

Capítulo I

**Los Derechos de los Contribuyentes a la luz
del Artículo 1° de la Constitución Política
de los Estados Unidos Mexicanos**

Objetivo: Conocer el marco teórico y jurídico de los derechos fundamentales del contribuyente, a la luz de la reforma constitucional en materia de derechos, e identificar los medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional para su protección y defensa.

1.1 La reforma constitucional en materia de derechos humanos

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, a los artículos 1, 3, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105, trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema constitucional de gran riqueza y repercusión en la reivindicación y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

Así, podemos mencionar el reconocimiento del abundante cuerpo jurídico de origen internacional y la forma de concebir la relación entre el Estado y las personas y grupos, orientada a ampliar su ámbito de protección. De esta manera, los derechos humanos no son meros postulados, sino una red de interacciones hacia su interior y entre ellos, cuyo funcionamiento se expresa en los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los cuales constituyen un marco bajo el cual se debe llevar a cabo la protección de los derechos humanos.¹

Además, destacan la adopción del principio *pro homine* o pro persona y el control de convencionalidad, que constituyen criterios para la aplicación e interpretación de los derechos humanos, y que tienen consecuencias favorables en virtud de que amplían la protección de estos derechos, pues la obligación de su protección se extiende a todos los integrantes de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, y a los tres niveles de gobierno,² pero además, se obliga a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derechos, tomando en cuenta también a las normas convencionales; es decir, aquellas contenidas en convenios y tratados internacionales.

1.1.1 Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad

El párrafo tercero del reformado artículo 1º constitucional establece que 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. Como se advierte, desde la Constitución se obliga a que los principios rectores de los derechos humanos sean tomados en cuenta en su protección interna. Pero, ¿cuáles son estos principios?

Universalidad

La universalidad de los derechos humanos implica que estos derechos se adscriben a todos los seres humanos, y por tanto, son exigibles por todos en cualquier contexto político, jurídico, social, cultural, espacial y temporal.³ Esto quiere decir que los derechos

¹ Cf. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, "Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad: límites para su aplicación práctica", en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Leyarte, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IJ, 2011, pp. 135-137.

² *Ibidm.*

³ Cf. Peces-Barba, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos", en Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*, San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1994, p. 401.

humanos son inherentes a la condición humana y reflejan el consenso de la comunidad internacional de acuerdo con los postulados establecidos en los tratados internacionales suscritos por cada uno de los Estados, en los que se reconocen los derechos subjetivos inalienables de todas las personas.

Sin embargo, la universalidad no implica una práctica totalizadora que neutralice las diferencias y excluya las distintas ideas sobre la vida digna, más bien, conlleva un proceso de contaminación, nutrición y renovación de estos derechos producto de la expansión a diferentes culturas, ideas y manifestaciones de la opresión, logrando que se asimile y regenere la experiencia particular para incorporarla al acervo universal.

Indivisibilidad

Implica que los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son una unidad y por tanto deben entenderse de manera holística; es decir, como una sola estructura, y nunca de forma aislada o separada. De esta manera, la concreción de los derechos se alcanza mediante la realización conjunta de todos ellos.

La indivisibilidad opera en dos sentidos: el primero refiere que no hay jerarquía entre los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales ya que todos son igualmente necesarios para una vida digna; y el segundo dispone que no se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros.

Interdependencia

La interdependencia expresa la necesaria vinculación entre todos los derechos humanos; esto es, existen relaciones recíprocas entre ellos, de tal forma que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de ellos, depende de la realización de los otros derechos; de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente al resto.

Así, la interdependencia, se explica a través de las siguientes relaciones:

- A. Un derecho depende de otro(s) derecho(s) para existir.
- B. Dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización.

En resumen, el respeto, garantía, protección y promoción de un derecho impacta en el de los demás.

4 Cfr. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Andrés, *op. cit.*, p. 104 y 105-45.
5 *Ibidem*, pp. 155-159.
6 *Ibidem*, p. 156.
7 *Ibidem*, pp. 152 y 153.
8 *Ibidem*, p. 749.

Progresividad

La progresividad de los derechos humanos implica que éstos deben concretar las exigencias de la dignidad en cada momento histórico, ya que las necesidades personales y colectivas no son estáticas, sino que aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad.

Por tanto, la progresividad involucra dos aspectos importantes: gradualidad y progreso. El primero refiere a que la efectividad de los derechos es un proceso que supone metas a corto, mediano y largo plazo; mientras que el segundo indica que el disfrute de los derechos debe mejorar constantemente,⁹ lo que a su vez prohíbe la regresividad de los derechos.

En este sentido, el contenido de los derechos debe ser desarrollado doctrinaria, normativa y jurisprudencialmente, así como, a través de políticas públicas estatales, que supongan su evolución para alcanzar mayores y más amplias garantías para su cumplimiento, de esta manera el desarrollo de los derechos es alimentado por distintas vertientes, que a través de la experiencia y observación positiva, permiten ampliar progresivamente tanto a los derechos como a sus garantías.

1.1.2 El principio *pro homine* o *pro persona*

El artículo 1º, párrafo segundo, constitucional dispone que las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

De este precepto constitucional se deriva el principio *pro homine* que tiene por objeto brindar la mayor protección a la persona, garantizando el pleno goce de sus derechos humanos. Este principio es indispensable para la interpretación y aplicación de las normas, en especial en aquellos casos que, por la oscuridad normativa, exista posibilidad de restringir los derechos humanos, es aquí donde el empleo del principio cobra mayor importancia. De esta manera, la aplicación del principio *pro homine* por los operadores jurídicos, como norma de interpretación de los derechos humanos se convierte en una garantía para su protección.¹⁰

En otras palabras, el principio *pro homine* es un criterio hermenéutico que informa a toda la estructura de los derechos humanos, y exige acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos; y a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones a su ejercicio.¹¹

⁹ *Ibidem*, p. 153.

