

**BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE
PUEBLA.**



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES.

**SECRETARIA DE INVESTIGACION Y ESTUDIOS DE
POSTGRADO.**

**DOCTORADO EN DERECHO
CON ACREDITACIÓN EN PNPC 001324**

**“PRINCIPIO DE GENERALIDAD
TRIBUTARIA Y LOS DERECHOS DE
LOS CONTRIBUYENTES EN LOS
PROCEDIMIENTOS DEL DERECHO**

TESIS

TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

“DOCTOR EN DERECHO.”

PRESENTA:

**MTRA. ISIS SOLNAYETZI SERRANO
DOMINGUEZ.**

DIRECTOR:

DR. JACINTO GARCÍA FLORES.

PUEBLA, PUEBLA. AGOSTO 2018.

A mi padre, por todo.

AGRADECIMIENTOS.

A mi tutor el Dr. Jacinto García Flores, por su colaboración, guía y paciencia para esta investigación.

Al coordinador de doctorado de la Facultad de Derecho el Dr. David Santacruz Morales, por siempre tenderme la mano, en los trámites necesarios.

Al Profesor Juan López Hernández por darme la oportunidad de realizar una estancia de investigación en la Universidad de Granada.

A la Universidad de Granada y a esa bella Ciudad, por la maravillosa experiencia y acogida durante la estancia.

A mis compañeros de generación, por su apoyo y buenos momentos.

Muy en especial a mis padres por el apoyo brindado.

Índice.	1.
Abreviaturas.	4.
Introducción.	5.
Capítulo I.	13.
Principios Tributarios.	
1. Principios Generales del Derecho.	14.
1.1. Concepto.	15.
1. 2. Alcance normativo.	21.
2. Principios Tributarios.	24.
2.1. Concepto.	24.
2.2. Características.	26.
3. Principio de Justicia Tributaria.	30.
4. Principios Constitucionales.	33.
4.1. Concepto.	34.
4.2. Generalidad.	35.
4.3. Legalidad.	35.
4.4. Equidad.	42.
4.4.1. Igualdad.	43.
4.5. Proporcionalidad.	51.
4.5.1. Capacidad Contributiva.	53.
4.5.2. Progresividad.	61.
4.5.3. No confiscatoriedad.	65.
4.5.4. Mínimo Vital.	68.
Capítulo II.	73.
Principio de Generalidad Tributaria.	
1. Nociones Preliminares.	74.
1.1. Antecedentes. (DUDHyC)	74.

1.2. Orden al Legislador.	77.
2. Concepto del Principio de Generalidad Tributaria.	82.
2.1. Legal.	82.
2.2. Doctrinal.	82.
3. Deber de Contribuir.	116.

Capítulo III. Derecho Comparado.

1. España.	129.
1.1. Constitución Española.	129.
1.1.1. Principios Tributarios.	130.
1.2. Ley General Tributaria.	137.
1.2.1. Método de estimación indirecta.	138.
1.2.2. Actuaciones con orden judicial.	144.
1.2.3. Medios tecnológicos y administración tributaria.	155.
2. Derecho de la Unión Europea.	164.
2.1. Convenio Europeo de Derechos Humanos.	166.
2.2. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.	168.
3. Instrumentos Internacionales en materia tributaria de los cuales México forma parte.	171.
3.1. Pacto San José.	171.
4. Legislación Argentina y Chilena en materia tributaria.	176.
4.1. Argentina.	176.
4.2. Chile.	180.

Capítulo IV. Aplicación del principio de generalidad tributaria y los derechos de los contribuyentes en los procedimientos del derecho tributario mexicano.	185.

1. Declaración de Inconstitucionalidad.	187.
1.1. Fundamento legal.	187.
1.2. Acceso a la Justicia.	189.
1.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.	194.
2. Medios electrónicos en el derecho tributario mexicano.	206.
2.1. Fundamento legal.	206.
2.2. Recurso efectivo.	207.
2.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.	215.
3. Actuaciones en el domicilio del contribuyente sin autorización judicial.	221.
3.1. Fundamento legal.	221.
3.2. Inviolabilidad del domicilio.	224.
3.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.	229.
4. Determinación Presuntiva.	236.
4.1. Fundamento legal.	236.
4.2. Seguridad Jurídica.	240.
4.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.	245.
5. Multa por infracción a violaciones formales.	253.
5.1. Fundamento legal.	254.
5.2. Relación con el derecho a un mínimo vital.	256.
5.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.	268.
CONCLUSIONES.	282.
PROPUESTAS.	299.
Fuentes de Información.	312.

Abreviaturas.

CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
COEA	Carta de la Organización de Estados Americanos.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CONEVAL	Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CADH	Convención Americana Sobre Derechos Humanos.
CE	Constitución Europea.
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos.
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos.
DADDyH	Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
DUDHyC	Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos.
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PIDCP	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
STCE	Sentencia del Tribunal Constitucional Español.
STSE	Sentencia del Tribunal Superior Español.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
UE	Unión Europea.

Introducción.

El principio de generalidad tributaria, exige la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; exigencia que ha sido bandera del Estado para sobreponer la recaudación sobre los derechos de los contribuyentes, en aras del bien común.

Razón por la cual el objetivo primordial de la presente investigación, es el análisis de la aplicación del principio de generalidad tributaria y la relación que existe con distintos derechos que se consideran fundamentales para los contribuyentes mismos que serán definidos en el último capítulo de esta investigación, dentro del ordenamiento fiscal mexicano.

El principio de generalidad tributaria, lleva intrínseca la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al gasto social, es decir, dicho principio resulta en la potestad del Estado para cobrar los impuestos convenientes con el fin de sufragar el gasto público; y es precisamente bajo dicho argumento que el mismo Estado, legitima la violación a los derechos fundamentales; tales como el derecho a la justicia, a un recurso efectivo, a la seguridad jurídica y a un mínimo vital.

Es precisamente esta obligación de contribuir de todos los ciudadanos, la mejor legitimación del derecho tributario, de la legalidad de la recaudación de los tributos, se convierte en la manera de justificar la potestad del Estado cuando decide gravar una actividad o un producto. La razón de Estado se vuelve entonces la principal herramienta del derecho tributario.

La importancia de realizar un análisis significativo acerca de los alcances del principio de generalidad tributaria, es prioritaria, siendo que el poder coactivo del Estado obliga a todos los ciudadanos, que perciben ingresos, a contribuir con el gasto público.

Resulta indispensable el desarrollo del presente tema, debido a que, si bien es cierto los derechos fundamentales se han desarrollado en gran medida mediante instrumentos internacionales después de la Segunda Guerra Mundial; los mismos han sido omisos en salvaguardar dichos derechos en materia fiscal; tan es así, que son pocos los instrumentos que expresan la materia fiscal; mismos que se analizarán en el capítulo tercero de esta investigación.

Resulta necesario evidenciar el rezago de nuestro país en materia de derechos fundamentales, ya que si bien participó en la aprobación de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en 1948; no es, hasta 2011, donde gracias a la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Radilla Pacheco vs México; se realiza una reforma constitucional significativa en materia de derechos humanos, 63 años después.

Respecto del marco teórico y atendiendo a la delimitación del tema, esta investigación se fundamenta esencialmente en la teoría de los Derechos fundamentales, citando para tales efectos a los más grandes exponentes de la misma como Luigi Ferrajoli, Ronald Dworkin, Robert Alexy, entre otros.

En este sentido si los derechos de los contribuyentes en los procedimientos establecidos en el ordenamiento tributario mexicano resultan violentados bajo la legitimación del principio de generalidad tributaria, se debe realizar una reforma a los preceptos establecidos en el Código Fiscal de la Federación que garanticen el respeto a dichos derechos sin dejar de contribuir al gasto público.

Es necesario crear una cultura de respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que si bien es cierto, es obligación de todos los ciudadanos contribuir a las necesidades básicas para el desarrollo de una sociedad, esta contribución debe de realizarse de manera legal, equitativa y justa.

Los derechos fundamentales en el ámbito del derecho fiscal, como los derechos de respuesta, seguridad jurídica, presunción de libertad, han sido olvidados sistemáticamente por la estructura institucional, que obedecen en su conjunto a una razón instrumental, donde, iniciando por el legislador, promulgan leyes sin tomar en consideración las medidas básicas para el respeto a los derechos fundamentales, por citar un ejemplo, el derecho a un mínimo vital legitimando las sanciones por violaciones formales en una cuantía importante para la economía de cualquier ciudadano con un ingreso promedio.

Si bien es cierto que el derecho fiscal no es un derecho de fines, sino de medios para la contribución de impuestos, no puede la razón instrumental justificar la violación a los derechos fundamentales, por lo que resulta necesario modificar dichos medios en atención a la ética y la moralidad tomando como base para esa moralidad el respeto a los derechos fundamentales.

Respecto de la metodología utilizada en la presente investigación se atenderán para tal efecto a tres métodos principales, el analítico, deductivo y científico. Se utilizará el método analítico en esta investigación para estudiar todos y cada uno de los elementos de los principios tributarios, así como de los derechos del contribuyente para poder determinar si es que los procedimientos establecidos en los ordenamientos fiscales respetan los derechos fundamentales.

El método deductivo será utilizado a lo largo de la investigación para definir en primer lugar los principios tributarios, así como de los procedimientos establecidos en los ordenamientos fiscales, para analizar de manera detallada y específica los mismos. Finalmente este método se utilizará en esta investigación debido a que la finalidad principal de realizarla es comprobar si la hipótesis planteada en la misma, resulto correcta y establecer las conclusiones necesarias.

En la presente investigación se utilizará la técnica de investigación documental utilizando fuentes primarias y secundarias, para realizar una valoración contextual de diversas obras que están vinculadas con el objeto de la investigación.

Por lo que hace a los objetivos particulares, se encuentran íntimamente ligados a la estructura de la investigación, es decir, al capitulo de la misma; por lo que como primer objetivo particular se establece, en un primer momento estudiar y analizar los principios tributarios.

Atendiendo al método deductivo en el primer capítulo se analizará en primer lugar, en que consiste los principios generales del derecho; cuáles son sus características, y sus alcances normativos, con el objetivo de identificar, si los mismos son únicamente parámetros éticos de los ordenamientos positivos o si se consideran parte fundamental del derecho positivo.

Siguiendo con el mismo orden de ideas, se analizará cuáles son los principios tributarios, por lo que se atenderá a lo establecido en la Constitución; de manera preliminar se estudiará en que consiste el principio de justicia tributaria; cuáles son los elementos principales que lo conforman, y de qué manera se relaciona con el ordenamiento fiscal mexicano.

La Constitución establece en su artículo 31 fracción IV; que los principios tributarios que regulan el ordenamiento tributario mexicano son el principio de generalidad tributaria, mismo que será analizado a profundidad en el segundo capítulo de la presente investigación.

Se analizará el principio de legalidad, de manera general y la relación directa que dicho principio tiene con el derecho tributario. Se estudiará el principio de equidad tributaria, para tal efecto se atenderá a la doctrina y a la jurisprudencia nacional, donde claramente se entiende a la equidad como principio de igualdad.

Finalmente se analizará el principio de proporcionalidad tributaria, donde atendiendo a la doctrina se puede deducir que la misma equipara a la proporcionalidad con el principio tributario entendido como capacidad tributaria; se analizará el concepto del mismo, la relación con el principio de justicia, y los límites que establece la no confiscatoriedad.

De igual manera se establecerá la relación que tiene el principio de capacidad contributiva con el derecho de un mínimo vital, derecho que se entiende como parte de dicho principio, cabe mencionar que la principal fuente de información de este capítulo es la doctrina.

En el segundo capítulo y atendiendo a los objetivos particulares, se desarrollará el marco teórico de la presente investigación; el mismo representa una importancia sustancial en la tesis, ya que se analizará el concepto fundamental del principio de generalidad tributaria.

Es necesario antes de entrar al estudio del principio de generalidad tributaria establecer diversas generalidades, para ello se atenderá a la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, como primer instrumento legal donde se establece el principio de generalidad tributaria, distinguiéndose por su dualidad; es decir, como obligación de los ciudadanos a contribuir al gasto público, y como derecho de la colectividad de que nadie se encuentre excluido de dicha obligación por motivos personales y subjetivos.

Resulta necesario analizar la orden al legislador que el principio de generalidad tributaria lleva aparejado, como un mandato del poder Constituyente al legislador, de tal manera que se obliga al mismo, que todas las disposiciones

tributarias deban contener dicho principio para considerarse un tributo y un ordenamiento legal justo.

Se analizará el concepto del principio de generalidad tributaria, para tal efecto se atenderá principalmente a la doctrina española, por consistir en un tema que se ha desarrollado en gran medida en dicho país; se estudiará sus alcances, características y la relación que guarda con los ya analizados principios tributarios principalmente con el de justicia tributaria.

De igual manera se analizará el concepto de deber de contribuir como parte fundamental del principio de generalidad tributaria, se establecerá para su estudio las diferencias elementales que existe entre dicho deber y la obligación de contribuir, sus características y relación con el ordenamiento tributario.

