

LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA

Leopoldo Rolando ARREOLA ORTIZ

Reconocimiento al doctor Serafín Ortiz,
colega y amigo, por su infatigable labor de
investigación

SUMARIO: I. *Constitución, garantías individuales y derechos humanos.*
II. *Constitución y justicia tributaria.* III. *Idoneidad de la justicia tribu-*
taria. IV. *Trascendencia de los derechos humanos en el ámbito fiscal.* V. *Con-*
clusiones.

I. CONSTITUCIÓN, GARANTÍAS INDIVIDUALES Y DERECHOS HUMANOS

La reforma constitucional del 10 de junio de 2011 marca un hito en la evolución jurídica de nuestro país. Un cambio de paradigma basado en el reconocimiento de nuestros derechos sociales y la transformación de los valores jurídicos que sustentaban nuestro sistema nacional de derecho.

La reforma, aparentemente, fue simple, pues sólo se adicionaron —no se sustituyeron— a nuestras garantías individuales, los derechos humanos¹

¹ El artículo 1o. de la CPEUM hasta la reforma del 10 de junio de 2011 se encontraba redactado de la forma siguiente:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”.

Con la reforma el propio artículo 1o. constitucional quedó redactado, en su primer párrafo, en los siguientes términos: “*Artículo 1o.* En los Estados Unidos Mexicanos *todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece*”. (El resaltado fue añadido).

pero ¿realmente este agregado ha tenido toda la trascendencia legal y social que se le atribuye? Para contestar dicha interrogante es menester explicar el origen de este cambio.

Los derechos fundamentales del ser humano, en su concepción moderna, pueden considerarse que fueron mundialmente reconocidos con la Declaración Universal de los Derechos Humanos, emitida por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948 en París, Francia, que recogiera en sus treinta artículos los derechos humanos considerados básicos en la Carta de San Francisco de 1945.² Sin embargo, nuestro país a pesar de haber suscrito la citada Declaración Universal de las Naciones Unidas de 1945 mantuvo incólume su interpretación garantista de los derechos humanos, limitándolos a la aplicación de las garantías individuales concebidas desde la Constitución de 1917, exclusivamente a través del principio de legalidad; no fue sino a raíz de la presión mundial y de los organismos jurídicos internacionales, en especial, de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual con sus fallos modificaría criterios obsoletos sustentados por nuestra Suprema Corte de Justicia, como fue el caso *Radilla*.

1. *El caso Radilla*

Rosendo Radilla Pacheco, campesino mexicano y luchador social, fue detenido el 25 de agosto de 1974 por militares al abrigo del Código de Justicia Militar Mexicano. Ante su desaparición y la cerrazón de los organismos de justicia de nuestro país para ayudar a sus familiares a dar con su paradero, éstos desarrollaron una lucha tenaz en el ámbito legal que los llevó hasta la Corte Interamericana de Derechos Humanos, tribunal supranacional que el 23 de noviembre de 2009 emitió sentencia definitiva y condenó al Estado mexicano por la desaparición forzada de Rosendo Radilla por parte de militares. Y aunque el Pleno de la SCJN declaró al resolver el juicio de amparo en revisión 133/2012, la inconstitucionalidad del artículo 57, fracción II, inciso a, del Código de Justicia Militar Mexicano, en el que se habían escudado los tribunales judiciales federales para no acceder a los reclamos en el caso relatado; la sentencia de la Corte internacional especializada en violaciones a los derechos humanos encontró al Estado mexicano responsable de la violación de los derechos a la libertad, a la integridad personal, a

² Carta de las Naciones Unidas, San Francisco, 26 de junio de 1945, publicada en Internet.

la vida y al reconocimiento de la personalidad jurídica del señor Radilla, así como los derechos a la integridad física y mental, a las garantías judiciales y a la protección judicial de sus familiares.³

Con ello, el fallo *Radilla*, que situó a los derechos fundamentales (humanos) por encima de la garantía de legalidad, tutela máxima concedida hasta ese momento por nuestra Constitución al individuo, rompió la resistencia del Estado mexicano que ante la presión social-nacional e internacional accedió a la reforma constitucional de los derechos humanos del 10 de junio de 2011 y su trascendencia en el sistema jurídico mexicano, uno de cuyos efectos inmediatos fue el de situar las sentencias emitidas por el tribunal interamericano de derechos humanos al mismo rango que nuestra Constitución política, generando un campo de constitucionalidad formado, además de nuestra Constitución, por el ámbito de los tratados internacionales firmados por nuestro país, mismos que para el devenir serían los ejes rectores de nuestro sistema jurídico.⁴

³ “Resumen del caso *Radilla*”, publicado en Internet por Club ensayos, 21 de septiembre de 2013.