¹⁰ Al respecto del principio *pro homine*, Roxas Castilla afirma que éste se "constituye en una verdadera garantía de interpretación constitucional, permite que promueva y respaldar los derechos humanos en todo el ordenamiento jurídico... [este principio] es y debe ser un importante instrumento para el juez, pero también puede ser aplicado por el resto de operadores jurídicos; debiera ser observado por el legislador a fin de no crear normas regresivas-limitantes", Roxas Castilla, "El principio *pro persona* en la administración de justicia", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IX-UNAM, no. 20, enero-junio, 2008, pp. 70-71, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/const/cont/20/art/art2.htm>. Fecha de consulta: 13 de septiembre de 2013.

¹¹ Pinto, Mónica, "El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos", en Alregu, Martín y Courto, Christian (comp.), *La trascendencia de los tratados sobre derechos humanos para los tribunales locales*, Argentina, CELS-Editorial del Puerto SRL, 1997, p. 163.

El principio tiene sustento en que los derechos inherentes a la persona, reconocidos por la conciencia jurídica universal, deben ser protegidos frente a las acciones u omisiones ilegítimos del Estado, de sus agentes, empleados, funcionarios o servidores públicos, las cadenas de mando, los grupos clandestinos e irregulares a su servicio, así como frente a la red de interacciones institucionales que favorecen, permiten o amparan las violaciones de derechos humanos.¹²

El principio *pro homine* tiene dos manifestaciones:¹³

A. *Preferencia de normas.* Se presenta cuando a una determinada situación concreta le es posible aplicar dos o más normas vigentes. En tal caso, el intérprete legal debe seleccionar de entre dos o más normas concurrentes, aquella cuyo contenido ofrezca una protección más favorable a la persona o aquella que contenga de manera más especializada la protección que se requiere.

Es decir, en virtud del principio *pro persona* debe prevalecer la norma que mejor proteja o menos restrinja al ser humano en el ejercicio de sus derechos fundamentales, ya sea sobre otra igual, inferior o incluso de superior rango en la jerarquía jurídica.

B. *Preferencia interpretativa.* Se presenta cuando el intérprete jurídico se encuentra frente a una norma de derechos humanos, con contenido de derechos humanos o que sirve para su protección, a la cual se pueden hacer varias interpretaciones. La preferencia interpretativa conlleva dar a una norma su más amplia interpretación en beneficio del ejercicio de los derechos, o bien, el mínimo alcance interpretativo posible si se trata de limitar o suspender su ejercicio, de tal manera que se limite o se restrinja lo menos posible dicho ejercicio.

Es decir, se debe adoptar la interpretación que mejor haga permanecer el derecho, que mejor tutele a la persona, aun cuando resulte necesario establecer limitaciones al ejercicio de los derechos.

1.1.3 Control de convencionalidad de los derechos humanos de los contribuyentes

El artículo 1º, segundo párrafo, constitucional establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

La trascendencia de este precepto es que introduce el control de convencionalidad al insertar al orden jurídico nacional todos los derechos humanos de los tratados internacionales ratificados por México, mismos que tienen la jerarquía máxima del ordenamiento constitucional.¹⁴

¹² Henderson, Humberto. "Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio *pro homine*", *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José Costa Rica, núm. 39, p. 90.

¹³ Cevallos, Karlos, op. cit. nota 10, pp. 70-71.

¹⁴ Bustillo Mima, Roxela. *El control de convencionalidad: Lo más del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral*, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, s.a., p. 4.

El control de convencionalidad "implica valorar los actos de la autoridad interna a la luz del Derecho Internacional de los derechos humanos, expresados en tratados o convenciones e interpretado, en su caso, por los órganos supranacionales que poseen esta atribución. Equivale, en su propio ámbito, al control de constitucionalidad que ejercen los tribunales de esta especialidad (o bien, todos los tribunales en supuestos de control difuso) cuando aprecian un acto desde la perspectiva de su conformidad o incompatibilidad con las normas constitucionales internas".¹⁵

A mayor abundamiento, cabe señalar que en el control de los actos normativos del poder público, generalmente, la compatibilización vertical de dos actos legislativos se hace a la luz de lo dispuesto por la Constitución; donde el texto constitucional es utilizado como parámetro de control, lo que se ha denominado control de constitucionalidad de las leyes.

Sin embargo, cuando este parámetro de control vertical está representado por los tratados internacionales, se estudia entonces la compatibilidad entre una ley y un Tratado o Convención, lo que comúnmente recibe el nombre de control de convencionalidad, el cual debe entenderse, como la adecuación material de las leyes internas a lo establecido por la Convención Americana de Derechos Humanos (o Pacto de San José), ya que se trata de un examen de confrontación normativo del derecho interno (leyes, Constituciones, proyectos de reforma constitucional, actos administrativos, etc.) con la Convención Americana.¹⁶

Por la noción antes descrita pareciera que el control de convencionalidad se agota en el sistema interamericano de derechos humanos. No obstante, algún sector opina que el control de convencionalidad no es exclusiva del sistema interamericano, ni de las facultades que encabeza su Corte, sino que este test de compatibilidad puede conceptualizarse de forma más amplia, para entenderse como "un tipo de control de la legalidad que se efectúa en el plano supranacional con el objetivo de valorar el grado de cumplimiento de las obligaciones convencionales a partir de la consonancia entre la conducta del Estado y la prescripción jurídica internacional".¹⁷

Por tanto, en el control de convencionalidad de leyes no es forzoso que la confrontación normativa se realice a la luz del Pacto de San José, pues pueden emplearse otros instrumentos internacionales para llevar a cabo dicho control, como pueden ser, precisamente, los tratados para evitar la doble tributación.

Más aún, el control convencional no es exclusivo de los tribunales internacionales como la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sino que también puede efectuarse por los jueces internos en el respectivo ámbito de sus competencias.

¹⁵ García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa-UNAM, 2011, p. 208.

¹⁶ Efr. Rey Cantón, Emesio, *Control de convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, México, Porrúa-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional (IMDPC), 2008. Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, no. 26, pp. LVIII y LIX.