El tercer capítulo de esta investigación representa un ejercicio de derecho comparado, donde se analizará primordialmente la legislación española, por razones de similitudes en cuanto a lenguaje, cultura; resaltando que las reformas fiscales que sufrieron ambos países fueron en el mismo año y con características similares.

De igual manera cabe destacar la similitud que existen en los procedimientos fiscales establecidos en los ordenamientos tributarios de ambos países, cabe hacer mención que para el desarrollo de la presente investigación se realizó una estancia de investigación en la Universidad de Granada, donde se pudo recabar la mayor parte de la información utilizada en la misma.

En atención a las razones expuestas de España se analizará en función de los ordenamientos legales los procedimientos que existan en similitud con los establecidos en el ordenamiento tributario mexicano, mismos que se analizarán de manera general con el objetivo de ejemplificar sus diferencias y establecer sus similitudes, para tal efecto se atenderá tanto a la legislación, la doctrina y los criterios emitidos por los tribunales.

En ese sentido se analizará de la Constitución española, cuáles son los principios tributarios que la misma establece y cuáles son las similitudes o diferencias que esta guarda con México. Respecto de la Ley General Tributaria, se analizará los procedimientos más representativos, estableciendo en primer lugar que la citada ley corresponde el ordenamiento federal que regula el

derecho tributario, lo que se equipara en nuestro país al Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar se analizará el método de estimación indirecta, como facultad de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones cuando no pueden realizarse de otra manera, se estudiará las características de la misma, y los supuestos en los que la procede, se estudiarán los criterios jurisprudenciales más relevantes de dicho procedimiento.

El segundo procedimiento a analizar son las actuaciones de las autoridades fiscales donde sea requerido las órdenes judiciales, se estudiará en qué casos es necesario dicha orden, cuál es el concepto de domicilio constitucionalmente protegido y la relación que guarda con el derecho de privacidad, atendiendo principalmente a los criterios sostenidos por los tribunales europeos.

Respecto de las consultas tributarias se atenderá a la forma en que las mismas deban realizarse; así como la utilización de los medios electrónicos en el ordenamiento tributario y la relación que guarda principalmente con el deber de contribuir, por lo que se atenderá a la legislación aplicable, así como la doctrina.

Debido a las características particulares que tiene el país español, es necesario realizar el análisis de un derecho supranacional que resulta obligatorio para España, y es el Derecho de la Unión Europea, atendiendo para tal efecto a los principales instrumentos de dicha organización en materia de derechos humanos como el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la relación que guardan con el derecho tributario.

Respecto de los instrumentos internacionales de lo que México forma parte se analizará de manera en particular el Pacto de San José, debido al ser el único instrumento que de manera expresa establece derechos en materia fiscal; para finalizar el ejercicio de comparación se analizará de manera general y a petición del comité, las legislaciones de Argentina y Chile atendiendo a los procedimientos que se relacionen directamente con los ejemplos citados y objeto de la presente investigación.

En el último capítulo de la investigación, se analizarán los procedimientos que se consideran un claro ejemplo de la relación del principio de generalidad tributaria y como este influye en los derechos de los contribuyentes; se analizará de igual manera si en estos procedimientos existe un ejercicio de ponderación entre los derechos y el principio de generalidad.

Es necesario resaltar, que los procedimientos que se estudiarán en este apartado de la investigación fueron elegidos por la importancia que representan para los derechos de los contribuyentes, así como por el razonamiento de los tribunales o del poder legislativo para justificar los mismos; aunado a lo anterior, los mismos procedimientos se relacionan directamente con los analizados en el capítulo de derecho comparado.

Debido a su importancia y transcendencia en materia de derechos fundamentales el primer procedimiento que se analizará en el último capítulo es la declaración general de inconstitucionalidad establecida en el artículo 107 de la Constitución, por lo que se establecerá la relación directa que esta tiene con el derecho tributario y si la misma respeta el derecho fundamental de acceso a la justicia, así como la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria.

De los procedimientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento principal que regula el derecho fiscal del país y que establece las facultades de las autoridades fiscales, los derechos de los contribuyentes, y los procedimientos fiscales objeto de estudio.

Se analizará en primer lugar la función de los medios electrónicos en el derecho tributario mexicano; en que procedimientos resultan obligatorios, y cuál es la regulación específica para dichos medios, de igual manera se estudiará si existe proporción entre la obligación de utilizar dichos medios y el deber de contribuir, y si dichas reformas atienden a la realidad económica y social de nuestro país; además se establecerá si la utilización de dichos medios respeta el derecho fundamental al recurso efectivo y la relación directa que guarda con el principio de generalidad tributaria.

Se analizarán cuáles son las actuaciones que se realizan en el domicilio del contribuyente sin que medié autorización judicial; para tal efecto se analizará si

el ordenamiento mexicano protege el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y a la privacidad, y cuáles son los instrumentos internacionales obligatorios para el Estado que sí los establecen; de igual manera de establecerá que relación guarda con el principio de generalidad tributaria.

Se analizará el método de determinación presuntiva, como facultad de la autoridad fiscal para emitir liquidaciones cuando no sea posible emitirlas con los datos aportados por el contribuyente; en este sentido, se estudiarán los elementos de procedencia de la determinación, así como la manera en que se realizará dicho procedimiento. Se analizará si el mismo respeta el derecho fundamental de seguridad jurídica, en qué consiste en dicho derecho y la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria.

El último procedimiento que se analizará en la presente investigación, son las multas impuestas por infracciones formales, es decir, por no cumplir con el deber de contribuir analizado en el segundo capítulo, cuáles son los supuestos de hecho para la imposición de dichas multas, atendiendo a la legislación y a los criterios jurisprudenciales. A su vez se analizará si dicha multa respeta el derecho a un mínimo vital y la prohibición de confiscatoriedad, en qué consisten dichos derechos, donde se encuentran establecidos, y la relación que tienen con el principio de generalidad tributaria.

Finalmente se establecerán las conclusiones realizadas en la presente investigación, así como las propuestas que se consideran pertinentes para garantizar el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.

Se citarán de manera puntual las fuentes de investigación que fueron consultadas para la realización de la misma.

Capítulo I. Principios Tributarios.

Sumario: 1. Principios Generales del Derecho. 1.1. Concepto. 1. 2. Alcance normativo. 2. Principios Tributarios. 2.1. Concepto. 2.2. Características. 3. Principio de Justicia Tributaria. 4. Principios Constitucionales. 4.1. Concepto. 4.2. Generalidad. 4.3. Legalidad. 4.4. Equidad. 4.4.1. Igualdad. 4.5. Proporcionalidad. 4.5.1. Capacidad Contributiva. 4.5.2. Progresividad. 4.5.3. No confiscatoriedad. 4.5.4. Mínimo Vital.

En el primer Capítulo de la presente investigación, se estudiará, que son los Principios Generales del Derecho, atendiendo para dicho efecto a la doctrina, así mismo se analizará, cuál es su alcance normativo, es decir, se establecerá si dichos principios tienen obligatoriedad, y que función específica tienen en el ordenamiento legal mexicano.

Habiendo establecido la función de los Principios, se analizará si dichos principios forman parte del derecho tributario; en este sentido se atenderá a la Constitución para establecer cuáles son los Principios Tributarios que rigen el ordenamiento tributario mexicano.

En este sentido, se estudiará en un primer momento, cuál es el concepto de los Principios Tributarios atendiendo a la doctrina, y se establecerá que similitudes tienen con los Principios Generales del Derecho. Se analizará cuáles son las características de los Principios Tributarios y cuál es su función primordial en el ordenamiento tributario mexicano.

Bajo este orden de ideas se analizará en que consiste el Principio de Justicia Tributaria, que características principales tiene dicho principio, si el mismo es aplicable al ordenamiento tributario mexicano y de qué manera influye directamente en él; cuales son los elementos que lo conforman y principalmente se analizará cual es el fin último del mismo, y la importancia que contiene.

Finalmente se establecerá cuáles son los principios tributarios que rigen el ordenamiento tributario mexicano, cuál es el precepto constitucional que regula

todo el ordenamiento tributario, y cuáles son los principios que dicho precepto enumera.

En ese sentido y atendiendo al artículo 31 fracción IV, de la Constitución, se establecerá el concepto del principio de legalidad, se estudiará que relación guarda con el derecho tributario y cuáles son las consecuencias esenciales de dicho principio en el ordenamiento fiscal mexicano.

Se analizará el principio de equidad, en que consiste en términos generales y su relación con el derecho tributario, se establecerá la relación que la jurisprudencia ha señalado con el principio de igualdad, atendiendo para tal efecto a la doctrina y criterios jurisprudenciales.

Atendiendo a la doctrina se analizará el principio de proporcionalidad, como un principio general del derecho, y se estudiará la relación directa que el mismo guarda con el derecho tributario; de la misma manera, y citando criterios jurisprudenciales se analizará el contenido de dicho principio con el principio de capacidad contributiva; se estudiará cuáles son los alcances de dicho principio y como se relaciona con el ordenamiento tributario mexicano.

Finalmente se analizará la relación que guarda el principio de capacidad contributiva con el de no confiscatoriedad, y la manera en la que dicho principio tiene repercusiones en el ordenamiento fiscal; se analizará el derecho a un mínimo vital, como derecho derivado del principio de capacidad contributiva. Cabe hacer mención que el principio de generalidad tributaria se analizará a profundidad en el segundo capítulo de la presente investigación.

1.- Principios Generales del Derecho.

Para iniciar la presente investigación, y atendiendo al método deductivo, se analizará que son los Principios Generales del Derecho, cuál es su definición, y el concepto que le otorga la doctrina y sus alcances normativos, es decir, si los mismos tienen una obligatoriedad específica.

Se estudiará si dichos principios al ser fuente de Derecho, son obligatorios, o solo se consideran un valor ético en el ordenamiento legal, y cuál es la función específica que tiene en el ordenamiento legal mexicano.

1.1.- Concepto.

Como consideraciones previas al estudio de los Principios Tributarios se estudiará cual es el concepto de Principios Generales del Derecho, desarrollando el marco conceptual de este apartado.

El derecho financiero, siendo una rama del derecho público, nace de la relación del Estado con los gobernados; y siendo el derecho fiscal la rama del derecho financiero el instrumento mediante el cual el Estado, a través de sus potestades, recauda los insumos suficientes para satisfacer el gasto público. De esta manera es cómo, a través de la recaudación de impuestos, todas las civilizaciones organizadas pueden cubrir las necesidades básicas para el funcionamiento del Estado.

Alexy sostiene que existen varias clasificaciones de derecho fundamentales, entre ellos los derechos prestacionales, en específicos los derechos sociales, entendiéndose como estos, los de carácter público exigible ante el Estado como lo es el derecho a la vivienda, a la educación, donde no sólo el Estado está obligado a reparar cualquier violación sino a proporcionarlos.

Uno de los principales postulados de este autor es que la alza de los impuestos y la manera de recaudar de los Estados, está plenamente justificado por la principal razón de que estos impuestos sirven y son la base para el respeto de los derechos fundamentales sociales, es decir, al convertirse el Estado en el responsable de respetar pero también proveer los derechos fundamentales como el trabajo, la educación, la salud, entre otros, la obligación tributaria está plenamente legitimada en función de los derechos fundamentales, porque la única manera en que el Estado pueda hacer frente a todas estas obligaciones es mediante la recaudación de ingresos para sufragar todas esas necesidades de sus mismos ciudadanos, y la única manera que tienen los Estado para hacerse de ingresos propios es mediante la recaudación.

Respecto de los derechos económicos que señalan diversos autores, cabe señalar que la Constitución de la Nación Argentina menciona una diferencia en su Primera parte constituida de dos capítulos, el primero denominado Declaraciones, derechos y garantías, donde del artículo 1º al 35 hablan de los

derechos del trabajo, seguridad jurídica, propiedad, libertad, entre otros. El segundo capítulo denominado Nuevos derechos y garantías, hablan en los artículos 36 al 43 principalmente de derechos políticos, al medio ambiente, al consumidor, y de acceso a la justicia.¹

Por lo que respecta a la Constitución Política de la República de Chile el Segundo capítulo, denominado Nacionalidad y ciudadanía, compuesta por 18 artículos mencionan principalmente los derechos políticos; y en su tercer capítulo denominado De los derechos y deberes constitucionales, del artículo 19 al 23 protegen los derechos a la vida, igualdad, libertad, trabajo, propiedad, y seguridad entre otros.²

Uno de los principales autores en desarrollar la teoría de los principios del Derecho fue Dworkin, en su libro “Los derechos en serio” hace una distinción entre las normas y los principios.

Llamó principio a un estándar que ha de ser observado, no por que favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad.³

En la anterior definición el autor, relaciona a los principios del Derecho con la moralidad y la justicia, sin embargo, les otorga un grado de exigencia en el ámbito jurídico.