“La COIDH condena al Estado mexicano por la desaparición forzada del Sr. Rosendo Radilla. Nov. 13 2012”. Comunicado de prensa. Miércoles 16 de diciembre de 2019. La decisión de la Corte contiene importantes avances para la lucha contra la impunidad en el caso de Rosendo Radilla y en los crímenes del pasado en México, tales como: 2) reconocimiento de competencia de la Corte para pronunciarse sobre las violaciones a la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas (CIDFP), la cual consagra que los Estados parte se comprometen a prevenir, investigar y sancionar todo acto de desaparición forzada de personas; 3) reconocimiento de un patrón de detenciones y desapariciones forzadas masivas en México en la década de los 70, y 6) determinación de la incompatibilidad de la aplicación de la justicia militar en casos de graves violaciones de derechos humanos con los estándares internacionales.

Es necesario destacar además que las reparaciones ordenadas en la sentencia tienen efectos positivos para la búsqueda de justicia en el caso de Rosendo y también en otros crímenes del pasado, dado que la Corte ordenó al Estado: ...*b*) realizar las reformas legislativas pertinentes para compatibilizar el artículo 57 del Código de Justicia Militar con los estándares internacionales en la materia y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como modificar el artículo 215-A del Código Penal Federal relativo al tipo penal de desapariciones forzadas; *c*) realizar un acto público de reconocimiento de responsabilidad en relación con los hechos del caso y en desagravio a la memoria del señor Rosendo Radilla Pacheco; ...*f*) publicar en el *Diario Oficial de la Federación* y en otro diario de amplia circulación nacional, parte de la sentencia, así como publicar íntegramente este Fallo en el sitio web oficial de la Procuraduría General de la República.

⁴ En el mismo artículo 1o. constitucional se recoge la figura de la “interpretación conforme”, al señalarse que todas las normas relativas a derechos humanos (del rango jerárquico que sea) se deberán interpretar a la luz de la propia Constitución y de los tratados internacionales. Esto implica la creación de una especie de bloque de constitucionalidad (integrada no solamente por la carta magna, sino también por los tratados internacionales), a la luz del cual

2. *Trascendencia de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011*

Como se ha sostenido, la señalada reforma constitucional generó una profunda transformación en nuestro sistema jurídico, al modificar la concepción de los derechos “ciudadanos” “otorgados por el Estado”, por la de los “derechos humanos o fundamentales” intrínsecos al ser humano.

Y es que la concepción de la persona y “sus garantías individuales” tuteladas por el Estado generó una crisis cuando quedó evidenciado que, en múltiples ocasiones, era el propio ente estatal el principal violador de esas garantías, como ocurrió en el *caso Radilla* que ha quedado referido.

Este cambio de paradigma tuvo acentuadas repercusiones, pudiendo citarse, entre las principales, las señaladas por el doctor Miguel Carbonell: a) la complementación en la norma constitucional de las garantías individuales con el “reconocimiento” de los derechos humanos; b) la “interpretación conforme”, y c) la aplicación del principio pro-persona.⁵

Y es que como lo expone un tratadista mexicano:

la diferencia entre las garantías individuales y los derechos fundamentales, es que estos últimos son todos aquellos derechos que poseemos por ser personas (derechos naturales), son primarios y existen antes del Estado y sus autoridades. Los derechos, en su carácter positivo, son todos los que están reconocidos universalmente en las legislaciones federales o estatales. Por su parte, las garantías son acciones de aseguramiento o medidas de protección jurídica para los ciudadanos, que la misma Constitución encarga al poder judicial federal, en caso de que se violen o desconozcan.⁶

Si bien, la reforma constitucional de nuestro sistema jurídico dio paso a una amplia transformación del mismo, fue en el ámbito constitucional-penal en donde ha calado profundamente, generándose un cambio de paradigma con la sustitución del sistema penal que se encontraba vigente, de corte liberal-inquisitivo, por otro denominado sistema penal acusatorio de corte garantista, apoyado en la nueva concepción de los derechos humanos.⁷

se deberá interpretar el conjunto del ordenamiento jurídico mexicano. Carbonell, Miguel, “La reforma constitucional en materia de derechos humanos: principales novedades”, *Los derechos fundamentales en México*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004; artículo publicado el 6 de septiembre de 2012.

⁵ *Op. cit.*

⁶ Padilla, José R., *Garantías individuales*, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2000, pp. 3-16.