¹⁷ Cf. Londoño Lizaso, María Carmelina, "El principio de igualdad y el control de convencionalidad de las leyes: Influencias y perspectivas en el pensamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM-UNAM, serie año XLII, número 126, Mayo-Agosto, 2010, p. 797.

Por ello, es relevante distinguir entre el control de convencionalidad en sede internacional (aquél que realiza la Corte Interamericana y que es una especie de control concentrado) y el control de convencionalidad en sede nacional (aquél que lleva a cabo oficiosamente el juez interno y es una especie de control difuso). En este sentido, se debe recalcar que los instrumentos internacionales son inmediatamente aplicables en el ámbito interno, los tribunales nacionales pueden y deben llevar a cabo su propio “control de convencionalidad”.¹⁸

Ahora bien, en caso de constatarse la incompatibilidad entre la ley interna y el instrumento internacional, el efecto jurídico de este control es la declaratoria de invalidez que ordena el juzgador respecto de aquellas disposiciones en cuanto pugnen con los tratados internacionales.

Así, el control de convencionalidad debe ser visto como la obediencia estricta al orden jurídico vigente dentro del Estado, lo que incluye a los tratados internacionales suscritos que, conforme a la Constitución, forman parte del sistema jurídico nacional y, por ello, deben observarse por todas las autoridades nacionales, quienes están en obligación de obedecer los mandatos convencionales cuando les resulten aplicables.

De esta forma, todos los operadores jurídicos de cualquier jerarquía deben reconocer los tratados y los derechos en ellos contenidos para poder, en su caso, invocarlos en sus resoluciones.

1.2 Los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Federal

Hablar de derechos humanos de los contribuyentes es referirse a los principios materiales de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público que, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público.¹⁹

1.2.1 Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)

La capacidad contributiva es un principio material de justicia tributaria que en otras latitudes se corresponde con el principio de capacidad económica,²⁰ entendido como una potencialidad real de pago de contribuciones. Sin embargo, algún sector de la doctrina²¹ considera que la capacidad económica comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales, de modo que al poseer un carácter más amplio que la contributiva, constituye el fundamento de ésta.

¹⁸ “De lo que se trata es que haya conformidad entre los actos internos y los compromisos internacionales contraídos por el Estado, que generen para este determinados deberes y reconozcan a los individuos ciertos derechos.” Cf. la presentación que Sergio Gierba Ramírez hace en la obra de Rey Cantón, Ernesto, *op.cit.*, nota 16, p. XXII.

¹⁹ Respecto de la interpretación constitucional que ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación de estos derechos, por mencionar algunas tesis, encontramos las referentes al mínimo existencial, el principio de la solidaridad en las contribuciones, el principio de reserva de ley relativa, el referente a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público.

²⁰ Así ocurre en países como Bolivia, Brasil, España, Honduras, Panamá y Venezuela, cuyos textos constitucionales resogen expresamente el principio de capacidad económica.

²¹ Guervós Mailla, María de los Angeles “Principio de capacidad contributiva” en *Ellos Granados, Gabriela (coord.), Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, II UNAM-Porrúa, 2007, pp. 501-503.

Es decir, la capacidad económica es una exteriorización general de potencialidad económica, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones²² una vez que se ha traspasado un cierto umbral de no tributación, dentro del que se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, etc. A este umbral se le denomina también mínimo vital, mínimo exento o mínimo existencial.

Sobre esta base, la capacidad contributiva se advierte como una capacidad económica cualificada, que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción de la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).²³

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva es un criterio legitimador de la obligación tributaria y un límite a la potestad tributaria del Estado, en donde el mínimo existencial y la no confiscatoriedad de los tributos configuran, respectivamente, los baremos mínimo y máximo del umbral de tributación²⁴ que el legislador debe respetar en la confección de los tributos.

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza,²⁵ en función de la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida.²⁶

1.2.2 Igualdad tributaria (equidad)

La igualdad representa uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de Derecho, y al mismo tiempo, un derecho humano de las personas.

En sentido general, se sanciona en los artículos 1º, 4º y 13 constitucionales,²⁷ En materia tributaria, encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en la llamada equidad.

22 De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos del tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Cf. Tesis P./J. 109/99 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, I, X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

23 Dr. Domínguez Crespo, César Augusto, "Una revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

24 Cf. Tesis jurisprudencial de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I, XXXIV, agosto de 2011, p. 118, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS".

25 Cf. La Suprema Corte de Justicia de la Nación refiere a la capacidad contributiva como "la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el ámbito de que se trate" Cf. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I, XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

26 Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM-Porrúa, 2009, p. 93.

27 Que respectivamente disponen: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que establece esta Constitución..."; "El varón y la mujer son iguales ante la ley..."; "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero ni gozar más privilegios que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley".

De acuerdo con la doctrina nacional²⁸ y con la interpretación judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la "garantía de equidad tributaria" es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, de modo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales,²⁹ por lo que su contenido y alcance debe vislumbrarse siempre a la luz de la igualdad jurídica lisa y llana.

Ahora, si bien es cierto que la igualdad tributaria se interpreta bajo los cánones del más fundamental derecho a la igualdad –lo que en principio impediría el establecimiento de excepciones que rompan sus postulados–, también lo es que la SCJN ha delimitado su contenido tras identificar las siguientes notas distintivas del principio material de igualdad tributaria:³⁰

- A. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si la desigualdad produce distinción entre situaciones que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- B. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- C. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.
- D. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Ahora bien, en materia tributaria se distingue entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley tributaria.

Igualdad en la ley

La igualdad en la ley tributaria entraña un derecho frente al legislador, quien está obligado a confeccionar la norma jurídica de forma tal que no haga distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma.

En otras palabras, significa que la igualdad debe estar dada por la propia ley. No implica una igualdad meramente numérica o matemática, sino que permite establecer diferencias en aras de alcanzar una igualdad de hecho, por lo que la igualdad en la

28 En esta línea de argumentación encontramos a Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, quien identifica el derecho fundamental a la equidad tributaria con la igualdad jurídica. Cf. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, número 5, 1997, p. 67.

