administrativos correspondientes, así como promover se establezcan programas eficientes, para prevenir y resolver problemas de desconocimiento e interpretación de sus derechos, deberes y obligaciones.</p> <p>V.- Proponer a las diversas autoridades del</p>	<p>Artículo 18-B</p> <p>La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.</p> <p>La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.</p>

⁵⁶² <http://gaceta.diputados.gob.mx/> 08/04/09 21:24 horas.

⁵⁶³ <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/7.htm?s=> 08/04/09 21:26 horas.

país la elaboración de iniciativas de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y criterios de interpretación en las materias de su competencia, a fin de favorecer un marco de mayor justicia y equidad en materia administrativa y fiscal.

VI.- Conocer de quejas y denuncias en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de las autoridades fiscales y administrativas federales, investigarlas, e iniciar en su caso ante las autoridades competentes en materia de procuración de justicia y ante los tribunales e instancias de control administrativo correspondientes, los procedimientos a que haya lugar en defensa de los ciudadanos.

VII.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente de las relativas a las garantías, los derechos y medios de defensa de los contribuyentes.

VIII.- Informar anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de su función y comparecer, siempre que sea convocado para ese efecto, ante el pleno o las comisiones camerales competentes.

IX.- Las atribuciones que se deriven de otros ordenamientos.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

- a).- Ser ciudadano mexicano;
- b).- Tener título de licenciado en derecho;
- c).- Contar con experiencia acreditada en materia fiscal y contenciosa administrativa, cuando menos por un término de cinco años;
- d).- No desempeñar algún cargo de elección popular, ni haber ocupado una posición de secretario o subsecretario de Estado o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno federal, cuando menos un año antes del inicio de su encargo, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos cinco años previos a su nombramiento;
- e).- No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer el comercio o para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público; y
- f).- Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.

El nombramiento del Procurador de la Defensa del Contribuyente lo hará el Senado

<p>de la República y se someterá a la ratificación de la H. Cámara de Diputados. En periodo de receso del H. Congreso de la Unión, corresponderán esas atribuciones a la H. Comisión Permanente.</p> <p>El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su función 4 años y podrá ser designado exclusivamente para un segundo periodo. Sólo podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por decisión del Congreso de la Unión, por las causas y conforme a los procedimientos previstos en el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.</p>	
---	--

Artículo transitorios	Artículos transitorios
<p>PRIMERO.- El presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.</p> <p>SEGUNDO.- Las Cámaras del H. Congreso de la Unión o, en su caso, la H. Comisión Permanente, nombrarán al Procurador de la Defensa del Contribuyente dentro de los 90 días siguientes a la entrada en vigor de la ley orgánica respectiva.</p> <p>TERCERO.- Para sufragar las erogaciones que requiera el ejercicio de la función del Procurador de la Defensa del Contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en las disposiciones del Presupuesto de Egresos de la Federación, para el año 2002, dispondrá la transferencia de recursos correspondientes de la partida asignada al Servicio de Administración Tributaria, en la inteligencia e que se acordarán los renglones y los montos respectivos con las directivas de las Cámaras del H. Congreso de la Unión, y a partir del siguiente ejercicio presupuestal se le asignará su correspondiente clave y recursos presupuestales.</p>	