⁷ El doctor Ortiz, ex rector de la UATx, y brillante estudioso del derecho, comenta en su presentación de la obra *Argumentación y derechos...*: “la justicia penal es siempre un termómetro

Esta transformación de nuestro sistema jurídico no ha sido, sin embargo, equilibrada, pues mientras está por alcanzarse la reforma completa del sistema penal mexicano, al menos formalmente, en otros ámbitos del derecho el cambio ha sido gradual y en otros francamente lento. Así, podemos citar como ejemplo el ámbito fiscal en el que a semejanza de lo que sucedía en el ámbito penal, la concepción de un Estado moderno garantista aún no ha penetrado en la fortaleza en que se encuentra atrincherado el Estado, representado por el Fisco, a pesar de que la Constitución, de entrada, establece valores como la justicia y reconoce los derechos humanos, ambos en beneficio del contribuyente.

Y quizá la pregunta más oportuna sería ¿por qué a pesar de la existencia de los derechos fundamentales y del principio de justicia con el que se encuentra investida nuestra carta magna, podemos afirmar que en el campo fiscal aún no se aplican cabalmente tales principios? Este trabajo intentará responder a dicha interrogante.

II. CONSTITUCIÓN Y JUSTICIA TRIBUTARIA

La justicia, independientemente de las definiciones que en torno a ella se han dado, ha sido concebida como un valor o una virtud. Aristóteles dedica su *Ética Nicomaquea* a la búsqueda del principio de justicia y afirma que “la Ley puede determinarse sólo en relación con lo que es justo”,⁸ concepto que en la época actual es recogido por nuestra carta magna, al considerarse como el receptáculo de ese valor, en la medida en que sienta las bases para regular la repartición de la riqueza social e individual, atendiendo a la definición clásica de Ulpiano, de que “justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo”.⁹

Por tanto, son los valores y los principios fundamentales contenidos en la Constitución política de un Estado conforme a los cuales deberá desarro-

del grado de consolidación democrática de un Estado dado, y México no es la excepción; las reformas aludidas han sentado las bases de un procedimiento penal de variables más democráticas —como el así identificado modelo procesal acusatorio— al abandonar no sólo los procesos mixtos de corte inquisitivo, sino incorporando principios constitucionales que rigen ahora la vida jurídica de nuestro país”. Ortiz Ortiz, Serafín, *Argumentación y derechos. Reflexiones sobre justicia penal y derechos fundamentales*, México, Tirant lo Blanch, 2017, p. 12.

⁸ Aristóteles, *Ética Nicomaquea*.

⁹ Domicio Ulpiano (en latín, Gnaeus Domitius Annius Ulpianus; Roma, 228). Fue un jurista romano de origen fenicio, *magister libellorum*. Fue tutor, consejero y prefecto del pretorio del emperador Alejandro Severo. Definió la justicia como la continua y perpetua voluntad de dar a cada quien lo que le corresponde.

llarse su sociedad,¹⁰ garantizando el propio ente político, el pleno ejercicio de los derechos fundamentales reconocidos a todo individuo, a través del sistema jurídico establecido para tal efecto.

Pero ¿cómo lograr implementar esta tarea en el Estado moderno? A efecto de ejemplificar abordaremos el ámbito de la justicia fiscal, campo por demás sensible para nuestra sociedad y en el cual, de entrada, podemos afirmar que la gran mayoría de los miembros que la componen se encuentran inconformes, tanto con la repartición de la carga fiscal como con su resultado.

Para explicar lo anterior, es menester analizar, lo más objetivamente posible, la actuación del Estado mexicano en esta materia.

El punto de partida de nuestro estudio no puede ser otro que el del artículo 31, fracción IV, de nuestra carta fundamental, por ser el que genera la relación entre el Estado mexicano, representado por el Fisco, y todas las personas que, al encontrarse bajo su tutela jurídica, adquieren la obligación de contribuir para sus gastos públicos.

El precepto citado expresamente señala:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I . . .

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La obligación constitucional-contributiva establecida por la referida norma tributaria es la piedra angular y la base jurídica de la “relación contributiva”, que se da, como ya se dijo, entre el Estado mexicano y todas aquellas personas que se encuentren bajo la tutela de las leyes de nuestro país; y que, como consecuencia de esa relación, deberán contribuir para el sostenimiento del ente público de la manera “proporcional y equitativa” que dispongan las leyes.

¹⁰ “La Constitución de un pueblo constituye su Ley Suprema, pues en ella se encuentran los valores y los derechos fundamentales, que son aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados de *status*, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiéndose como derecho subjetivo, cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica y por *status*, la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones y autores de los actos que son ejercicio de éstas”. Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Trotta, 2001, p. 177. Citado por Martha Leticia Muro Arellano, “Derechos fundamentales”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*.