Los principios generales cumplen dos funciones ideológicas. La primera es dar estabilidad y equilibrio a los sistemas jurídicos, esto es, proteger de alguna manera lo que son precisamente sus estructuras morales o ideológicas básicas. La segunda función es colaborar a la afirmación de la tesis de que hay principios universales de ética que todo sistema jurídico debe reconocer y aceptar.⁴

Algunos de los autores confirman la teoría inicial de Dworkin al situar a los principios del Derecho en un ámbito moral y ético. El problema surge al querer

¹ Constitución de la Nación Argentina 2018.

² Constitución Política de la República de Chile 2018.

³ Dworkin, Ronald; Los derechos en serio; 4ª reimpression, Ariel; España, 1999; Pág. 72.

⁴ López Calera, Nicolás; Teoría del derecho; COMARES, España, 2004; Pág. 63.

posicionar esos principios emanados de la justicia y de la ética en el ámbito jurídico.

Las reglas configuran de forma cerrada tanto el supuesto de hecho, como la conducta calificada deónticamente en la solución; los principios, en sentido estricto configuran de forma abierta su supuesto de hecho y, de forma cerrada, la conducta calificada deónticamente.⁵

La primera distinción que realizan los autores respecto de la diferencia que guardan los principios con las reglas es el alcance que tienen, los principios son generales, es decir, que no se refieren a hechos concretos, en cambio las normas son aplicadas a conductas específicas.

Los Principios Generales del Derecho son los que aun cuando no estén consagrados explícitamente en los ordenamientos legales, son una expresión de valores jurídico-éticos reconocidos por la misma sociedad. Serían, en suma, los fundamentos del derecho.⁶ Beladiez, sostiene que los principios no se encuentran en los ordenamientos normativos, sin embargo, son reconocidos por ética que marca la sociedad, y resultan ser el fundamento de las normas.

Los principios generales aparecen enraizados en la conciencia social y se entienden como principios naturales; se les considera como superiores y previos a la Ley y elemento de contraste de la misma; se les reconoce como fuente material del Derecho, absolutamente necesaria o prioritaria, en cuanto están llamados a integrarse en la Ley como su contenido necesario, so pena de ilegitimidad. Los principios nacen fuera del ordenamiento y son anteriores al mismo, pero están llamados a encontrar acogida en él para la justa y legítima regulación de los conflictos sociales.⁷

Gordillo ofrece una definición más completa de los principios generales, lo estudia desde su aspecto de fuente del derecho, que a contrario de la costumbre o la ley que también se consideran fuentes del derecho, estos

⁵ Garzón Valdez, Ernesto; El derecho y la justicia; 2ª edición; TROTA: Madrid, 2013; Pág. 153.

⁶ Cfr. Beladiez Rojo, Margarita; Los principios jurídicos; 2ª edición; CIVITAS; España, 2010; Pág. 55.

⁷ Gordillo Cañas, Antonio; Ley, principios generales y Constitución; CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES; España, 1990; Pág. 53.

anteriores al ordenamiento jurídico, sirve como base para cualquier legislación, sin embargo, este autor alude a una perspectiva iusnaturalista de los principios.

Para Rodríguez Boente, por otro lado, alude a que los principios son parte de las normas: Los Principios Generales del Derecho constituyen instrumentos de auto integración del Derecho. Se obtienen vía inducción de normas de Derecho positivo que serían concreciones del principio, o bien se deducen de normas del ordenamiento más abstractas, como pueden ser los valores, principios o derechos fundamentales.⁸ Los principios son una clase de normas, no jurídicas, pero son normas de valor, que figuran en el campo de la ética, y que influyen en el ordenamiento jurídico.

Los principios al ser fuente de derecho su naturaleza jurídica deriva de su propia existencia, sin embargo, no son una proposición jurídica, esto es, carecen de supuesto de hecho, y de coacción alguna. Los principios tienen un ámbito de aplicación más extenso que el de las normas propiamente dichas, su menor eficacia cualitativa se ve compensada por una mayor eficacia cuantitativa.⁹

Como fuente de derecho los principios no son estructurados como normas jurídicas, es distinta su naturaleza, sin embargo, su juridicidad nace y depende de su propia existencia.

Los principios pueden entenderse, desde este punto de vista, como principios explícitos o implícitos del derecho. Los primeros son configurados por el intérprete del derecho al interpretar determinados enunciados establecidos por el legislador como normas que es necesario ponderar con otros principios para resolver una controversia jurídica. En los segundos es el intérprete quien ha de crearlos al generalizar y hacer coherente un conjunto de reglas del sistema jurídico.¹⁰

Hasta aquí se ha analizado a los principios fuera del ordenamiento tributario, sin embargo, la mayoría de los autores llega a la conclusión de que existen dos clases de principios, los implícitos, que son los que se han estudiado y se

⁸ Rodríguez Boente, Sonia; Los Principios Generales del derecho; UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA; España, 2008; Pág. 110.

⁹ Cfr. Beladiez Rojo, Margarita; Op.Cit.; Pág. 112.

¹⁰ Rodríguez Calero, Juan; Principios del Derecho y Razonamiento Jurídico; DYKINSON; Madrid, 2004; Pág. 147.

refieren a valores éticos y morales; y los explícitos, que son parte de las normas jurídicas, es decir, se establecen en ellas.

Los principios implícitos son la consecuencia del proceso de integración del derecho, o sea, de una actividad creadora de normas. No son normas expresamente formuladas. Constituyen un límite sustantivo a la producción de formas inferiores. Los principios implícitos son obra del razonamiento jurídico.¹¹

De los dos tipos de principios aquí analizados cabe mencionar que son los implícitos los que resultan más difíciles de identificar y de estudiar, debido a su carácter general, y el que no estén configurados como una norma jurídica, sino que son utilizados como parámetros en el momento de resolver conflictos jurídicos.

Los principios son criterios para la acción, estableciendo fines y modelando el ordenamiento de conformidad con éstos, instruyendo a los operadores jurídicos desde el legislador ordinario hasta el último funcionario, y de los causes para tener un comportamiento correcto en la producción, aplicación e interpretación del Derecho.¹²

Para Peces-Barba, los principios constituyen directrices de todo el ordenamiento jurídico, si bien es cierto, los mismos carecen de coacción, son fundamento para el actuar de todos los operadores del derecho, desde el legislador, hasta el poder judicial, esto debido a su carácter general.

Los principios son mandatos de optimización, que exigen que algo se realice en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas, mientras que las reglas son normas que ordenan, prohíben o permiten algo definitivamente. Los principios entendidos como *Sof Law*, son enunciados normativos para la operabilidad se precisa del trabajo de órganos legislativos que especifiquen sus contenidos en reglas y de la interpretación de los órganos aplicadores.¹³

¹¹ Cfr. Betegón Jerónimo; Lecciones de Teoría del Derecho; McGraw Hill; España; 1997; Pág. 340.

¹² Peces-Barba, Gregorio; Curso de Teoría del Derecho; 2ª edición; Marcial Pons; Madrid, 2000; Pág. 346.

¹³ Ruiz Resa, Josefa; Teoría del Derecho; Tirant lo blanch; España, 2016; Pág. 132.

Ruiz, pone de manifiesto una teoría que nace de la coacción de las normas jurídicas, se desarrolla principalmente en el ámbito internacional, la teoría del soft law, o derecho blando, hace referencia a directrices que no son normas, ya que carecen de coacción, sin embargo, se utilizan como referencia o parámetros en el momento de solucionar conflictos jurídicos. Cabe mencionar que la coacción es la principal diferencia entre las normas y los principios, las primeras son obligatorias.

Las características de los Principios Generales del Derecho son: fundamentales, debido a que establecen las razones para la acción; generales, es decir, que son normas genéricas; no son definitivos; solo constituyen directrices; funciones de validez que definen las conductas y de conocimiento como guía de actuación; abiertos, no tienen determinación fáctica; además existe la ponderación de los mismos.¹⁴

De castro, pone de relieve las características de los principios generales, como se ha analizado son generales, es decir, que, a diferencia de las normas, solo son criterios de comportamiento que son aplicables a todo el sistema legal.

Los Principios Generales del Derecho tienen un carácter ideal y absoluto, tienen valor, sobre y dentro de las normas, puesto que representan la razón suprema y el espíritu que las informa.¹⁵ Del Vecchio, posiciona a los principios generales en un campo de la ética y la mora, al sostener que son valores, con carácter ideal, es decir, desde el campo del deber ser.

Los principios en la interpretación de la aplicación de las normas pretenden suministrar razones en los casos en que no exista norma reglada, o incluso si existe, para orientar a los operadores competentes¹⁶

Otra de las funciones de los Principios Generales del Derecho es la interpretación, dichos principios al no constituir normas sugieren una serie de directrices que son tomadas en cuenta por los tribunales al momento de dilucidar un conflicto en específico.

¹⁴ Cfr. De Castro, Benito; Manual de la Teoría del Derecho; 2ª edición; UNIVERSITAS; España, 2007; Pág. 187.

¹⁵ Cfr. G. del Vecchio; Los principios generales del derecho; BOSCH; España, 1933; Pág. 85.

¹⁶ Peces-Barba, Gregorio; Op. Cit.; Pág. 347.

En función con el conocimiento del Derecho, los principios se configuran con una técnica explicativa de las normas, ya que en virtud de su carácter fundamental presiden algún sector del Derecho, y en su carácter general se presume una multiplicidad de reglas particulares.¹⁷

Como se puede observar de la anterior definición los principios no solo tienen aplicación dentro del marco normativo del Derecho, sino dentro de la doctrina del mismo, en la manera en que se estudia el Derecho.

Los valores superiores son cualidades de las normas, no esenciales para su existencia. Constituyen una forma de entender la moralidad del Derecho. Son guía y límite para el desarrollo del ordenamiento.¹⁸ En esta definición Peces-Barba, realiza una descripción completa de las características de los principios, los posiciona como parte de las normas, sin llegar a ser necesarias para las mismas, más bien como una guía moral que influye en todos los ámbitos del ordenamiento legal.

1.2.- Alcance normativo.

En este apartado se analizará cuál es el alcance normativo de los Principios Generales del Derecho, que diferencia existe entre ellos y las normas, y cuál es su función primordial en el ordenamiento legal.

Los Principios Generales del Derecho si bien es cierto no se establecen de manera textual en nuestra Constitución o en nuestras leyes, no significa que no tengan una obligatoriedad per se, ya que la mayoría de los principios contienen derechos fundamentales.

La unidad del ordenamiento no se produce sólo con la perspectiva formal, a través de la construcción jerárquica de las normas, en una ordenación de normas que crean poderes y de poderes que crean normas, sino también con la perspectiva material de unas normas conformes con los valores superiores.¹⁹

¹⁷ Cfr. Betegón Jerónimo; Op. Cit.; Pág. 343.

¹⁸ Cfr. Peces-Barba, Gregorio; Los valores superiores; Tecnos; España. 1984; Pág. 53.

¹⁹ Ibídem; Pág. 94.

Una de las funciones primordiales de los principios generales, el de unidad del ordenamiento jurídico, unidad que no puede realizarse únicamente con la existencia de normas formales.

Los principios son normas con un nivel de generalidad alto. Son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Son mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.²⁰

Alexy por el contrario, sostiene que los principios constituyen normas, sin embargo reconoce que no tienen el mismo nivel de coacción que las normas formales, son más bien, órdenes que se pueden cumplir de la mejor manera posible, atendiendo a situaciones jurídicas y reales.

Los principios son las normas constitucionales sobre derechos y justicia. Desempeñan un papel constitucional, es decir, constitutivo del orden jurídico. A las normas se les obedece, a los principios se les presta atención. Proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas que a priori parecen indeterminadas. Los principios generan actitudes favorables o contrarias, de adhesión y apoyo o de disenso y repulsa a todo lo que puede estar implicado en su salvaguarda en cada caso concreto.²¹

Como se analizó en el apartado anterior, existen dos clases de principios, en este caso, los explícitos, que se encuentran dentro de las normas formales, no constituyen un ordenamiento per se; sin embargo, son el fundamento de los mismos.

Los principios son normas fundamentales, entendiendo en este sentido que su modificación o sustitución tiene como efecto directo una transformación del ordenamiento o del sector del ordenamiento en el que se actúan o desarrollan sus efectos, ya que los principios constituyen entre otras cosas, criterios preferenciales de interpretación. En segundo lugar, los principios son normas generales en el sentido de que el supuesto de hecho está formulado en términos muy generales y abstractos, de la misma manera que las consecuencias normativas tampoco están fijadas y determinadas con certeza. En tercer lugar, los principios son normas de las que se predica la vaguedad. Quiere decirse con ellos que, dado su amplio ámbito de indeterminación

²⁰ Cfr. Alexy, Robert; Teoría de los derechos fundamentales, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2ª, Madrid, 2012, Pág. 68.