29 Tesis jurisprudencial de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Nueve Época, I, XIV, enero de 2007, p. 231, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD".

30 Cf. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Nueve Época, I, V, junio de 1997, p. 47, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA, SUS ELEMENTOS".

ley está plenamente justificada cuando atiende a fines de justicia social, de política económica o incluso extrafiscales. Tales diferencias se conocen como diferencias de trato. Sin embargo, cuando el establecimiento de clasificaciones y categorías no observa ninguna de estas excepciones se conocen como discriminaciones.³¹

De acuerdo con la jurisprudencia,³² los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria consisten en que:

- A. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- B. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- C. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- D. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

En atención a esta tesis, la valoración de estos criterios generales debe hacerse escalonadamente, de tal modo que el incumplimiento de cualquiera de ellos es suficiente para estimar que existe una violación al principio constitucional de igualdad tributaria, haciendo innecesario el estudio de los demás.

Igualdad ante la ley

La igualdad ante la ley tributaria implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma.³³

En términos más prácticos, “la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes”.³⁴

Si la igualdad ante la ley se rompe, corresponde al juez restaurar la igualdad tributaria material en la forma que resulte menos lesiva para el contribuyente que fue excluido por la imposición legislativa.

31 En el entendido de que las distinciones legislativas irracionales o no motivadas se conocen como discriminaciones, frente a las que suponen un juicio de igualdad en la ley y que son llamadas diferencias de trato. Así lo expresó Miguel de Jesús Alvarado Esquivel: “El principio de igualdad no pretende que las leyes no realicen diferenciaciones; lo que pretende es que dichas diferenciaciones respondan a unos parámetros que los propios tribunales constitucionales han ido construyendo, y que forman, en su conjunto, el juicio de igualdad en la ley. De este modo, si las clasificaciones legislativas superan este juicio de igualdad, la ley se declara constitucional y a la operación realizada se le denomina diferenciación; si no lo supera, la ley es inconstitucional y se dice que existe una discriminación.” Cf. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe aplicarse el principio de igualdad tributaria?”, en *Los Grandes*, Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, 2006, p. 64.

32 Cf. Tesis: 2a. /J. 37/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”.

33 En este sentido, la jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el “derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley”. Cf. Tesis jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I, V, junio de 1997, p. 43, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”.

34 Lejune Valarcel, Ernesto, *Aproximación al principio constitucional y de igualdad tributaria*, Principios Constitucionales Tributarios, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domergue, 1992.

1.2.3 Reserva de ley (legalidad tributaria)

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es obligación de todos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.³⁵

Esto significa que son las leyes las que disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, por lo que el principio de reserva de ley tributaria está dirigido al legislador.³⁶

Así, el principio de reserva de ley tributaria implica que sea la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definiendo los elementos y supuestos de la obligación tributaria: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, objeto y cantidad que servirá de base para su cálculo.

En otras palabras, la reserva de ley tributaria significa que la creación de contribuciones no debe quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, sino que, precisamente, es una materia constitucionalmente reservada al poder legislativo que busca garantizar que las contribuciones se creen dentro de un marco de legalidad y legitimidad.

En este sentido, el principio de reserva de ley se inspira en la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos– deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de la Nación para impedir la concentración del poder.³⁷

De esta manera, la reserva de ley tributaria advierte una cuestión de confianza que los gobernados tienen depositada en el Poder Legislativo para que sean los representantes del pueblo quienes, tras discutir cabal y racionalmente las iniciativas, sancionen en una ley formal y material todos los elementos esenciales de las contribuciones. En este sentido, una acción no sustentada en la ley implicaría el rompimiento de la previsibilidad, ya que los gobernados no podrían conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

En suma, el principio de reserva de ley tributaria deriva del postulado fundamental *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).

Por otro lado, conviene señalar que la doctrina clasifica el principio de reserva de ley tributaria en absoluta y relativa. La reserva de ley absoluta implica que la creación de contribuciones, con todos sus elementos esenciales,³⁸ queda acotada en forma exclusiva a la ley, no pudiendo regularse por otras fuentes o normas secundarias, como los reglamentos, decretos y otras disposiciones de carácter administrativo.

35. Artículos 73, fracciones VII y XXX; 72, apartado B, fracción V; 115, fracción V; 117 y 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

36. El principio de legalidad (en sentido amplio) comprende, por un lado, al principio de reserva de ley que está dirigido al legislador (ámbito normativo); y por otro, al principio de legalidad tributaria que está dirigido al Ejecutivo (ámbito aplicativo). Tomasa Saizeda, Sibell, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Grenados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, II-UNAM, 2009, pp. 5-24.

37. Casati, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002, p. 246.

38. Los elementos esenciales del tributo se clasifican en cualitativos y cuantitativos. Los primeros refieren a: 1) los sujetos pasivos del tributo; y 2) el objeto o hecho imponible del tributo, que es la situación jurídica o de hecho prevista en ley que genera la obligación de contribuir y que se encuentra íntimamente ligada al hecho generador. Por su parte, los elementos cuantitativos son aquellos que ayudan a determinar el cuantía de la deuda tributaria, es decir, a cuantificar la contribución. Estos elementos son: 1) La base del tributo, que es la cantidad sobre la cual se aplica la ley para determinar el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo; y 2) la cuota, tasa, tarifa, alícuota o parámetro de las contribuciones, que es la cantidad, porcentaje, unidad, cuota o factor que se aplica a la base de la contribución para determinar la deuda tributaria. Cf. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

La reserva de ley relativa, en cambio, permite que fuentes secundarias de la ley regulen algunos elementos de la contribución, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en México el principio de reserva de ley tributaria es relativa,³⁹ puesto que exige que la ley establezca los elementos esenciales cualitativos de la contribución, permitiendo que normas secundarias, tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, reglas administrativas de carácter general, misceláneas fiscales, etc., puedan regular algunos elementos esenciales cuantitativos del tributo,⁴⁰ debido al tecnicismo de la materia tributaria.