1. *Proporcionalidad y equidad*

Es, precisamente, en razón de los principios de “proporcionalidad y equidad”, establecidos por nuestra Constitución, que se pretende lograr la aplicación “justa” de la ley. Valdés Villareal, exprocurador fiscal del estado de Michoacán, sostuvo: “Es sobre todo en el momento de establecer las contribuciones que el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador”.¹¹

Cabe poner de relevancia que tanto la obligación contributiva-constitucional como la relación contributiva que se dan entre el Estado y el contribuyente se concretan en el plano legal, cuando este último se ubica, con su actuación, en la hipótesis tributaria de una ley que establezca o reglamente alguna contribución. Momento en el que se materializa la aplicación del mandato constitucional a través de nuestro sistema de derecho, con todos sus principios, instituciones y procedimientos que conducen los aspectos fundamentales de un Estado de derecho, como los relativos a los derechos humanos de los individuos frente a la autoridad, por una parte, pero también respecto al Estado y su forma de gobierno.

Retomando la idea central en torno a la aplicación justa de la carga tributaria, es preciso reiterar que ésta se procura mediante los dos atributos previstos por la propia norma constitucional: la proporcionalidad y la equidad.

Esta manera de aplicar la carga contributiva ha sido la pauta para clasificar, a su vez, la justicia que debe imperar en el desarrollo de la obligación tributaria y su desahogo (relación tributaria). Existe, así, una justicia distributiva imperante en la determinación de la contribución, aunque diferente, con diferencias de grado si la contribución es al ingreso o la riqueza (impuesto directo); o bien al comercio o al consumo (impuesto indirecto).¹²

Mas también existe una justicia igualitaria, que se da cuando los contribuyentes se encuentran en una situación similar respecto de la hipótesis tributaria, diferenciándose sólo por circunstancias no previstas por la norma,

¹¹ Valdés Villareal, exprocurador fiscal del estado de Michoacán, sostuvo: “Es sobre todo en el momento de establecer las contribuciones que el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador”. Valdés Villareal, Miguel, “La justicia en las contribuciones”, *Principios tributarios constitucionales*, México-España, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1999, p. 33.

¹² “Guían a la justicia distributiva diversos valores y criterios. Los más aceptados son los de proteger la dignidad de la persona, propiciar las libertades, tomar en cuenta el mérito y la posibilidad del trabajo, distinguir según la cualidad de las actividades, abrir una oportunidad social a las personas”, *op. cit.*, p. 31.

pero que trascienden a la aplicación personal de la misma, generando una aplicación diferenciada con base en el principio de equidad tributaria.

Esta forma de aplicar la justicia por equidad se alcanza generalmente a través de la jurisprudencia.

2. *Etapas de la justicia tributaria*

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la justicia tributaria, como mandato constitucional, se debe buscar en los tres planos o etapas en los cuales se desenvuelve la relación contributiva: *a)* la determinación de la contribución mediante el proceso legislativo; *b)* el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente a través del Procedimiento Administrativo Fiscal, y *c)* mediante la sentencia, con un proceso jurisdiccional imparcial, como la oportunidad de defensa del contribuyente respecto de la actuación de la autoridad fiscal, otorgada por la propia Constitución.

Es necesario precisar que los tres planos o etapas que han quedado señalados no se dan en forma independiente, sino que se encuentran interrelacionados y materializan la actuación del Estado. Sin la actuación legislativa no existiría posibilidad de especificar el mandato constitucional tributario que en tanto radique en el ámbito abstracto constitucional, resulta imposible de particularizar; esta función es tarea de la ley, producto de la labor legislativa y cuya aplicación requiere de otro poder estatal: el Ejecutivo, representado por el presidente de la República, cuya función principal, de todos conocida, es la aplicación de la ley, de las leyes emanadas del Legislativo y merced a las cuales el mandato abstracto de nuestra carta magna adquiere aplicación específica, y los valores como la justicia constitucional adquieren significado para la sociedad a la cual va dirigida.

Y para el caso de que la aplicación de la ley contributiva a cargo del Poder Ejecutivo no respete el mandato de nuestra ley suprema, está el tercer poder de los que conforman el Estado mexicano: el Poder Judicial cuya función radica, precisamente, en supervisar a petición de parte, que la norma se aplique correctamente; es decir, bajo los principios y valores de nuestra carta constitucional, uno de los cuales, el supremo, es el de la justicia, materializada a través de la proporcionalidad y equidad aplicadas al caso concreto y conforme al mandato constitucional.

Resulta obvio que para obtener el cumplimiento del mandato constitucional en torno a la justicia, es menester su aplicación en todas y cada una de las etapas descritas, que componen la relación tributaria de las personas sujetas al poder del Estado mexicano. Por ello, el proceso de creación de la

norma tributaria resulta definitorio para obtener la aplicación de la justicia constitucional, pues es la norma, producto de la actuación legislativa, la que da la posibilidad de aplicación de una justicia distributiva que permitirá al contribuyente tener una carga tributaria adecuada a su capacidad económica.¹³

Así, una ley que establezca una contribución sin respetar los citados principios sería una ley injusta que lo único que obtendría sería el repudio de la sociedad y la resistencia del contribuyente a su cumplimiento. Esta falla de la ley al mandato constitucional es de tal gravedad, que nuestro sistema jurídico otorga la posibilidad de su revisión y anulación en forma inmediata a su publicación, o bien a través de su aplicación. Ello mediante el juicio de amparo, en caso de inconstitucionalidad por violación al principio que se analiza.