²¹ Cfr. Zagrebelsky, Gustavo; El derecho dúctil; TROTTA; 6ª edición; España, 2005; Pág. 110.

semántica, es difícil efectuar una identificación entre un caso y el supuesto de hecho previsto en la norma.²²

Como ya se ha analizado los principios tienen diversas características, entre las que destacan, son fundamentales, en el sentido que son origen del ordenamiento legal, y tienen un gran impacto sobre el mismo; la generalidad, que está relacionada con la vaguedad de los mismos, los cuales no hacen referencia a una situación en específico.

Los principios del derecho desempeñan una importante función supletoria, integradora o correctiva de las reglas jurídicas. Los principios operarían para perfeccionar el ordenamiento y entrarían en juego cuando las otras normas no estuvieran en condición de desarrollar plena o satisfactoriamente la función reguladora que tienen atribuida.²³

Para Zagrebelsky, los principios si bien no son normas, si forman parte de ellas, tienen una función supletoria de las mismas, que diversos autores sostienen como intérpretes del Derecho, cuando las normas no son los suficientemente claras, se atiende a los principios para analizarlas de una manera integral.

Los principios de producción normativa establecen criterios generales para la acción de las fuentes del Derecho, activados por las instituciones y los operadores jurídicos competentes.²⁴ Los principios explícitos que se encuentran dentro de las mismas normas, al ser fuente de derecho son utilizados por todos los operadores del derecho para la creación de las mismas normas.

Los principios son normas que, desde el punto de vista de su estructura, alcanzan los grados más altos de abstracción y generalidad y pueden tener una consideración fundamental o básica. Se distinguen por el ejercicio de ponderación en la solución de problemas.²⁵

Calvo sostiene que los principios si constituyen normas, sin embargo, no son formales, ya que tienen un carácter más general y abstracto de las mismas, y

²² Peces-Barba, Gregorio; Curso de Teoría del Derecho; Op. Cit.; Pág. 166.

²³ Zagrebelsky, Gustavo; Op. Cit.; Pág. 117.

²⁴ Peces-Barba, Gregorio; Curso de Teoría del Derecho; OP. Cit.; Pág. 347.

²⁵ Calvo García, Manuel; Teoría del Derecho; 2ª edición TECNOS; España, 2004; Pág. 114.

en la práctica son utilizadas primordialmente por los jueces en la solución de problemas, cuando las normas formales no son suficientemente claras.

2.- Principios Tributarios.

2.1.- Concepto.

Una vez analizado a nivel doctrinal qué son los Principios del Derecho, cuáles son sus características, funciones y sobre todo el alcance normativo de los mismos, es menester analizar qué son los principios tributarios y cómo influyen en el ordenamiento tributario y en el derecho de los contribuyentes.

Los principios tributarios son aquellos que rigen el ordenamiento fiscal, son los elementos de existencia que debe contener todo el sistema fiscal, de los que sin ellos sería injusto dicho sistema.

Los principios materiales de justicia financiera constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando al sistema de producción normativa en la órbita financiera y en la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el conjunto esencial de tales principios. Estos actúan tanto en el plano legislativo como en el jurisdiccional, y lo hacen impeditiva y promocionalmente.²⁶

La anterior definición sostiene que los principios tributarios son normas, que obedecen a un postulado de justicia y que tienen aplicación en los diversos ámbitos del derecho tributario, desde el legislativo en la aprobación de las normas, hasta el ejecutivo en la resolución de conflictos con los contribuyentes.

El derecho tributario nace a la par con las sociedades políticamente organizadas como elemento de coexistencia de las mismas, desde que existe un pacto social, los gobernantes han impuesto el pago de determinada

²⁶ Martínez Lago, Miguel Ángel; Lecciones de Derecho Financiero y Tributario; 10ª edición; IUSTEL; Madrid, 2013; Pág.79.

cantidad a sus gobernados con la finalidad principalmente de cubrir los gastos de guerra o los costes de su gobierno.

El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios constitucionales que delimitan el poder fiscal del Estado, distribuyen las facultades entre los diferentes niveles de la organización estatal y establecen los límites a su ejercicio, ya sea en forma directa, ya sea indirectamente por principios y garantías de derechos que la Constitución protege, cuando ellos sean cercenados por el poder fiscal.²⁷

Todos los principios que constituyen el impuesto y los derechos que nacen con el mismo, son los ejes rectores del derecho constitucional tributario y que coexisten como limitantes al poder coercitivo del Estado, que está obligado a respetar todos los derechos que la Constitución consagra.

Los tributos son prestaciones dinerarias obligatorias. La obligatoriedad del tributo indica, en primer lugar, su carácter coactivo, que surge con independencia de la voluntariedad de los sujetos. En segundo lugar, que se trata de obligaciones legales pues la obligación de pago deriva del presupuesto de hechos definido en la ley. Los tributos tienen como finalidad obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. En todo caso la finalidad “primordial” de todo tributo es recaudatoria siendo esta su razón de ser.²⁸

Existen diversos principios que forman parte del derecho tributario y consecuentemente del tributo en sí, principios que deben ser respetados para que pueda existir el tributo, sin uno de esos elementos sería un tributo injusto e ilegal. Sin embargo, en la práctica este principio de generalidad se ha tomado como herramienta para legitimar el actuar de las autoridades fiscales, y es así como algunos autores lo ponen de manifiesto.

Para Delgado, en el diseño de un sistema tributario deben seguirse los principios de eficiencia, equidad simplicidad y flexibilidad. No debe olvidarse

²⁷ Jarach Dino; Curso superior de Derecho Tributario; CIMA; Argentina, 1969; pág. 24.

²⁸ Merino Jara Isaac et. al., Derecho financiero y tributario, Tecnos, 4ta Edición, Madrid, 2014, pág. 136.

que el principal objetivo de la imposición es la recaudación.²⁹ Este autor pone de manifiesto la finalidad última del derecho tributario que es el de contribuir al sorteamiento de las cargas públicas.

El derecho constitucional tributario, se refiere a un conjunto de normas, pertenecientes al derecho constitucional, cuyo contenido hace mención a la caracterización que debe tener el derecho tributario. Es la parte del derecho constitucional que regula la conformación del derecho tributario, de las instituciones tributarias consideradas como fundamentales o básicas para el constituyente.³⁰

El conjunto de normas que regulan las garantías y derechos en el ordenamiento tributario es parte del derecho constitucional, este derecho se construye a base de principios que son indispensables para la configuración del ordenamiento tributario, es precisamente el respeto a esos principios lo que le otorga la legalidad y legitimación al derecho fiscal.

2.2.- Características.

Una vez analizado cual es el concepto de los principios generales del derecho, y su alcance normativo y su obligatoriedad, en este apartado se analizará cuáles son las características que diferencian a los principios tributarios de los principios generales, y si existen similitudes en los mismos, si es que existe un ejercicio de ponderación o se contraponen entre sí.

Calvo Ortega sostiene que el sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlo en los principios de igualdad y progresividad. La razón es que aquella (generalidad y aquella capacidad) se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo.³¹

Es evidente que este autor propone una clasificación en grado de importancia de los principios tributarios, haciendo hincapié en los principios de generalidad

²⁹ Delgado Rivero Francisco et. al., Principios de Hacienda Pública, Delta Publicaciones, Madrid, 2013, pág.87.

³⁰ Naviera de Casanova, Gustavo; El principio de no confiscatoriedad; McGraw-Hill; España, 1997; Pág. 25.

³¹ Calvo ortega, Rafael; ¿Hay un principio de justicia tributaria?; THOMSON REUTERS, España, 2012; pág. 23.

tributaria y capacidad contributiva argumentando que son elementos *per se* del tributo y no por el contrario los principios de igualdad y progresividad, sin embargo, todos los principios del sistema tributario son necesarios e imprescindibles para su existencia, tomando en cuenta además que dichos principios son indivisibles, no puede existir uno sin el otro.

El impuesto de hecho, el único instrumento que tiene el operador público, no sólo para garantizar y defender el patrimonio de cada miembro de la sociedad, sino también para realizar el reparto de las cargas publicas según el principio de igualdad material, para llevar a cabo justas políticas sociales redistributivas, asignativas y estabilizadoras; y promover el crecimiento cultural y el desarrollo económico estable.³²

Desde una perspectiva de ética tributaria, los impuestos no sólo deben de ser justos en su nivel de tributación, sino deben ser un instrumento del Estado para lograr la justicia distributiva, es decir, no sólo destinar parte de la recaudación a programas sociales, sino contribuir para que las personas menos favorecidas se encuentren en igualdad de circunstancias.

Berliri sostiene que el ordenamiento tributario justo deberá acudir inevitablemente a una posición determinada cuantitativamente sobre la renta, patrimonio y consumo, para el reparto de las necesidades de medios financieros imputables a la utilidad diferenciada de servicios públicos. Es justo que cada individuo participe en proporción a la renta en el gasto de los servicios públicos.

Para Neumark, existen diversos principios en torno a la imposición, entre los principios sociales y políticos, se encuentran los postulados de justicia, cómo herramienta de redistribución de las cargas sociales, igualdad, generalidad y proporcionalidad.

El sistema de tributos ha de cumplir su función principal: la de procurar ingresos públicos suficientes para asegurar la financiación de los gastos públicos, en la proporción que el sistema constitucional le atribuya, según la

³² Franco Gallo, Las razones del fisco; Marcial Pons; Madrid, 2011, pág. 93.

justicia financiera. Deben ser instrumentos al servicio de la política económica y social.³³

Tal y como lo señala Delgado si la función primordial de los tributos y de todo el sistema tributario es la de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, esta contribución debe realizarse en función de la justicia tributaria.

Respecto a su finalidad, el impuesto tiene como tal la de hacer frente a las necesidades comunes. Esto es, está íntimamente relacionado con el gasto; de tal manera esto es así que, desde el punto de vista de la justicia, la exacción de un impuesto para una finalidad injusta lo convertiría en injusto. La ética impositiva exige que el fin recaudatorio debe encaminarse a obtener los recursos necesarios para atender al interés común u general con carácter prioritario y esencial. A éste podrán añadirse otros fines como los de carácter redistributivo de la riqueza o de la renta o del uso como medio para lograr la estabilidad económica y el progreso social.³⁴

Como se ha mencionado, el fin del derecho tributario consiste en contribuir a los gastos públicos, pero esta contribución debe realizarse conforme a un criterio de justicia que cumpla con todos y cada uno de los elementos que la integran, la ética tributaria debe ser eje rector del mismo derecho.

Existe un gran desarrollo por parte del derecho a nivel global, progreso al que debe incorporarse el Derecho Tributario, pero debe hacerlo con la finalidad de conseguir una mayor realización de los derechos fundamentales que afectan a la dignidad de los ciudadanos. Las alteraciones que deben producirse en el sistema tributario, tienen que tomar en consideración la justicia financiera en el binomio indisoluble ingreso-gasto.³⁵

Es claro que los principios y los valores están estrechamente vinculados entre sí en un doble sentido: por una parte, de la misma manera en que puede hablarse de una colisión de principios y de una ponderación de valores; por otra, la satisfacción gradual de los principios tiene su equivalente en la realización gradual de los valores.

No cabe duda alguna que un sistema tributario que no respete alguno o varios de los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad,

³³ Delgado Rivero Francisco et. al., Op. Cit; pàg.72.

³⁴ Antonio Aparicio Pérez, at el; La justicia en el diseño y aplicación de los tributos; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 2006; pág. 228.

³⁵ Martín Delgado, José, Derecho Financiero y Derechos Fundamentales, Universidad de Málaga, España, 2010, pág. 102.

progresividad, no confiscatoriedad y legalidad no sería un sistema basado en la justicia.³⁶

El sistema tributario está conformado por distintos principios, estos principios son como en los derechos fundamentales indivisibles, es decir, que no puede existir el uno sin el otro, la falta de un elemento comprometería todo el sistema en su conjunto.

Para Calderón el fundamento de pagar tributos obedece a cómo la formación de la sociedad y la gestión de las cuestiones comunes se entienden como fenómenos espontáneos y necesarios para que el hombre realice los fines que le son propios. De estas realidades se deriva la existencia de gastos y necesidades de financiación que desembocan en obligaciones también naturales como el pago de impuestos. La obligatoriedad del pago de impuesto queda con ella fundamentada en la propia realidad social del hombre.³⁷

Uno de los principios elementales de los tributos es precisamente la obligatoriedad, que nace de la necesidad de cubrir los gastos y gestiones comunes de una sociedad, el pago de impuestos es la vía para cubrir dichas necesidades sociales.

El poder tributario es el poder público que actúa en interés de las rentas del Estado. El poder público persigue dicho fin de la manera más directa imponiendo a los sujetos obligaciones de pagar impuestos en beneficio del Estado.³⁸

Otra de las características esenciales del sistema tributario es la coacción del Estado para hacer cumplir con el ordenamiento, el derecho tributario emanado del poder público, faculta al Estado a recaudar los impuestos para su mejor funcionamiento.