1.2.4 Destino al gasto público

En un Estado democrático de Derecho, el cobro de tributos se legitima ante la necesidad del sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines. En este sentido, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio, de modo que por disposición constitucional, solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades del Estado, en función del bien común.

Así, el destino al gasto público es un derecho del contribuyente en la medida en que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, como los servicios públicos. Es decir, este derecho implica que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin que no sea cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad.⁴¹

El principio material de justicia tributaria de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado, al recaudarlos, los aplique para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales establecidos en el Presupuesto de Egresos, garantizando que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público. Lo anterior, en atención al principio de eficiencia de gasto,⁴² según el cual la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones constitucionales.

39 Cf. Tesis Aislada P. XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I. XXIII, mayo de 2006, p. 15, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN".

40 Cf. Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la Facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular los distancias aeronáuticas a fin de determinar los derechos por servicios de navegación aérea*, México, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2009, núm. 3B.

41 Cf. Tesis 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I. XXI, enero de 2005, p. 605, de rubro: "GASTO PÚBLICO".

42 A mayor abundamiento el artículo 134 constitucional dispone que los recursos económicos deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que están destinados.

En suma, el destino al gasto público, como derecho del contribuyente, puede vulnerarse cuando una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, sin advertir beneficios colectivos o sociales;⁴³ o bien, cuando se trate de gastos que no se incluyan en el Presupuesto de Egresos.

1.3 Los derechos reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

El 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente,⁴⁴ con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales.

Es así que los derechos contenidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente pueden denominarse “derechos espejo”, puesto que ayudan a hacer efectivos los derechos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público dispuestos por la Constitución.

Estos derechos pueden resumirse en diez, y se encuentran establecidos en el artículo 2º de la Ley, los cuales se explican brevemente a continuación:

Derecho a ser informado y asistido⁴⁵

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser informado y asistido por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, proporcionándole la información suficiente respecto de su situación fiscal en los diferentes supuestos o etapas de su relación con la autoridad.

En principio, el contribuyente tiene el derecho a ser informado y asistido sobre sus derechos y obligaciones, y específicamente, al inicio de las facultades de comprobación y de cualquier actuación de la autoridad tributaria tendente a comprobar el cumplimiento, contenido y alcance de sus obligaciones fiscales.

El contribuyente debe ser enterado de manera clara sobre las diversas formas de pago de las contribuciones, para lo cual la autoridad tributaria está obligada a publicar periódicamente instructivos de fácil comprensión.

En caso de que formen parte de un procedimiento, el derecho a ser informado y asistido comprende el derecho a conocer la identidad de la autoridad bajo cuya responsabilidad se tramite y el estado de su tramitación.

⁴³ Cfr. Tesis P./J. 15/2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, I. XXXI, abril de 2009, p. 1116, de rubrica “GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES”.

⁴⁴ Esta ley resultó, entre otras cosas, del texto de la Ley española 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
⁴⁵ Artículos 2, fracciónes I, II, IV, V y XII, 3, 5, 7, 12 y 13, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por último, el derecho a ser informado y asistido implica también el derecho a obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas en un procedimiento, así como a acceder a los registros y documentos que forman parte del expediente abierto a su nombre.

Derecho a ser escuchado⁴⁶

Significa que el contribuyente tiene derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer pruebas conforme a las disposiciones aplicables, y que éstos sean tomados en cuenta por la autoridad competente, administrativa o jurisdiccional, antes de emitir su resolución.

Este derecho incluye la posibilidad de formular alegaciones y de aportar documentos y otras pruebas que el contribuyente estime convenientes, en caso de que se trate de un asunto que se ventile ante la autoridad jurisdiccional, también puede presentar como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado.

El derecho a ser escuchado también implica que el órgano administrativo o jurisdiccional tenga en cuenta todos los alegatos y pruebas ofrecidas al redactar su resolución y, aunque no acepte los criterios del contribuyente, deberá hacer mención expresa de cada una de ellas en la resolución.

Derecho de petición⁴⁷

Significa que el contribuyente tiene derecho, por una parte, a obtener certificación y copia de sus declaraciones fiscales, previo el pago de los derechos respectivos; y por otra, a formular consultas a la autoridad tributaria.

De esta manera, el contribuyente tiene derecho a consultar a la autoridad tributaria respecto del tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas a las que se enfrenta, quien deberá contestarlas por escrito en un plazo máximo de tres meses.

El contribuyente tiene derecho a que la respuesta de la consulta obligue a la autoridad tributaria cuando la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto, que éstos no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad y que ésta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación. La respuesta de la autoridad tributaria no es obligatoria para el contribuyente.

⁴⁶ Artículo 2, fracciones X y XI, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

⁴⁷ Artículo 3, fracción V, y 3, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a la confidencialidad y protección de datos⁴⁸

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la autoridad tributaria resguarde con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes que los contribuyentes y terceros con ellos relacionados les proporcionen, los cuales sólo podrán ser utilizados en los casos previstos por las leyes aplicables.

En este sentido, la Administración Tributaria, en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, tiene la obligación de garantizar la protección de datos personales que estén en su poder, así como de permitir el acceso a los mismos, e incluso a su rectificación, corrección u oponerse a su difusión o a cierto tratamiento, mientras no se establezca lo contrario en la ley.

El derecho a la confidencialidad y protección de datos también implica que el contribuyente tiene derecho a acceder a los registros y documentos que forman parte de un expediente abierto a su nombre y que obren en los archivos administrativos, cuando tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud.

Por último, aun cuando la Administración Tributaria informa al INEGI (Instituto Nacional de Estadística y Geografía) sobre los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes, debe respetar la confidencialidad de los datos individuales.

Derecho a la autocorrección fiscal⁴⁹

Significa que el contribuyente tiene derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleve a cabo la autoridad tributaria.

En otras palabras, el contribuyente puede autocorregirse en las distintas contribuciones que sean objeto de revisión con la presentación de la declaración normal o complementaria que corresponda, a partir del inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que la autoridad tributaria le notifique la resolución determinante de las contribuciones omitidas.