Además, es por medio del proceso de creación de la ley que el principio de justicia constitucional, aplicado a las contribuciones, se manifiesta en sus dos vertientes: una de índole social y otra de carácter individual. La primera encuentra su concreción y aplicación conforme a la denominada “justicia distributiva”, cuya finalidad es la repartición equitativa de la riqueza generada por la sociedad, lo cual debe alcanzarse con el cobro de las contribuciones; cobro que da pauta a la aplicación de la segunda manifestación de la justicia constitucional que expresada en la materialización concreta de la contribución al contribuyente, la carga tributaria a su cargo debe ser lo más “justa” posible, objetivo que se busca obtener mediante las características de “proporcionalidad y equidad” en la aplicación individual de la carga tributaria, y atendiendo a otro factor, distinto éste a los de carácter jurídico señalados: la capacidad económica del contribuyente.

Cabe añadir que si bien la determinación de la carga tributaria la hace el propio contribuyente, éste la realiza con base en los parámetros contenidos por la propia ley fiscal, lo cual ratifica lo expuesto en torno a la trascendencia de la actividad legislativa en la consecución de la justicia distributiva a través de la norma tributaria.

El último elemento que permite la aplicación de la justicia constitucional-tributaria lo conforma, como ya se indicó, la capacidad económica del contribuyente. Es con base en ella que el legislador le aplicará su carga tributaria. Así, a mayor riqueza mayor contribución.

¹³ “Este principio refleja la racionalidad del derecho. Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos”, *op. cit.*, p. 28.

El contribuyente es el que determina la contribución a su cargo dentro del plazo que la ley le otorga para tal efecto, pero una vez fenecido el plazo, la autoridad fiscal dispone de facultades legales suficientes para cerciorarse del debido cumplimiento del contribuyente, o, en caso de omisión, para determinar la contribución a su cargo.

También en esta segunda etapa se manifiesta la trascendencia de la justicia distributiva como límite de actuación de la autoridad fiscal, pues ésta no puede determinar mayor carga impositiva al contribuyente, que la que por sí mismo y ajustado a la norma tributaria tuvo para definir y cubrir voluntariamente en el plazo que la ley le concedió para tal efecto. Y para el caso de que el contribuyente no estuviera conforme con la forma y términos en que la autoridad le determinara la contribución a su cargo, la misma ley fiscal por mandato constitucional le otorga, respetando los tiempos y los requisitos formales previstos por las disposiciones competentes, la oportunidad de defenderse y demostrar las presuntas ilegalidades cometidas por la autoridad en la determinación de su carga tributaria; defensa que debe desarrollarse ante un órgano jurisdiccional especializado en el juzgamiento e independiente de la autoridad responsable de la presunta violación legal o constitucional.

La anterior constituye la tercera y última etapa en el proceso de aplicación de la ley fiscal y de la justicia emanada de nuestra carta magna, la cual encuentra, de esa manera, una triple tutela: de inicio dentro del proceso de creación de la ley por el Poder Legislativo; con posterioridad mediante su aplicación por el Poder Ejecutivo y finalmente a través de su revisión encomendada al Poder Judicial.

3. *La justicia tributaria y el principio de legalidad*

Como último principio que se analizará, aunque pudo ser el primero, tocaremos el “Principio de legalidad”, el cual para muchos estudiosos del derecho constituye “la piedra angular del derecho tributario”. Tal afirmación se sostiene, entre otras razones, en que su existencia deriva del texto constitucional.

En efecto, el referido artículo 31 constitucional, fundamento de nuestro estudio, textualmente señala en su fracción IV como obligación de todos los mexicanos: “IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*” (énfasis añadido).

Lo que ha sido interpretado en el sentido de que toda contribución que deba cubrir cualquier persona que se encuentre al cobijo de las leyes mexicanas, debe estar contenida en una ley, obviamente mexicana; principio resumido por el aforismo romano *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).