Los principios tributarios no hayan justificación de manera separada sino que entre ellos impera una comprensible vinculación, al ser la afirmación de un mismo ideal, la distribución justa de la carga tributaria.³⁹ Como se ha analizado

³⁶ Atxabal Rada, Alberto; Derecho Financiero y Tributario; Deusto; Bilbao, 2008; Pág. 48.

³⁷ Calderón Corredor, Zulema; Principios Impositivos de Justicia y Eficiencia; DYKINSON; Madrid, 2017; Pág.200.

³⁸ Mayer, Otto; Derecho Administrativo Alemán; Tomo II; De Palma; Argentina, 1950; Pág. 261.

³⁹ Sánchez Sánchez, Eva; El Principio de Igualdad en Materia Tributaria; ARANZADI; España, 2016; Pág. 170.

el sistema tributario tiene un fin en común, que es la justicia, en este sentido todos los principios velan por la justa distribución de la imposición, no puede existir justicia si falta alguno de los principios establecidos.

Lo esencial del impuesto consiste en que la obligación de pagar haya sido creada por una manifestación del poder público, que sea, en consecuencia, una obligación de derecho público.⁴⁰ Mayer, pone de manifiesto el fin último del impuesto, que deriva del derecho público, se resume en una coacción del Estado para el pago del mismo.

El sistema financiero en su conjunto asume la tarea de realizar la justicia distributiva tanto en la vertiente de los ingresos, distribuyendo las cargas de forma que quién más tenga más aporte, como en la vertiente de los gastos que se repartirán de forma equitativa de acuerdo con criterios de eficiencia y economía. La fórmula del Estado democrático de derecho se identifica.⁴¹

La justicia en el sistema financiero tiene una ambivalencia, por un lado, en la distribución de los impuestos, de manera que quien genere más ingresos este obligado a contribuir de una mayor manera; y la justicia distributiva, en la que dichos ingresos sean re direccionados a los sectores de la población más vulnerable.

El acto por cual se crea la obligación de pagar el impuesto, es la imposición. Este acto debe obedecer a las condiciones del Estado constitucional y debe estar regido por el derecho.⁴² El derecho tributario pone de manifiesto la coacción del Estado, el impuesto resulta una consecuencia de la obligación de los ciudadanos a cubrir los gastos del Estado.

3.- Principio de Justicia Tributaria.

El principio de justicia tributaria es el principio supremo de todo el sistema fiscal, así como su finalidad, el ordenamiento tributario debe ser justo, para ello, existen diversos elementos que lo conforman y que al igual que los derechos fundamentales son indivisibles, es decir, no puede existir el uno sin el otro.

⁴⁰ Mayer, Otto; Op. Cit.; Pág. 197.

⁴¹ Pauner Chulvi, Cristina; El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2001, pág. 90.

⁴² Mayer, Otto; Op. Cit.; Pág. 199.

La justicia tributaria no solo se materializa en la repartición de los ingresos recaudados por el Estado, sino que por el contrario el primer contacto que tiene todo el sistema tributario con la justicia es precisamente en la repartición justa de las cargas tributarias, es decir, en el pago de los impuestos, para ello es imprescindible que todos contribuyan al gasto público, pero lo hagan de una manera equitativa y proporcional.

Esta Justicia tributaria entregará, junto a la justicia distributiva en el gasto, un concepto más amplio de Justicia financiera: la primera lo hace en la vertiente de los ingresos y la segunda en la vertiente de los gastos.⁴³

Como se ha expuesto el derecho fiscal forma parte del derecho financiero y por consiguiente al existir una justicia tributaria es parte de una justicia financiera la que se encarga de repartir de manera justa los ingresos percibidos por el Estado.

Todos los principios tributarios conforman un solo principio, el de justicia tributaria, mismo que debe entenderse como en el caso de los derechos fundamentales como un único principio y que sólo existen cuando todos sus elementos existen, el principio de justicia tributaria es indivisible a sus propios elementos, entre ellos el de generalidad.

Sin embargo, a nuestro juicio es la justicia, entendida como valor superior, la que debe presidir el sistema tributario en su conjunto, al estilo constitucional, cómo base del resto de los principios, incluido el de capacidad económica... Por otro lado, la generalidad viene referida a que todos, sin excepción alguna, deben participar en los gastos públicos, de forma igual ante situaciones idénticas (principio de igualdad), para evitar también las injusticias que provocan las desigualdades.⁴⁴

Moya-Angeler, pone de relieve la importancia del principio de justicia tributaria como valor supremo al ordenamiento tributario, valor que se sirve de los principios como el de igualdad y generalidad para que la justicia tributaria pueda ser posible, no puede existir justicia tributaria sin generalidad tributaria, sin embargo, puede existir generalidad tributaria sin conseguir la justicia fiscal.

⁴³ Pauner Chulvi, Cristina; Op. Cit., pág. 150.

⁴⁴ Moya-Angeler, Joaquín; Mecanismos de defensa del contribuyente; Tirant lo Blanch; Valencia, 2016, pág. 34.

La <justicia tributaria> no es un principio constitucional del que deriven derecho u obligaciones para los ciudadanos, sino que se erige en un fin mismo del sistema tributario. Sistema que dejará de ser justo, cuando falta algunos de los principios que el art. 31.1 CE proclama: la generalidad, la tributación conforme a la capacidad, la igualdad, la progresividad y no confiscatoriedad.⁴⁵

Como bien lo señala Serrano, la justicia tributaria no es un elemento en si del sistema tributario, sino que consiste en el fin último del mismo sistema, que sólo puede existir cuando todos sus elementos son posibles en un tributo tal y como lo señala la Constitución Española.

De todo lo anterior podemos concluir, como hemos apuntado al iniciar el apartado de los principios impositivos, que la justicia, como valor superior que debe servir para la ordenación del sistema impositivo, sólo puede darse cuando se cumplen el resto de principios, es decir, la capacidad económica, la generalidad, la igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.⁴⁶

De la anterior definición se puede observar claramente que todo el sistema tributario debe de establecerse en función del principio de justicia, mismo que debe ser el fin último de todo el sistema, y que este principio de justicia solo puede configurarse cuando todos los elementos coexisten, es decir, que no solo basta con que se configure el principio de generalidad para que un tributo sea legal, sino que necesita forzosamente de todos los demás elementos del principio de justicia tributaria.

Principio de justicia que al igual que los derechos fundamentales, según Corcuera Cabezunt, responden a los principios de Universalidad, interdependencia, indivisibilidad, y progresividad y deben ser estudiados de dicha manera.

La satisfacción de necesidades públicas en un Estado social y democrático de Derecho necesita de un sistema tributario configurado para poder obtener altos

⁴⁵ Serrano Antón, Fernando; El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales; THOMSON CIVITAS; Madrid, 2007; pág. 94.

⁴⁶ Moya-Angeler, Joaquín; Op. Cit.; pág. 36.

recursos de una manera justa; esto es, distribuyendo la carga tributaria entre los ciudadanos conforme a su capacidad económica y de forma progresiva.⁴⁷

Si bien la justificación y el bien último del derecho tributario es la satisfacción de las necesidades colectivas a través del sistema de recaudación de manera impositiva este sistema debe realizarse de manera justa.

El primer paso en la configuración del principio de justicia tributaria es determinar la relación de igualdad en términos de proporcionalidad, es decir, reconocer que no sólo son irrelevantes a efectos fiscales las circunstancias que diferencian a unos ciudadanos de otros. El tratamiento fiscal justo estará en determinar que parte de la carga le corresponde a cada uno, debiendo distinguir entre unos individuos y otros en función de aquella circunstancia que resulte relevante a efectos del reparto.⁴⁸

Calderón sostiene que el elemento principal en un sistema tributario justo es la proporcionalidad al momento de repartir la carga fiscal, sin embargo, la proporcionalidad no puede ser entendida, ni analizada, sin la capacidad contributiva o la generalidad, es por eso que únicamente se alcanza la justicia cuando todos los principios del sistema tributario existen en el ordenamiento.

Los principios materiales de justicia financiera constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando al sistema de producción normativa en la órbita financiera y en la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el conjunto esencial de tales principios. Estos actúan tanto en el plano legislativo como en el jurisdiccional, y lo hacen impeditiva y promocionalmente.⁴⁹

Los impuestos son como su nombre lo indica imposiciones del Estado, un acto unilateral del mismo hacia sus gobernados, obligaciones que nacen de un acto jurídico de una potestad legitimada por el mandato de autoridad con la finalidad de cubrir el gasto corriente del mismo Estado. El principio de justicia en el gasto

⁴⁷ Fernández Marín, Fernando; La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria, Atelier, España, 2007, pág. 14.

⁴⁸ Calderón Corredor, Zulema; óp. Cit.; Pág.206.

⁴⁹ Martínez Lago, Miguel Ángel; óp. Cit.; Pág.79.

público que conlleva la exigencia de realizar “una asignación equitativa de los recursos públicos”.

4.- Principios Constitucionales.

En el presente apartado se analizará cuáles son los principios tributarios que la Constitución reconoce, atendiendo al artículo 31 fracción IV, de dicho ordenamiento, a su vez se analizará la diferencia o concurrencia que existen con la doctrina.

4.1.- Concepto.

Los principios constitucionales son, como su mismo nombre lo indica los principios que están consagrados en la constitución, en este caso en la Constitución mexicana que son cuatro y son los que se estudiarán en esta investigación.

Los principios constitucionales del Derecho Financiero se pueden describir como los criterios generales, plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación de los poderes públicos en el ámbito jurídico-financiero.⁵⁰

En este sentido los principios de derecho financiero que se consagran en la Constitución no solo están diseñados para que los contribuyentes contraigan obligaciones, sino también son un dispositivo de obligación hacia el mismo Estado, que debe de respetar en todo momento.

Si la justicia es el objetivo prioritario de la tributación, los principios tributarios que, según la Constitución, inspiran al sistema tributario han de encaminarse, todos ellos, a la consecución de dicha finalidad, con lo que se denota la interrelación o interconexión existente de los mismos.⁵¹

De la misma manera en que se ha afirmado que el sistema tributario tiene como objeto primordial la justicia, los principios tributarios que se establecen en la Constitución no pueden perseguir otro fin distinto a este.

50 Méndez Moreno, Alejandro; Derecho Financiero y Tributario; LEX NOVA; 12ª edición; España, 2011; Pág. 73.

51 Vidal Marín, Tomás; Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan; Tiran lo Blanch; Valencia, 2003; Pág. 76.

Artículo 31. Son obligaciones de 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.

4.2.- Generalidad.

El principio de generalidad tributaria es la obligación de todos los ciudadanos a contribuir con el gasto público, tema que se desarrollará en el siguiente capítulo.

4.3.- Legalidad.

El principio de legalidad como derecho fundamental consiste en la premisa de que el gobernado puede hacer todo lo que la ley no le prohíba, y el gobernante sólo está facultado para hacer lo que la ley expresamente le faculte.

La legalidad además de ser un derecho fundamental, constituye por sí sola un principio constitucional, el cual pone en claro la importancia de que todos los actos de las autoridades se encuentren en el marco de la normativa fiscal.

El principio de legalidad, en general, expresa la idea de la ley como acto normativo supremo e irresistible al que, en línea de principio, no es oponible ningún derecho más fuerte, cualquiera que sea su forma y fundamento.⁵²

Zagrebelsky, pone de relieve la importancia jerárquica del principio de legalidad, sosteniendo que ningún otro derecho o principio del mismo puede ser más fuerte o contrario a la Ley.

El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En

⁵² Zagrebelsky, Gustavo; Op. Cit.; Pág. 24.

otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo.⁵³

Como ya se ha establecido el derecho tributario nace del derecho público, cuya característica indispensable es la coacción del Estado para hacer efectivos los tributos, es esa misma coacción, la que obliga al Estado a conducir su actuar dentro del marco normativo, siendo este indispensable para sus actuaciones, el derecho tributario no puede existir sin el principio de legalidad, ya que carecería de todo fundamento.

La legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de esta frente aquél.⁵⁴

En este sentido y siendo la materia fiscal una materia de estricto derecho, las autoridades solo están facultadas en los procedimientos que la misma ley señale, tomando en consideración que los elementos del tributo son de estricto derecho, no se puede dejar facultades a discreción de la autoridad, sino que la ley tributaria debe ser clara en todos los procedimientos que lleven a cabo las autoridades para no caer en arbitrariedades.

Todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, pero no toda prestación patrimonial de carácter público es un tributo, por lo que el tributo participa de las anteriores características, pero además tiene otras que lo diferencian de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias como las sanciones. Y estas prestaciones se caracterizan por tener su fuente en la Ley y por su coactividad.⁵⁵

Como se puede observar de la anterior definición la legalidad es un elemento esencial para el derecho tributario, y es la misma que legitima y otorga el atributo de coacción al tributo o la sanción según sea el caso.

⁵³ Jarach Dino; Op. Cit.; pág. 22.

⁵⁴ García Novoa, César; El principio de seguridad jurídica en materia tributaria; Marcial Pons; España, 2000; Pág. 26.