Asimismo, el derecho a la autocorrección fiscal se vincula con el de presunción de buena fe, por lo que corresponde a la autoridad tributaria acreditar que se reúnen las circunstancias agravantes en la comisión de infracciones fiscales.

Por último, el derecho a la autocorrección fiscal incluye también el derecho a realizar el pago de las contribuciones omitidas en parcialidades, siempre que se garantice el interés fiscal.

⁴⁸ Artículo 2, fracción VI, 3 y 4, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

⁴⁹ Artículos 2, fracción XII, 14, 15, 16 y 17, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido⁵⁰

Significa que el contribuyente tiene derecho a pagar únicamente la cantidad correcta de contribuciones, no más, no menos. Por lo que, en caso de pagar en exceso, tiene derecho a recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente que procedan en términos de las leyes fiscales aplicables.

No pagar más contribuciones de lo debido es un derecho que viene exigido por los principios de proporcionalidad (contribuir sólo en la medida de la capacidad contributiva) y equidad (los particulares que se encuentran en una misma situación frente al hecho imponible, deben aportar cantidades iguales).

En otras palabras, el derecho a no pagar más contribuciones de lo debido, es la posibilidad que tiene el contribuyente de que le sean reintegradas las cantidades que haya pagado indebidamente, así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que se haya determinado correctamente y conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales.

Derecho de acceso a la justicia fiscal⁵¹

Significa que el contribuyente tiene derecho al ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a través de los medios proporcionados por el Estado. El acceso efectivo a la justicia fiscal requiere que las personas conozcan sus derechos y los mecanismos disponibles para exigirlos.

Este derecho, que se relaciona con la garantía de la igualdad, implica para la materia tributaria, la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia en donde el contribuyente pueda acudir para exigir la reparación de sus derechos vulnerados.

Bajo este tenor, los contribuyentes tienen el derecho de contar con los recursos y medios de defensa que procedan contra los actos de las autoridades fiscales. Esto quiere decir que la notificación de los actos de autoridad debe indicar el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse.

Por otra parte, el contribuyente tiene el derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un domicilio para recibir notificaciones, ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal.

⁵⁰ Artículo 2, fracción I, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

⁵¹ Artículos 2, fracción XIV, 33 y 24, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Derecho a la presunción de buena fe⁵²

Significa que el contribuyente tiene derecho a que todas las actuaciones que realice se presuman de buena fe; por tanto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de cualquier circunstancia agravante en la comisión de infracciones fiscales.

El derecho a la presunción de buena fe obliga a que la autoridad tributaria perciba al contribuyente como un sujeto que tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes; es decir, la información proporcionada por el contribuyente se presume completa y exacta, de lo contrario, corresponderá a la autoridad tributaria demostrarlo.

Esto significa que toda falta, así como la intención de cometerla, debe comprobarse por la autoridad tributaria. Bajo esta perspectiva, el derecho a la presunción de buena fe parte de la confianza como marco dentro del cual deben desarrollarse las relaciones de los particulares con la autoridad tributaria.

Derecho a una administración ágil y eficiente⁵³

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil y transparente, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y que se desarrolle en la forma que resulte menos onerosa al contribuyente.

Este derecho del contribuyente implica tres obligaciones para la autoridad tributaria. Una primera obligación es facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Una segunda obligación es que las actuaciones de la autoridad tributaria en donde intervenga el contribuyente se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para él, siempre que esto no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Además, esto implica que el contribuyente tiene el derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria actuante.

Por último, la Administración Tributaria debe fomentar el principio de simplificación en la política, legislación y gestión tributaria.

Derecho a un trato respetuoso⁵⁴

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la Administración Tributaria.

⁵² Artículo 21, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

⁵³ Artículos 2, fracciones I, VI y IX, y 4, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

⁵⁴ Artículo 2, fracción VII, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

El derecho a un trato respetuoso implica que toda interacción de la autoridad tributaria para con el contribuyente se realice con la debida consideración y deferencia a éste. En otras palabras, los servidores públicos de la Administración Tributaria deben dirigirse al contribuyente con cortesía y educación, escuchándolo atentamente en su calidad de contribuyente, sin ofenderlo con su trato, ni abusar de su posición de autoridad.

A mayor abundamiento, el derecho a un trato respetuoso exige el puntual e irrestricto respeto a la totalidad de los derechos de las personas en su calidad de contribuyentes. Esto quiere decir, que las relaciones entre la autoridad tributaria y el contribuyente, deben basarse en la cooperación, respeto mutuo y buena fe.

1.4 Medios de defensa jurisdiccional y no jurisdiccional en materia tributaria

Asegurar la protección y promoción de los derechos es una de las obligaciones básicas de las autoridades en los Estados de derecho. En este contexto, el sistema jurídico mexicano establece una serie de instrumentos, mecanismos o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos.

En el ámbito fiscal, los medios de defensa se pueden entender como las facultades que brinda el Estado a los particulares para hacer frente a un acto administrativo que puede afectar el interés de los contribuyentes y que, por tanto, es susceptible de ser discutido por el contribuyente.⁵⁵ Estos mecanismos son de dos clases: jurisdiccionales y no jurisdiccionales.

1.4.1 Jurisdiccionales

Los medios jurisdiccionales son aquellos mecanismos, en donde a través de la función jurisdiccional (tribunales que ejercen la función jurisdiccional), se resuelve una controversia. La función jurisdiccional se entiende como la función del poder público que tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos por un tercero que contribuyen a liquidarlas con fuerza de verdad definitiva.

Los medios jurisdiccionales en el ámbito fiscal son:

Juicio Contencioso Administrativo Federal (Juicio de Nulidad)

A. Concepto

El Juicio Contencioso Administrativo es un medio jurisdiccional mediante el cual, el contribuyente al no verse satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o

⁵⁵ CNF, Gallegos Reyes Humberto, *Juicio de Nulidad y Amparo en materia fiscal*, México, (SEF, 2003).

por verse afectado por actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general –diversos a los Reglamentos–, ejerce su derecho de demandar la nulidad del acto que recurre ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

B. *Procedencia*

El Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:

Materia tributaria federal:

- 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;
- 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;
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos.