Por ello y en razón del mandato constitucional, tampoco puede concebirse la “justicia constitucional tributaria” independiente de la “ley”, por ser ésta el medio idóneo para lograrla. No podría ser de otra manera, pues la Constitución es una ley, nuestra “ley suprema”, de la que emanan todos los ordenamientos legales que nos rigen, los cuales no hacen otra cosa que cumplir con el mandato constitucional conforme a los atributos, características y obligaciones que éste define, y que pasan a ser parte sustancial de la ley ordinaria o reglamentaria. En consecuencia, como lo afirma la magistrada Consuelo Villalobos: “El planteamiento del Principio de Legalidad aplicado formalmente a la creación jurídica o en su régimen de aplicación administrativa, sería incompleto si no se le involucra con los caracteres intrínsecos de la norma que son la generalidad, la abstracción y la permanencia”.¹⁴

Además, tratándose de la justicia tributaria deben añadirse a los caracteres señalados, los principios de proporcionalidad y equidad contenidos en la norma constitucional, trasladados a la ley como elementos indispensables para poder obtener la aplicación adecuada de lo ordenado por la Constitución.

En razón de lo anterior, se debe concluir que el principio de justicia que la Constitución establece no viene a ser sólo un enunciado general y abstracto, sino, gracias a la ley, un derecho particular y concreto, accesible para toda persona como garantía individual tutelada y protegida mediante la fuerza jurídica del Estado.

Resulta conveniente puntualizar, sin embargo, que la ley tributaria opera como una obligación legal que hay que cumplir, por tanto, su naturaleza es compleja, ya que, por un lado, encierra una obligación constitucional que debe cumplirse ineludiblemente y, por el otro, resulta ser una garantía individual, un derecho ciudadano. Todo depende de la posición en que se encuentre el contribuyente, ya que como sujeto pasivo de la relación tributaria con el Estado, es el obligado principal del mandato constitucional; pero enfrentado a la acción del fisco encaminada a su cumplimiento, la

¹⁴ Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano. Principios tributarios constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 445.

norma legal constituye su principal defensa respecto de cualquier actuación arbitraria del agente estatal.

Y es precisamente en este punto que se debe analizar la tutela constitucional bajo el prisma de los derechos humanos, los cuales constituyen la mejor herramienta para edificar la defensa en torno a la justicia constitucional tributaria.

III. IDONEIDAD DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Se ha expuesto que la justicia, en cuanto valor supremo emanado de la norma fundamental, adquiere fisonomía particular al circunscribirse al plano tributario, como logra su concreción en la ley tributaria o contributiva en razón de dos atributos definidos, asimismo, en el plano constitucional: la proporcionalidad y la equidad, complementados por un tercer elemento, la capacidad económica del contribuyente. Y cómo el manejo de estos tres factores permiten al legislador materializar en la norma ese valor tan importante para la buena marcha del Estado y de la sociedad misma: la justicia distributiva.

Pero, ¿cómo el Estado puede estar seguro de haber logrado la aplicación de un principio jurídico tan complejo y tan difícil de manejar? La respuesta debemos buscarla en dos ámbitos diferentes.

El primero de ellos corresponde al del sujeto al que va dirigida la norma tributaria. Y es que no puede ser de otra manera. El mérito de la ley en un entorno democrático lo constituye el reconocimiento de los sujetos a los cuales regula: a quiénes beneficia o afecta. No hay norma jurídica que resista su supervivencia si es repudiada por la ciudadanía, y si a pesar de ello sobrevive, es que no existe el entorno democrático.

Por ello, el valor justicia y el principio de legalidad encuentran, en tal condición, la prueba más fuerte de su legitimidad.

Si bien es cierto que resulta prácticamente imposible que todos los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones contributivas, también lo es que si la norma no alcanza un cumplimiento mayoritario, comprueba su ineficacia financiera pero también su carencia de legitimidad.

El otro ámbito corresponde al de la eficacia de la norma. El objetivo constitucional de la norma tributaria es obtener, mediante su aplicación, una repartición justa de la riqueza nacional. Lograr que las clases desposeídas se vean favorecidas por una distribución que les permita remontar la situación de pobreza que por décadas han soportado.

Lamentablemente, es en este rubro donde nuestro sistema jurídico y la norma tributaria alcanzan su nivel más bajo de aprobación, siendo éste uno

de los factores que han generado mayor inconformidad social en nuestro país y bien podía sostenerse, en el planeta entero.

Cierto es que en ninguna sociedad del mundo existe, en este renglón, la unanimidad. Igualmente es cierto que la discrepancia es un factor favorable en un ambiente de libertad. Entraña una posición crítica de la realidad social que, expresada libremente, sirve de bálsamo para sanar esa enfermedad social que es la inconformidad. Y si es canalizada adecuadamente es un factor de cambio y mejoramiento social.

El cauce legal que nuestro sistema jurídico ha dado a la discrepancia, manifestada en forma individual, ha sido hacia el Poder Judicial o jurisdiccional, el cual se ha encargado de otorgar justicia resolviendo los conflictos derivados de la aplicación de la ley. Es menester pues analizar esta última etapa en el proceso de individualización de la justicia constitucional.