⁵⁵ Echeverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Manual Práctico de Derecho Tributario; Tiran lo Blach; Valencia, 2014. Pág. 113.
(<http://biblioteca.nubedelectura.com/cloudLibrary/ebook/show/9788490537893#ulNotainformativaTitle>)

En el Estado de Derecho todos los ciudadanos son iguales ante la ley, por lo que no caben excepciones al deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Es, pues, el principio de generalidad tributaria el que tutela la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo a todos los ciudadanos el deber de participar al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁶...

Pont Mestres explica de una manera muy clara como es que el principio de legalidad además de contener un elemento coercitivo del Estado que se materializa en la obligación de contribuir, resulta a la vez como un derecho del contribuyente de garantizar que nadie estará exento de manera injusta al pago de los impuestos.

El principio de no discrecionalidad: Supone que la Administración Tributaria se encuentra plenamente sometida a la ley y al procedimiento legalmente establecido en la aplicación de los tributos, siendo muy limitados los casos en que esta tiene un margen determinado de actuación. De este modo, el principio de no discrecionalidad de la Administración Tributaria constriñe su margen de actuación y determina el carácter de reglado de su conducta, previamente delimitada por las leyes y normas tributarias.⁵⁷

Uno de los principios menos mencionados en el derecho tributario es el de no discriminación que muchos autores lo equiparan con el de legalidad, el cual consiste en que el actuar de todas las autoridades fiscales, este legitimado únicamente por la ley de la materia; lo que constituye una doble obligación por parte del Estado, en primer lugar la actuación de las autoridades apegada a derecho, es decir, que no pueden excederse en su actuar para algo que la ley no les ha facultado para realizar, y la segunda es que la ley tributaria debe ser clara, concisa y no dejar margen a la interpretación.

Ha quedado demostrado como el principio de legalidad, aunque resulta un elemento esencial en el derecho tributario, sólo forma parte de un principio superior, que es el principio de justicia tributaria, y que en ningún momento la generalidad de un tributo puede existir sin los demás principios del derecho

⁵⁶ Cfr. Pont Mestres Magín, Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, Marcial Pons, España, 2006, pág. 33.

⁵⁷ Merino Jara Isaac et. al., Op. Cit, pág. 200.

tributario. Sin embargo, en algunas ocasiones el Estado valiéndose de ese poder coercitivo del derecho tributario, legitima en el principio de generalidad la violación o menoscabo a los demás principios que conforman el derecho tributario.

La sujeción, en general, se entiende como la relación jurídica pública que se establece entre el poder estatal y las personas que son su componente, es decir, los ciudadanos. De esa sujeción, precisamente, emanará el Derecho Público subjetivo como efecto reflejo de dicho poder.⁵⁸

La característica coercitiva de los impuestos, es lo que diferencia al derecho tributario de las distintas ramas del derecho, y lo convierte en parte del derecho público, pero es la obligación contenida en el principio de generalidad el que muchas veces destaca sobre el resto de los principios.

Si bien es cierto que la coercitividad de la que goza el derecho tributario mediante el principio de generalidad tributaria es en sí lo bastante fuerte para obligar a su cumplimiento, esta fuerza emana de la legalidad de dicha norma, el impuesto sólo debe ser exigido si cumple con los criterios de legalidad y de justicia.

Es evidente la analogía entre la relación del derecho tributario material y la relación jurídica penal. En efecto en ambas materias se trata del derecho público. En ambas rige como principio fundamental de carácter institucional el principio de legalidad o de reserva, esto es, el principio por el cual sólo la ley puede dar origen a la relación jurídica.⁵⁹

La relación que existe entre el derecho tributario y el derecho penal se distingue esencialmente por la característica de coerción que gozan las dos ramas del derecho para hacerse cumplir, los dos siendo parte del derecho público, ambos están sujetos al principio de legalidad de sus propios ordenamientos.

Dicho lo anterior y tal y como lo sostiene Escribano López la deuda jurídica tributaria nacerá en el momento en el que se verifica aquella particular situación de hecho en la que la ley (*ricollega ogni signola importa*) genéricamente

⁵⁸ Escribano, Francisco; La configuración jurídica del deber de contribuir; CIVITAS; Madrid, 1988; pág. 53.

⁵⁹ *Ibídem*; pág. 154.

indicada como presupuesto del tributo.⁶⁰ La obligación fiscal al igual que en materia penal solo tendrá lugar si existe un hecho que se encuentre establecido en la ley.

Cabe mencionar que el principio de legalidad es fundamental en materia tributaria, sin embargo, no es el único principio por el que se rige la materia fiscal, por lo que en teoría si un tributo no responde al criterio de justicia, sin importar que tenga la característica de legalidad, él mismo no podrá considerarse como válido.

Si bien es cierto que el principio de legalidad no es propio del ordenamiento tributario como lo es el de generalidad tributaria, es requisito indispensable que todos los impuestos deban gozar de este derecho para que pueda ser considerado como legal.

Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, más no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional.⁶¹

En este sentido el derecho tributario está sujeto a los mismos derechos y normas que el derecho constitucional por ser el garante de los derechos fundamentales, por lo que resulta evidente que, si una norma tributaria es violatoria de los principios fundamentales, será considerada en contravención de la misma Constitución.

Escribano sostiene que cuando existe una ley que siendo legal no es justa, y obedece a la razón de Estado, esta se entiende como razón fiscal, y con la misma se pretende legitimar todo tipo de violaciones a los principios de justicia del derecho tributario, tomando como herramienta principal al principio de generalidad tributaria por su característica de coercitividad.

El principio de legalidad que se encuentra originalmente vinculado al principio de la auto imposición es a la vez una limitación al poder del Estado, en cuanto

⁶⁰ Escribano, Francisco; Op. Cit.; pág. 150.

⁶¹ Sainz de Bujanda, Fernando; Hacienda y derecho IV; Instituto de Estudios Políticos; Madrid, 1966; pág. 552.

que los impuestos han de ser establecidos por Ley, y una garantía de los ciudadanos, ya que así podrán aprobar los impuestos que han de pagar.⁶²

En un Estado democrático la premisa del poder legislativo es la representación misma de los ciudadanos, por lo que al aprobarse las leyes tributarias está en consecuencia contando con la aprobación de sus gobernantes mediante el principio de legalidad.

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. Constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento. La legalidad de la imposición significa que el establecimiento o creación de un tributo, esto es la definición del hecho imponible y de los demás elementos esenciales de la obligación tributaria ha de hacerse con arreglo a la ley.⁶³

Coincidiendo con diversos autores el principio de legalidad no sólo es representativo del Estado democrático, sino también del Estado de Derecho mismo que establece que todos los tributos deben ser creados mediante el proceso legislativo establecido. No hay tributo sin ley.

El principio de legalidad en el ordenamiento tributario tiene su origen e importancia en la característica coercitiva del Estado para poder recaudar los impuestos, ya que derivado de esta coerción la actuación del Estado debe estar siempre sujeta a ordenamientos previamente establecidos.

La importancia del principio de legalidad en el ordenamiento tributario obedece a varias razones. En primer lugar; el tributo es una obligación legal de manera que la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de la obligación contractual. En segundo término, la producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a la que la tributación debe ajustarse. Finalmente, la actividad administrativa es por definición uniforme como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias.⁶⁴

Calvo Ortega, pone de manifiesto la importancia del principio de legalidad en el derecho tributario, como requisito de existencia para el mismo, en primer lugar, realza la característica de la relación unilateral que existe con el Estado, es

⁶² Cortes Domínguez, Matías; Ordenamiento Tributario Español I; CIVITAS; España, 1977; pág. 85.

⁶³ Rodríguez Bereijo, Álvaro; La Constitución Fiscal del España; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; Madrid, 2015; pág. 142.

⁶⁴ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 72.

decir la coacción que tiene el mismo para recaudar los impuestos. De la misma manera relata la naturaleza de la actividad fiscal, la cual siempre está sujeta a cambios ya que es consecuencia de factores económicos del país.

El principio de legalidad en materia tributaria encuentra su causa en el principio político de separación de poderes, en las garantías individuales frente a las intromisiones arbitrarias de los poderes públicos o en el interés colectivo de asegurar un procedimiento democrático para la distribución de las cargas públicas.⁶⁵

La anterior definición es totalmente general, ya que el principio de legalidad tiene su origen precisamente en la separación de poderes, sin embargo, esto no sólo ocurre en materia fiscal, sino que es un requisito per se del mismo principio.

El principio de legalidad es un principio que opera sobre la producción normativa que, aplicado al Derecho tributario, se concreta en la exigencia de que el establecimiento de los tributos se lleve a cabo mediante ley.⁶⁶ Eseverri, propone una definición concreta, estableciendo que todos los tributos deben obedecer a una creación previamente establecida en la legislación.

El principio de legalidad representa uno de los logros más significativos del Estado de Derecho y supone no sólo la sumisión de la actuación administrativa a las normas dictadas por el poder legislativo, sino también el respeto a la jerarquía normativa y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general.⁶⁷

La presente definición resalta la importancia de dicho principio en el Estado de Derecho y como es indispensable en la actuación de las autoridades fiscales, es decir, que sólo pueden hacer aquello para lo que la Ley les faculta, atendiendo no sólo a los dispositivos tributarios, sino al sistema legal en su conjunto.

El objeto de la norma tributaria es la imposición de las obligaciones pecuniarias a los ciudadanos, por lo que los principios tributarios serán criterios de

⁶⁵ Calderón Corredor, Zulema; Op. Cit.; Pág.125.

⁶⁶ Eseverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 126.

⁶⁷ Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág. 92.

ordenación de la cuantía de dichas obligaciones o, en otros términos, orientaciones públicas para la imposición del tributo.⁶⁸

La finalidad de la legalidad en el sistema tributario es que el tributo contenga todos los principios tributarios, y sólo de esta manera puede ser exigible la prestación que requiere el Estado.

El principio de legalidad en materia tributaria debe ser visto como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.⁶⁹

Esta posición es defendida por diversos autores, si bien es cierto, la legalidad forma parte indispensable en la democracia de un país, solo el respeto por la legalidad en el ámbito tributario puede asegurar la existencia de dicha democracia en un Estado.

El principio de legalidad en materia tributaria señala que solamente se podrán establecer prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.⁷⁰ Para Pérez Royo, este principio está íntimamente ligado al origen de los tributos o las sanciones impuestas por el Estado, las cuales sólo pueden ser creadas por un procedimiento previamente establecido.

La existencia de una normativa tributaria segura será una exigencia lógica a tener en cuenta sólo a partir del momento en que se adquiere el convencimiento de que, para garantizar la juridicidad del tributo, no basta una ley, sino que es imprescindible que la misma se adecue a determinados límites. La seguridad jurídica en el Derecho tributario se plantea el cuestionamiento de las normas que lo componen con la intención de combatir la arbitrariedad del legislador.⁷¹

La legalidad en el tributo se basa primordialmente en los límites que el propio legislador debe obedecer como los son el principio de justicia, solo así se puede entender el principio de legalidad en el sistema tributario.

⁶⁸ García Novoa, César; Op. Cit.; Pág. 105.

⁶⁹ Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario; 27ª edición; CIVITAS, España, 2017; Pág. 74.

⁷⁰ Portillo Navarro, María; Manual de Fiscalidad; 10ª edición; TECNOS; España, 2017; Pág. 31

⁷¹ García Novoa, César; Op. Cit.; Pág. 103.

El principio de legalidad responde a la necesidad de evitar la eventual arbitrariedad de los órganos del Estado y constituye así una condición para la garantía de los derechos de los ciudadanos, lo que se efectúa mediante el sometimiento de todos los órganos del Estado de Derecho.⁷²

En consecuencia, el principio de legalidad se instaure con la finalidad de evitar abusos por parte de las autoridades en sus actuaciones que repercutan en el ámbito jurídico de sus gobernados, al mismo tiempo que se asegura que todos los ciudadanos cumplan con los mismos ordenamientos.

4.4.- Equidad.

Si bien es cierto la equidad es un principio tributario señalado en la Constitución, ésta es más bien entendida como un principio de igualdad, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y se entiende en el sentido que todos los contribuyentes que se encuentren en una misma situación deben de contribuir de la misma manera al gasto público.

Como lo sostiene Cortés, si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la Ley, esto implica la generalidad, que no es más que un reflejo de la propia igualdad.⁷³ Lo anterior refleja la evidente relación que existe entre los diversos principios de justicia tributaria, la igualdad no puede entenderse sin la generalidad.

El principio de equidad admite en su formulación dos vertientes: la equidad horizontal según la cual los individuos con la misma capacidad económica deben tener una carga fiscal similar y la equidad vertical según la cual los individuos con capacidad de pago distinta deben soportar cargas fiscales proporcionalmente distintas.⁷⁴

La anterior definición refleja el estrecho vínculo que existe entre la equidad y la capacidad contributiva, misma que se estudiará más adelante; la cual sostiene que los contribuyentes que tengan una capacidad de pago igual o similar deben de contribuir de la misma manera al sostenimiento de las cargas públicas.