Multas por infracciones a normas administrativas federales:

- Pensiones y prestaciones sociales en materia de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas.
- Créditos por responsabilidad contra funcionarios o empleados federales.
- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.
- Decretos

C. *Plazo*

El plazo para promover el juicio de nulidad, cuando éste se tramita en la vía ordinaria, es dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, así como cuando haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada.

Ahora bien, si el juicio de nulidad se tramita en la vía sumaria, por encontrarse en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento

58 Artículo 14, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Contencioso Administrativo, el plazo para promoverlo es dentro de los 15 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

D *Autoridad competente para resolver*

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, (Sala Superior y Salas Regionales).

J *Juicio de Amparo*

A *Concepto*

El juicio de amparo es un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona ejercita el derecho de acción ante un órgano jurisdiccional para reclamar de un órgano del Estado, un acto o ley que el citado quejoso estima, vulnera sus derechos fundamentales.²⁷

B *Procedencia*

El amparo directo procede contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones respecto de las cuales no se permite ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas.

El Amparo indirecto procede contra:

- C** Leyes federales, tratados internacionales, Constituciones de las Entidades Federativas, reglamentos, decretos o acuerdos por su entrada en vigor o acto de aplicación;
- C** Actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativas o del trabajo;
- C** Actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio (cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación);
- C** Actos de Tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido;
- C** Actos de imposible reparación dentro de juicio;
- C** Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas;
- C** Contra las omisiones del Ministerio Público;
- C** Actos que inhiban o declinen la competencia o conocimiento del asunto

²⁷ Cfr. Arellano García, Carlos, *El Juicio de Amparo*, 12ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 1070.

C. Plazo

El plazo para promoverlo es dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución que se reclame, o aquel en que el quejoso haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución.

Salvo cuando se reclame una regla general autoaplicativa, será de treinta días.

D. Autoridad competente para resolver

- El amparo directo es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, cuando el caso lo amerita resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- El amparo indirecto es resuelto por los Juzgados de Distrito.

1.4.2. No jurisdiccionales

Los medios no jurisdiccionales son aquellos mecanismos que sin utilizar la función jurisdiccional, protegen los derechos de los gobernados mediante procesos propios, usualmente más flexibles. Los contribuyentes tienen a su favor los siguientes medios no jurisdiccionales: Recursos Administrativos y los Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Recursos Administrativos

El recurso administrativo es un medio de defensa de los particulares para impugnar ante la misma Administración Pública,⁵⁸ los actos o resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.⁵⁹ El sistema jurídico mexicano establece varios recursos administrativos de los cuales mencionaremos a continuación los más representativos en materia tributaria.

I. Recurso de Revocación (regulado en el Código Fiscal de la Federación)

El recurso de revocación puede considerarse un medio no jurisdiccional, ya que no existe un órgano independiente ante el cual se dirime la controversia, sino que es la propia autoridad fiscal que resuelve el recurso, lo que no es propio de la actividad jurisdiccional.⁶⁰

58. Cfr. Sarmiento Mota, Manuel, *Los recursos administrativos en el marco de la justicia administrativa*, Madrid, Civitas, S.A., 1996, p. 368.

59. Cfr. Jiménez Illasca, Juan Manuel, "Utilización de los recursos administrativos", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, año 10, México 1986, p. 228.

60. Cfr. Doramey Chávez, Luis Felipe y Gómez Marín, Mónica Ekaterín, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Patria, 2012, p. 220.

A. Concepto

Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar si estuvo apegado a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso.

B. Procedencia

El recurso procede contra:⁶¹

a) Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos;
- Nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley;
- Dicten las autoridades aduaneras; y
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A (procedimiento de aclaración administrativa), 36 (resoluciones favorables a particulares) y 74 (solicitud de condonación de multas) de este Código.

b) Actos de autoridades fiscales que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido;
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución;
- Afecten el interés jurídico de terceros; y

C. Plazo

El plazo para interponerlo es dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal, presentación que será a través del buzón tributario.

61- Artículo 117, Código Fiscal de la Federación.

D. Autoridad competente

La autoridad que emitió el acto, por ejemplo, una Administración Local Jurídica o la Administración de Grandes Contribuyentes.

II. Recurso de Inconformidad (contra actos y resoluciones del IMSS, regulados en la Ley del Seguro Social)

A. Concepto

El recurso de inconformidad es el medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones por un acto definitivo emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) con el que no estén de acuerdo.

B. Procedencia

El recurso de inconformidad procede contra actos o resoluciones definitivas del IMSS, en el ámbito de sus facultades administrativo-fiscales, que lesionen los derechos de los patrones, sujetos obligados, asegurados o beneficiarios, tales como:

- ☑ Resoluciones que determinen cuotas obrero-patronales omitidas;
- ☑ Resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley;
- ☑ Resoluciones que establezcan diferencias en la liquidación de cuotas obrero-patronales, valuaciones actuariales de contratos colectivos y capitales constitutivos; y
- ☑ Resoluciones que determinen créditos fiscales.

C. Plazo

El plazo para interponerlo es dentro de los quince días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto definitivo que se impugne.

D. Autoridad competente

Resuelve el Consejo Consultivo Delegacional y se presenta ante la sede delegacional o subdelegaciones que corresponda a la autoridad emisora del acto.

III. Recurso de revocación (previsto en la Ley de Comercio Exterior)

A. Concepto

Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su actuación para determinar si estuvo apegada a derecho, para luego

revocar, modificar o confirmar la resolución que determine cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

B. *Procedencia*

Este recurso de revocación procede, entre otros, contra resoluciones:

- En materia de mercado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación.
- En materia de certificación de origen.
- Que determinen cuotas compensatorias definitivas y los actos que las apliquen.