*La justicia tributaria y el proceso fiscal. Juicio de amparo
y juicio contencioso administrativo*

En nuestro sistema de derecho, la función de hacer justicia en el campo fiscal le ha sido otorgada a dos de las más grandes instituciones jurídicas en el país: el Poder Judicial Federal y El Tribunal Federal de Justicia Administrativa. El primero a través de la vía constitucional, el segundo mediante la vía ordinaria, aunque especializada en razón de la materia.

Así, la ley tributaria emanada del Poder Legislativo —medio de creación insoslayable—, si es atacada por un vicio constitucional en su proceso de elaboración, o, particularmente, si existe mella al principio de justicia constitucional manifestado a través de algunos de los elementos que han quedado señalados, encuentra su oportunidad de análisis constitucional mediante el denominado juicio de amparo ante un juzgado de distrito del Poder Judicial Federal.¹⁵

Pero, más aún, toda controversia judicial en la que se ventile, en forma directa o indirecta, el principio de justicia constitucional como axioma valorativo o conforme a los requisitos de proporcionalidad y/o equidad debe ser resuelto por un juzgado de distrito o un tribunal colegiado de circuito de

¹⁵ “El control de la constitucionalidad de la Ley... consiste en examinar la regularidad de los actos derivados de la Constitución con las disposiciones de la misma... se ha configurado bajo el principio de que no basta la sola declaración de derechos humanos o incluir en la Constitución un catálogo de garantías individuales. Son necesarios los medios o instrumentos jurídicos de control para hacer efectivos esos derechos”. Carballo Balbanera, Luis, *El principio constitucional de justicia fiscal*, cit., p. 97.

los que integran el Poder Judicial Federal, y, en última instancia, cuando la Ley de Amparo lo establezca por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Si el agravio, en cambio, se endereza respecto de un acto de aplicación de la ley tributaria o fiscal por alguna autoridad administrativa-fiscal, el medio para combatir la presunta ilegalidad cometida es el juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal Contencioso Administrativo, quien al no tener competencia para conocer directamente de la violación al principio de justicia constitucional, lo hará en forma indirecta mediante el estudio de la legalidad del acto impugnado.

De todo lo expuesto, podemos resumir que el proceso de aplicación del principio de justicia fiscal, a través de la ley, pasa por las tres etapas que han quedado ya reseñadas: *a*) la etapa legislativa de creación de la ley con su acto específico: la ley tributaria; *b*) la etapa de aplicación de la ley por la autoridad administrativa-fiscal, con su acto específico: el acto de determinación de la contribución (liquidación) al contribuyente, y *c*) el acto emanado de un tribunal jurisdiccional, o sentencia, mediante la cual se decide si alguno de los dos actos citados han violado, en específico, el principio de justicia constitucional en alguna de sus manifestaciones.

Estas tres etapas, que se complementan, constituyen, aplicadas correctamente, un círculo virtuoso en beneficio del contribuyente, que debería protegerlo satisfactoriamente de cualquier falla en la aplicación de los valores constitucionales como la justicia y/o de sus elementos como la proporcionalidad y la equidad, mediante los cuales se individualiza correctamente el mandato constitucional.

IV. TRASCENDENCIA DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO FISCAL

A pesar de lo expuesto, es conveniente y saludable formular la siguiente interrogante ¿es el círculo virtuoso reseñado, idóneo y suficiente para obtener la aplicación correcta del principio de justicia tributaria que ordena nuestra carta magna?

Analicémoslo conforme a la voz de sus detractores. En general, las inconformidades e impugnaciones más importantes y numerosas pueden ser agrupadas en tres grandes rubros:

1. Impugnación general de las contribuciones y, en particular, de los dos impuestos federales más importantes: el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto al valor agregado (IVA), por no ser proporcionales ni equitativos; principalmente, porque la progresividad en su aplicación

- no es totalmente justa, en perjuicio de las clases económicamente débiles, ya que el impacto de la carga tributaria es mayor para las personas de menores recursos, que para aquellas de gran potencial económico.
2. La inadecuada aplicación de las leyes tributarias por parte de los agentes fiscales, en particular en el procedimiento de cobro de la contribución, el que a raíz de la aplicación del sistema informático que los rige, se ha vuelto totalmente despersonalizado e incomprensible para los contribuyentes, que se ven atrapados por unos funcionarios y una maquinaria totalmente insensibles, que terminan por ahogarlos económicamente hablando.
 3. Respecto de los medios de defensa fiscales, la queja mayor en su contra radica en su complejidad y costo, siendo inaccesibles para la mayoría de la población, que carece de los conocimientos requeridos para poder utilizarlos y de la capacidad económica para cubrir los altos emolumentos de un abogado especializado.