⁷² Betegón Jerónimo; Op. Cit.; Pág. 299.

⁷³ Cortés Domínguez, Matías; Op. Cit.; pág. 88.

⁷⁴ Calderón Corredor, Zulema; Op. Cit.; Pág.68.

4.4.1.- Igualdad.

Este es uno de los derechos más reconocidos y protegidos en todos los ordenamientos jurídicos, es base de todo el sistema de justicia, y se resume en un principio de no discriminación, de otorgar el mismo trato a quienes se encuentren en las mismas circunstancias.

La noción de igualdad ante la ley aparece, ante todo, como la exigencia de que todos los ciudadanos se hallen sometidos a las mismas normas y tribunales. La igualdad ante la ley implica el reconocimiento de que la ley tiene que ser idéntica para todos, sin que exista ningún tipo o estamento de personas dispensadas de su cumplimiento, o sujetos a potestad legislativa o jurisdiccional distinta de la del resto de los ciudadanos.⁷⁵

Luño sostiene una definición de igualdad formal muy completa y sostiene que la igualdad en la ley debe aplicarse en todos los ámbitos de la misma; desde su origen en el poder legislativo, en la aplicación de la misma por parte de las autoridades y en los tribunales al resolver las controversias.

La igualdad formal consiste en la generalización que abarca los contenidos de las normas que describen supuestos de hecho con consecuencias jurídicas de carácter abstracto. La segunda exigencia es la igualdad procesal, que supone la existencia de unas mismas reglas, iguales para todos, previas e imparciales para resolver los conflictos. La tercera modalidad se identifica como igualdad en el trato, que supone el principio de no discriminación.⁷⁶

En principio cabe mencionar que para los estudiosos del Derecho existen dos tipos de igualdad, la material o real, que es la que sucede en el campo de los hechos; y la formal que es la que se analizará en esta investigación que hace referencia a la igualdad en el Derecho y sus relaciones con los ciudadanos.

La idea de igualdad puede referirse al Derecho, es decir; ser igualdad ante la ley, a veces llamada igualdad formal, y sería la igualdad en el ámbito del

⁷⁵ Pérez Luño, Antonio; Dimensiones de la Igualdad; 2ª edición DIKYN SON, España, 2007; Pág. 23.<http://site.ebrary.com/lib/univgranada/reader.action?docID=10224136&ppg=3>, consultada el 28 de septiembre de 2017.

⁷⁶ Cfr. Peces-Barba, Gregorio; Curso de Teoría del Derecho; Op. Cit.; Págs. 338-339.

sistema jurídico, o igualdad ante la vida social, en la realidad de las relaciones entre los hombres, que se ha venido llamando igualdad real o material.⁷⁷

Como se ha mencionado la Teoría del Derecho desarrolla dos clases de igualdad, la que nos ocupa, es la igualdad formal, que, a diferencia de la real, ésta se desarrolla en el ámbito jurídico, en las relaciones entre los contribuyentes y los órganos del Estado, o entre las mismas personas y sus consecuencias jurídicas.

La igualdad ante la ley es, como igualdad reguladora del ordenamiento, una dimensión del valor de seguridad jurídica y pretende crear ámbitos de certeza y de saber a qué atenerse. Se articula, en lo que nos concierne, como derecho fundamental a la seguridad jurídica, y como otros derechos reconocidos como garantías procesales.⁷⁸

En la anterior definición se destaca que derivado de los principios se establecen garantías, como es el caso del principio de igualdad ante la ley que se relaciona con la garantía de seguridad jurídica

La igualdad se define como un valor jurídico fundamental de la convivencia y legitimador de los derechos humanos que se basa en la ausencia de cualquier tipo de discriminación hacia las personas.⁷⁹ Villalobos sostiene que la igualdad resulta esencial para el sistema legal, su fundamento en la no discriminación.

La igualdad ante la Ley, como conquista del estado liberal, supone la identificación del destinatario del Derecho con el homo iuridicus. Supone que todos los ciudadanos son, de manera igual, receptores de las normas, que todos reciben idéntico trato en las normas y en su aplicación.⁸⁰

La anterior definición sostiene que para que se establezca el principio de igualdad ante la ley, todos los hombres deben ser tratados por ella de la misma manera, sin distinción de tratos.

El principio de igualdad se traduce con ello en una exigencia de fundamentación racional de los juicios de valor que son inexcusables a la hora

⁷⁷ Peces-Barba Martínez, Gregorio; Lecciones de Derechos Fundamentales; DYKINSON; Madrid, 2004; Pág. 284.

⁷⁸ Peces-Barba Martínez, Gregorio; Lecciones de Derechos Fundamentales; Op. Cit.; Pág. 182.

⁷⁹ Pérez Villalobos, María; Derechos Humanos, Igualdad y Sistemas de Protección; FLEMING; España 2016; Pág. 76.

⁸⁰ Peces-Barba, Gregorio; Los valores superiores; Op. Cit.; Pág. 152.

de conectar determinada situación fáctica a una cierta consecuencia jurídica.⁸¹ Para Prieto los juicios de valor, sobre los que habla Peces Barba, y que han sido estudiados en esta investigación; dichos juicios de valor deben estar presentes en la legislación al momento en que ésta repercute en una situación de hecho, solo así se puede lograr la igualdad.

En la materia fiscal la igualdad es un derecho que se protege en el ordenamiento tributario, y resulta ser consecuencia natural del principio de justicia tributaria, su presencia se ve reflejada en el principio de generalidad al establecer un deber generalizado para todos a contribuir a los gastos públicos.

Como lo sostiene Cortés, si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la Ley, esto implica la generalidad, que no es más que un reflejo de la propia igualdad.⁸² Lo anterior refleja la evidente relación que existe entre los diversos principios de justicia tributaria, la igualdad no puede entenderse sin la generalidad.

El sistema tributario no se puede entender sin el derecho de igualdad, el cual debe encontrarse presente y garantizado en todos los procedimientos tributarios para asegurar el respeto de los derechos de los contribuyentes en dichos procedimientos.

Ambos principios, el de igualdad y el de generalidad, aunque diferentes cada uno, se complementan entre sí, de tal manera que no puede existir el uno sin el otro, no se puede entender ni aplicar la generalidad sin poder explicar el principio de igualdad.

Otros autores como Mata Sierra sostienen que los principios representan en sí el sentido de justicia como lo es el principio de igualdad; llegados a este punto, y trasladando ese derecho a obtener un trato igual al ámbito tributario, se concibe como un derecho sustancial cuyo resultado es el reconocimiento de que las personas no puedan ser objeto de discriminaciones fiscales injustificadas.⁸³ El reconocimiento de igualdad en el sistema tributario resulta

⁸¹ Prieto Sanchís, Luis; Ley, principios, derechos; DYKINSON; España, 1998; Pág. 53.

⁸² Cortes Domínguez, Matías; Op. Cit.; pág. 88.

⁸³ Mata Sierra Teresa, EL principio de igualdad tributaria, THOMSON REUTERS, España, 2009; pág. 186.

en un criterio de justicia, pero no es por sí el principio de justicia, ya que necesita la concurrencia de los demás principios.

La igualdad de trato y no discriminación consiste en otorgar un trato igual a las personas que se encuentre en una misma situación, es decir, que se consideren iguales.⁸⁴ García otorga una definición más general de la igualdad sin precisar si es formal o material, sin embargo, el presupuesto aplica para los dos tipos.

El principio de igualdad está en función de la igualdad de trato formal, esto es la ausencia de discriminación entre situaciones que deben ser tratadas de la misma manera. La justicia distributiva, en cambio, mira a la observancia de una proporción entre una realidad y la medida de los beneficios y sacrificios que han de repartirse, que en materia tributaria ha de buscarse a través de la capacidad económica.⁸⁵

Rodríguez asegura que la diferencia entre la igualdad formal y la justicia distributiva, es que la primera no hace distinción alguna; en cambio en la igualdad distributiva se toman en cuenta factores que se consideran necesarios para la justa repartición de las cargas públicas.

El principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.⁸⁶ Calvo sostiene que el principio de igualdad en materia fiscal consiste únicamente en el aspecto coactivo del Estado, es decir, gravar con la misma carga tributaria a quienes se encuentren en la misma situación.

Con este principio se intenta prohibir las discriminaciones y privilegios en materia tributaria, significa que nadie, en principio, está excluido del posible sometimiento al deber de contribuir. Para comprender el alcance de este principio hay que ponerlo en relación con los demás, es decir, todos deben de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pero sólo aquellos que tenga una determinada capacidad económica, de esta forma, su alcance ha de ser entendido como que todos aquéllos que realicen actos que manifiesten capacidad económica en el ámbito territorial del ente público impositor, han de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que no supone indefectiblemente que todo ciudadano pague tributos sino que paguen todos aquéllos que a la luz de los principios constitucionales tenga la necesaria capacidad contributiva y

⁸⁴ García Berro, Florian, at.el.; Derechos Fundamentales y Hacienda Pública; TOMSON REUTERS; España, 2015; pág.268.

⁸⁵ Rodríguez Bereijo, Álvaro; Op. Cit; pág. 194.

⁸⁶ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit; Pág. 57

que dicha contribución, en base al principio de igualdad, no sea por el mismo importe, sino que vendrá modulado por dicho principio de capacidad económica.⁸⁷

La anterior definición es una de las más completas; sostiene para que exista igualdad en materia tributaria deben darse ciertos supuestos de existencia, como la capacidad contributiva, misma que se relaciona con el principio de generalidad tributaria, por lo que resulta evidente la necesaria coexistencia de los principios tributarios para la misma existencia del tributo.

La igualdad exigiría primeramente la generalidad, de ahí que todos sean los que contribuyan a las cargas públicas. La igualdad implica a su vez un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, para lo cual se atiende fundamentalmente a la capacidad económica. Por último, en atención a la igualdad real de las posibilidades y circunstancias económicas de los individuos, se afirma la progresividad del sistema fiscal, el cual encuentra limitación en el principio de igualdad.⁸⁸

Para Calderón el principio de igualdad es el eje rector del sistema tributario, en el sentido que la igualdad conlleva necesariamente el principio de generalidad, la obligación de todos a contribuir, en segundo lugar, que lo hagan de acuerdo con la capacidad económica, y por último sostiene que el principio de progresividad encuentra sus limitantes en la misma igualdad al relacionarlo con la capacidad contributiva.

En el ámbito tributario el principio de igualdad adquiere un significado propio al conectarlos con los principios de capacidad económica y progresividad. El principio de capacidad económica se erige, desde esta perspectiva, en el criterio para establecer si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato, es decir, es el criterio o datos desde el que se va demandar el tratamiento de igualdad de todos los iguales. La idea de igualdad como principio de discriminación relativa en función de las distintas situaciones de capacidad económica se refuerza constitucionalmente por la expresa alusión a la progresividad como principio inspirador de nuestro sistema tributario.⁸⁹

De igual manera, la anterior definición supone una estrecha relación entre el principio de igualdad y el de capacidad contributiva, siendo este último la medida para determinar y medir la igualdad en las cargas tributarias, de ésta manera la capacidad contributiva se convierte en criterio de medida de la igualdad en los tributos.

⁸⁷ Eseverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit; Pág. 113.

⁸⁸ Calderón Corredor, Zulema; Op. Cit; Pág. 99.

⁸⁹ Collado Yurrita, Miguel Ángel, Et. Al.; Derecho Financiero y Tributario; 2ª edición; ATELIER; Barcelona, 2011; Pág. 127.

El principio de igualdad tributaria supone como principio material de justicia en el tributo, el trato equitativo ante la Ley fiscal, de manera que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre todos los contribuyentes, lo que no debe significar una igualdad aritmética, sino la aplicación al ámbito tributario del clásico aforismo del tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales. Se trata, en suma, de aplicar en el ámbito jurídico la teoría hacendística del «sacrificio». Un sistema tributario cumplirá con el principio de igualdad cuando, con independencia de la capacidad económica de los sujetos llamados al pago de los tributos, su cumplimiento produzca un idéntico sacrificio, es decir, la noción de la igualdad en el sacrificio se puede obtener mediante la progresividad cuando a quien más renta gane deba de pagar en concepto de impuestos una proporción mayor de ésta, como después se comentará al analizar el principio de progresividad.⁹⁰

Como se ha analizado anteriormente el principio de igualdad supone la no discriminación, el tratar igual a los iguales, y que estos sean tratados de esta manera ante la ley; sin embargo el ámbito tributario supone otra serie de principios que deben observarse de manera obligatoria como el principio de capacidad económica, dicho principio supone de igual manera otro principio tributario que es el de no confiscatoriedad, el cual obliga a tributar de una mayor manera a quienes obtienen más rentas que los demás contribuyentes.