C. *Plazo*

El plazo para interponerlo es dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal federal, y es necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

D. *Autoridad competente*

Resuelve:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se trata de resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas;
- Secretaría de Economía, en los demás casos.

IV. Recurso de Inconformidad contra actos y resoluciones del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) (previsto en la Ley del INFONAVIT)

A. *Concepto*

El recurso de inconformidad es el medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones, jurídicamente por un acto del Instituto que lesione sus derechos.

B. *Procedencia*

En los casos de desacuerdo de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de

62. Artículo 94, Ley de Comercio Exterior.

descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones.

C. Autoridad competente

Comisión de Inconformidades del INFONAVIT.

D. Plazo

El plazo para promover el recurso, es dentro de quince días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

V. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

El cuatro de septiembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; el 28 de abril de 2011 se designó a la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente; y el 1º de septiembre de 2011 **Prodecon** inició sus actividades como el nuevo protector de los derechos de los pagadores de impuestos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público, descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía técnica, funcional y de gestión; que tiene el objetivo de proteger, defender y observar los derechos de los que pagan impuestos. Su misión es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de distintos servicios, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en nuestro país, así como velar por el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes a través de la recepción de quejas y emisión de recomendaciones públicas.

En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente constituye un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los contribuyentes, especialmente respecto de los servicios de Quejas y Reclamaciones y de Acuerdos Conclusivos, que complementa a los órganos jurisdiccionales y a los medios administrativos en la materia.

Lecturas de apoyo:

ABREGÚ, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS – Editores del Puerto SRL, 1997.

BUSTILLO MARÍN, Roselja. *El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral*, México, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, s.a.

CARBONELL, Miguel. *Control de convencionalidad: Un gran desafío para los juristas mexicanos*, México, IJ-UNAM, Documento de trabajo 176, marzo, 2013.

_____ y SALAZAR UGARTE, Pedro (Coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IJ, 2011.

CASTILLA, Karlos. *El control de convencionalidad: un nuevo debate en México a partir de la sentencia del caso Radilla Pacheco*, http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/el_controlde_convencionalidad_-_Un_nuevo_debate_en_Mexico_1_.pdf

_____. "El principio pro persona en la administración de justicia, Cuestiones Constitucionales", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ-UNAM, no. 20, Enero-Junio, 2009, pp. 70-71, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconsti/cont/20/ard/ard2.htm>. Fecha de consulta: 12 de septiembre de 2013.

GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos*, México, Porrúa-UNAM, 2011, p. 208

PECES-BARBA, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos", en Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el sistema interamericano de derechos humanos*, San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1994.

ÁNGEL SÁNCHEZ, Juan Manuel, "Principios Constitucionales de las Contribuciones", *Praxis de la Justicia Fiscal Administrativa, Revista de Investigación Jurídica-Técnico Profesional*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año III, no. 6, enero de 2011, <http://www.tjffa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, México, IJ-UNAM, Serie de Ensayos Jurídicos, núm. 10, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

_____, y RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia Tributaria en el sistema tributario mexicano: la Capacidad Contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad Tributaria", *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2008, t. XII, Ministerio Público, Contenciosos Administrativo y Actualidad Jurídica, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/25.pdf>. Fecha de consulta: 19 de septiembre de 2013.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, "Los derechos Fundamentales en materia tributaria que consagran las Constituciones locales", *Derecho Constitucional Estatal. Memorias del VI y VII Congresos Estatales de Derecho Constitucional de los Estados*, México, IJ-UNAM, 2009, pp. 79-97, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2642/8.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

_____. *El Derecho constitucional Tributario*, México, IJ-UNAM, s.a., <http://www.juridicas.unam.mx/sisjurconsti/pdf/8-348s.pdf>. Fecha de consulta: 20 de septiembre de 2013.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Carta de los Derechos del contribuyente*, México, **Prodecon**, www.prodecon.gob.mx

Preguntas y respuestas:

1. Describe el principio pro homine

R. El artículo 1º, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Este principio tutela la mayor protección a la persona, garantizando el pleno goce de sus derechos humanos.

2. ¿Qué principios emanan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

R. Los principios materiales de justicia tributaria:

- Principio de Legalidad.- Se refiere a que toda contribución deberá pasar por un proceso legislativo y, por ende, establecerse en una normatividad.
- Principio de Equidad.- Se refiere a la igualdad de los sujetos en dos situaciones: igualdad en la ley, e igualdad ante la ley.
- Principio de Proporcionalidad.- Se refiere a contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva.
- Principio de Destino al Gasto Público.- Se refiere a que las contribuciones no pueden destinarse para otro fin que no sea el gasto público en beneficio de la colectividad.

3. Menciona tres derechos contenidos en la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes.

R. La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente nace con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los contribuyentes y sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales.

- Derecho a ser informado y asistido;
- Derecho a la confidencialidad y protección de datos;
- Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido.

4. ¿Qué tipos de medios de defensa son aplicables a la materia tributaria?

R. Los medios jurisdiccionales y no jurisdiccionales.

Los medios jurisdiccionales son aquellos que se sustancian a través de la función jurisdiccional. Dicha función se entiende como la función del poder público que tiende a la decisión de cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos por un tercero imparcial que contribuyen a liquidarlas con fuerza de verdad definitiva. Estos medios son: Juicio Contencioso Administrativo Federal y Juicio de Amparo.

Los medios no jurisdiccionales son aquellos mecanismos que sin utilizar la función jurisdiccional, protegen los derechos de los gobernados mediante procesos propios, usualmente más flexibles. Los contribuyentes tienen a su favor los siguientes medios no-jurisdiccionales: Recursos Administrativos y Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

5. ¿En qué consiste y cuál es el objeto de los Acuerdos Conclusivos?

R. Son un medio alternativo para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal. Tiene como objeto –tomando como base la transparencia– facilitar la solución anticipada y concensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, pueden surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, los cuales pueden versar sobre los hechos u omisiones consignados por las autoridades revisoras durante el ejercicio de las facultades de fiscalización.