A los factores de inconformidad expuestos, hay que agregar la concepción que los contribuyentes tienen, en una gran mayoría, respecto a la falta de honestidad de los funcionarios gubernamentales, la cual, desafortunadamente, se ve robustecida por el ejemplo cotidiano de políticos corruptos que defraudan cifras multimillonarias al fisco, sin sufrir sanción alguna.

La irritación social crece aún más, cuando el ciudadano común y corriente se entera de las quitas y condonaciones que el Estado, a través de su fisco, realiza a los denominados “grandes contribuyentes”, en tanto que en el otro extremo social está documentado que la carga fiscal es una de las mayores causas de cierre de las pequeñas empresas.

Este lamentable panorama tributario nacional ha eclipsado las virtudes que nuestra Constitución contiene y que desafortunadamente no se conocen al no llegar a sus beneficiarios.

Es en este punto, en el que nos encontramos, que consideramos que la nueva visión de los derechos humanos vendrá a ser el camino más idóneo para lograr la reivindicación de la justicia tributaria y el respeto al contribuyente.

Y es que éste, como persona que es, debe ser respetado y protegido por las autoridades en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, particularmente las de corte formal o procedimental.

El contribuyente, como sujeto fundamental de la relación tributaria y del desarrollo económico de nuestro país, debe ser revaluado pero sin distinciones legales, y si las hay deben ser siempre en favor de los de más escasos recursos, cobijados bajo la protección de los derechos humanos.

Construir un Estado garantista, como se está procurando hacer en el ámbito penal, debe ser la meta.

Que se apliquen por nuestros tribunales, a todos los contribuyentes, sobre todo a los de escasos recursos, los principios “pro-persona” e “interpretación conforme”, colocando al contribuyente, en cuanto “persona”, como el titular de la mayor protección posible del Estado y a la Constitución como el faro, cuya luz ilumine a nuestra sociedad para alcanzar la justicia constitucional tributaria.

V. CONCLUSIONES

1. Es el principio de justicia constitucional-tributaria un axioma valorativo y un mandato establecidos por nuestra carta magna.
2. La justicia constitucional-tributaria de la ley suprema encuentra dentro de nuestro sistema de derecho una triple tutela: inicialmente, dentro del proceso de creación de la ley por el Poder Legislativo; posteriormente, mediante su aplicación por el Poder Ejecutivo, y finalmente, a través de su revisión encomendada al Poder Judicial. Estos planos o etapas no se dan en forma independiente, sino que se encuentran interrelacionados y vienen a materializar la actuación del Estado.
3. Son los principios de “proporcionalidad y equidad” establecidos por nuestra Constitución, mediante los que se pretende lograr la aplicación “justa” de la ley.
4. El proceso de creación de la norma tributaria resulta definitorio para obtener la aplicación de la justicia constitucional y de una justicia distributiva.
5. El principio de justicia tributaria que la Constitución establece no es sólo un enunciado general y abstracto, sino, gracias a la ley, un derecho particular y concreto, accesible para toda persona como garantía individual tutelada y protegida mediante la fuerza jurídica del Estado.
6. La ley tributaria tiene una naturaleza compleja, por un lado encierra una obligación constitucional que debe cumplirse ineludiblemente, y por el otro resulta ser una garantía individual, un derecho ciudadano. Todo depende de la posición en que se encuentre el contribuyente.
7. El proceso de aplicación del principio de justicia fiscal, a través de la ley, pasa por tres etapas: *a*) la etapa legislativa de creación de la ley con su acto específico: la ley tributaria; *b*) la etapa de aplicación de la ley por la autoridad administrativa-fiscal con su acto específico: el

- acto de determinación de la contribución (liquidación) al contribuyente, y c) el acto emanado de un tribunal jurisdiccional, o sentencia, mediante la cual se decide si alguno de los dos actos citados han violado, en específico, el principio de justicia constitucional en alguna de sus manifestaciones.
8. Las tres etapas anteriores se complementan y constituyen, aplicadas correctamente, un círculo virtuoso en beneficio del contribuyente, que debería protegerlo satisfactoriamente de cualquier falla en la aplicación de la justicia constitucional-tributaria, y/o de sus elementos como la proporcionalidad y la equidad, mediante los cuales se individualiza correctamente el mandato constitucional.
 9. Es el incorrecto manejo de los valores constitucionales y de los procedimientos legales, por parte de las autoridades encargadas de su aplicación y/o manejo, los que han depreciado la justicia constitucional y provocado la decepción al sistema tributario por parte de la mayoría de los contribuyentes.
 10. Resulta imprescindible la reestructuración de nuestro sistema tributario bajo el absoluto respeto de la justicia constitucional-tributaria y su aplicación a través de los valores y principios que la propia Constitución establece.
 11. Es en la obtención de este objetivo, que consideramos a la nueva comprensión de los derechos humanos como el camino más idóneo para su consecución.