El principio de igualdad tributaria se manifiesta en forma de obligación hacia los poderes públicos, imponiéndoles que el reparto de la carga tributaria se haga gravando por igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación y diferentes a los que están en situaciones diferentes.⁹¹

De lo anterior se destaca que el principio de igualdad, aunque es un derecho para los contribuyentes, contiene una obligación para los organismos del Estado, significando que las cargas tributarias sean repartidas bajo este principio, es decir, que los que obtengan la misma renta sean gravados de igual manera.

En conclusión: a) el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben de ser tratadas de la misma manera; b) el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino solo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carácter de justificación; c) el principio no sólo exige igualdad ante la ley, sino también igualdad en la aplicación de la ley; d) no ampara el derecho a poner o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales; e) debe interpretarse en conexión

⁹⁰ Eserverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 114.

⁹¹ Sánchez Sánchez, Eva; Op. Cit.; Pág. 180.

con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales; f) la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.⁹²

Queralt proporciona una de las definiciones más completas respecto del principio de igualdad, poniendo de manifiesto que el respeto hacia el mismo trae aparejada el cumplimiento de la capacidad contributiva como herramienta de igualdad; de igual manera reconoce que el principio no sólo debe ser observado en la ley, sino en la aplicación de la misma, cabe resaltar de esta definición destaca que existen excepciones al principio de igualdad por motivos de capacidad económica, y que dicho principio para que sea realmente efectivo debe aplicarse no sólo en el ámbito tributario, sino en el derecho financiero para la correcta repartición del gasto público.

Todas las acepciones de igualdad se encuentran emparentadas con los restantes principios rectores del deber de contribuir, sobresaliendo el de capacidad económica por ser la base común o fundamento de aquél. En función con este criterio que se concibe a la igualdad, tiende a configurarse como un principio corrector de las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que, entre otras vías pueden paliarse con la utilización del tributo como instrumento de redistribución de renta y riqueza. El propio fundamento de la imposición así lo promueve.⁹³

Como diversos autores sostienen, el principio de igualdad en materia tributaria no puede entenderse por sí solo, sino que necesita de la existencia de los demás principios tributarios, como la generalidad y la capacidad contributiva, el principio de igualdad junto con los demás principios que integran el ordenamiento tributario, no sólo son garantías procesales de los contribuyentes, sino que en su buen uso pueden hacer y deben hacer que el impuesto se convierta en una herramienta de justicia distributiva.

El principio de igualdad en materia tributaria se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales, para emitir un

⁹² Martín Queralt, Juan; Derecho Tributario; ARANZADI; 22ª edición; España, 2017; Pág. 77.

⁹³ Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág.88.

juicio de igualdad es necesario que los términos sean homogéneos.⁹⁴ Pérez Royo otorga una definición muy general del principio de igualdad, teniendo en consideración los mismos parámetros para todas las materias y no sólo para el ordenamiento tributario.

El principio de igualdad ha de ser entendido en dos sentidos: un sentido horizontal, según el cual deben ser tratados por igual aquellos que tienen una capacidad contributiva igual; y un sentido vertical, según el cual deben ser tratados de forma desigual los que tienen capacidades contributivas diferentes.⁹⁵

Diversos actores afirman que, en el caso de la igualdad tributaria, tiene dos acepciones, denominadas horizontal y vertical, sin embargo, ambas atienden a un principio de capacidad económica, es decir, el gravamen y la igualdad está en función de dicha capacidad.

El principio de igualdad supone la necesidad de que todos los impuestos traten igual a todas las personas que estén sometidas a un tributo y tengan la misma situación, lo que implica la consagración de la equidad horizontal en los tributos.⁹⁶

El principio de igualdad en materia tributaria tiene como objetivo el procurar evitar que dos circunstancias de tributación iguales sean discriminadas con diversas cargas tributarias por la ley.

4.5.- Proporcionalidad.

La proporcionalidad, al igual que la equidad en el sistema tributario mexicano, hace referencia a otro principio, tanto la doctrina como la jurisprudencia define y entienden este principio como el de capacidad económica y lo relacionan con el principio de progresividad.

Tal y como lo sostiene la Corte en la siguiente jurisprudencia:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución

⁹⁴ Pérez Royo, Fernando; Op. Cit.; Pág. 66.

⁹⁵ Navarro Faure, Amparo; Manual de Derecho Financiero y Tributario; Tirant; 3ª edición; Valencia, 2016; Pág. 52.

⁹⁶ Portillo Navarro, María; Op. Cit.; Pág. 31.

establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado, en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁹⁷

Si bien nuestra Constitución sólo señala cuatro principios tributarios, el principio de proporcionalidad es entendido en la práctica y en la teoría como los principios de capacidad contributiva y progresividad.

Esta protección no sólo se va a derivar, como acabamos de ver, desde la eficacia del principio de proporcionalidad a la hora de valorar la medida formal adoptada, sino que también deriva, sin duda, el principio de no discriminación, a pesar de la fuerte interrelación que pueda existir entre ambos principios, seguramente, cuanto más discriminatoria sea una medida más difícil será considerada acorde con el principio de proporcionalidad.⁹⁸

La anterior definición es otro claro ejemplo de cómo los principios integradores del principio de justicia tributaria son complementos y coexisten el uno con el otro, el principio de proporcionalidad tiene como limitante y deben respetar el de no confiscatoriedad.

En el campo tributario, la proporcionalidad ha hecho referencia a la relación entre obligación tributaria y obligaciones formales y responsabilidades exigidas a los sujetos pasivos.⁹⁹ Para Calvo Ortega, el principio de proporcionalidad no

⁹⁷ 389728. 275. Pleno. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN, Pág. 256.

⁹⁸ Fernández Marín Fernando, Op. Cit. pág. 98.

⁹⁹ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 73.

sólo se ajusta a los impuestos o sanciones, sino también a las obligaciones formales como la de declarar las rentas y los activos.

El principio de proporcionalidad tiene una vertiente formal y otra material. La formal consiste en el deber de fundamentar debidamente cualquier medida en apariencia atentatoria contra el principio que nos ocupa. La material se centra fundamentalmente en la relación justificada y razonable de la medida en apariencia contraria al principio de proporcionalidad con el fin perseguido con tal medida.¹⁰⁰

Carzola pone de manifiesto que el principio de proporcionalidad debe obedecer dos postulados, por una parte el deber formal que consisten en fundamentar en éste sentido un acto que pueda atentar contra la proporcionalidad, y el material, que es la legitimación de dicha medida, en este sentido cabe mencionar que todos los actos de autoridad deben estar debidamente fundados y motivados para que sean legales, no sólo en el principio de proporcionalidad, sino de cualquier actuación que repercuta en la esfera jurídica de un contribuyente.

La excepción de pagar impuesto es una comprobación lativa de cada sujeto para soportar el impuesto; a esto se llama la proporcionalidad del impuesto. Si no se tiene en cuenta este principio, la medida conserva el carácter de impuesto, pero es entonces un impuesto injusto.¹⁰¹

Mayer manifiesta la importancia del principio de proporcionalidad en el impuesto, afirmando que la falta de dicho principio conllevaría a un impuesto injusto, por lo que la proporcionalidad resulta requisito de existencia de los propios impuestos y sin el cual no puede entenderse el sistema tributario.

4.5.1.- Capacidad Contributiva.

Cabe señalar que el principio de capacidad contributiva es un principio propio del derecho fiscal, es decir, que no existe en ninguna otra materia que no sea la tributaria.

¹⁰⁰ Cazorla Prieto, Luis María; Derecho Financiero y Tributario; 17ª edición; TOMSON REUTERS; Navarra, 2017; Pág. 133.

¹⁰¹ Cfr. Mayer, Otto; Op. Cit.; Pág. 198.

Para Fernández resulta evidente que es en los impuestos donde mejor cabida tiene el principio de capacidad económica, no sólo como fundamento de la imposición sino como medida de la misma, al poder ajustarse en modo mejor la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos <en función y en la medida> de su capacidad.¹⁰²

El principio de capacidad económica, individualiza el deber general de contribuir expresado en el principio de generalidad, en la situación económica particular y determinada de cada sujeto. ¹⁰³

Como se puede observar el principio de generalidad se encuentra íntimamente ligado con el principio de capacidad tributaria, dichos principios se complementan mientras uno se considera de manera general y otro acude a situaciones específicas de cada contribuyente.

El deber de todos de pagar impuestos de acuerdo con su capacidad económica y mediante un sistema tributario justo, así como la conexión de este deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ordenados según los criterios constitucionales de equidad, eficiencia y economía, permite hablar en un sentido genérico, de un derecho de los ciudadanos contribuyentes como límite al deber de contribuir, pero no legitima en algún modo un supuesto de no pagar impuestos si la política presupuestaria, el destino de los gastos públicos o los fines de la política general del Estado no concuerdan o son contrapuestos con las ideas o creencias del ciudadano.¹⁰⁴

Otro de los principios que constituyen el de justicia tributaria es el de capacidad contributiva, entendiéndose muchas veces a este como el límite al principio de generalidad, es decir, según el principio de generalidad, todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y el de capacidad contributiva sostiene que deben de hacerlo de acuerdo a su capacidad económica; por lo que resulta evidente que dichos principios no se contra ponen, ni constituyen en ningún momento el límite del otro sino que por el contrario, se complementan.

La distribución de la carga impositiva se actúa en el mundo moderno con el apoyo del concepto de capacidad contributiva, entendida esta última como capacidad económica de los miembros de la colectividad. La lógica impone, en efecto, que sea la capacidad

¹⁰² Serrano Antón, Fernando; Op. Cit.; Pág. 97.

¹⁰³ Merino Jara Isaac et. Al.; Op. Cit. Pág. 173.

¹⁰⁴ Rodríguez Bereijo, Álvaro; Op. Cit.; Pág. 122.

económica de los sujetos la magnitud sobre la que se determine la cuantía de los pagos públicos; la justicia exige, además, que la cuantía de los pagos tributarios se fije con el auxilio de criterios de medición que tengan en cuenta un conjunto de circunstancias que el legislador debe ponderar para que la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público pueda reputarse equitativa.¹⁰⁵

Sainz de Bujanda relaciona el principio de capacidad contributiva con necesarios criterios de medición que suponen a la generalidad, es decir, que cada contribuyente debe pagar los impuestos en relación y medida con su riqueza y bienes.

Como se ha visto los principios del derecho tributario no suponen una limitación entre los mismos, sino por el contrario son complementos uno del otro, tal y como lo manifiesta Soler el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que en el Derecho español es un mandato constitucional, implica la sujeción de los contribuyentes a lo dispuesto en las leyes tributarias, pero sin que dicha sujeción suponga un menoscabo ni un menor grado de protección en el ejercicio de aquellos derechos, debiendo además tenerse en cuenta que aquel deber se legitima, de acuerdo con el precepto constitucional citado, sólo en la medida en que se contribuya de acuerdo con la capacidad económica.¹⁰⁶

Según se ha expuesto, los “principios” de tributación con arreglo a la capacidad contributiva, a la equivalencia o al beneficio económico constituyen, en realidad, proyecciones específicas del principio de igualdad en materia tributaria, que se singularizan ante la imposición de generalidad porque no expresan un contenido abstracto de aquel principio, sino sus exigencias específicas en sectores determinados.¹⁰⁷

Tal y como lo exponen el principio de capacidad económica constituye un elemento del de igualdad, y ambos se encuentran relacionados con el de generalidad tributaria.

Dentro de los diversos principios que conforma el derecho tributario, como se ha visto, uno de los más relevantes es el de capacidad contributiva, el cual diversos autores lo relatan como medida de justicia del derecho tributario, sin embargo, no es en sí la capacidad contributiva la justicia tributaria, sino que constituye una característica de la justicia tributaria.

¹⁰⁵ Sainz de Bujanda, Fernando; Op. Cit.; Pág. 553.

¹⁰⁶ Soler Roch, María; Derechos Fundamentales y Hacienda Pública; TOMSON REUTERS; España, 2015; pág.24.

¹⁰⁷ Pitten Velloso Andrei, El principio de igualdad tributaria, Juruá, Lisboa, 2010; pág. 153.

Tradicionalmente se viene distinguiendo entre capacidad económica absoluta, como actitud abstracta para concurrir a las cargas públicas y capacidad económica relativa, que es la orientada a determinar la carga tributaria en concreto. Cada una de ellas se tiene en cuenta en el momento diverso del establecimiento del tributo. La primera, al delimitarse su presupuesto de hecho. La segunda, al fijar los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.¹⁰⁸

La anterior definición sostiene que existe una diferencia entre la capacidad económica absoluta y relativa, siendo la segunda la determinante en el momento de pagar un impuesto, sin embargo, no existe una capacidad económica relativa o absoluta, sino que la capacidad económica es el resultado de tener en consideración los ingresos de cada persona y así como sus gastos y conforme a ello pagar los impuestos a cargo.

La capacidad contributiva es la noción base para que ese propio poder que se constitucionaliza pueda resolverse y orientarse hacia un justo reparto de la carga tributaria, y por ello representa la fuente común de los restantes principios.¹⁰⁹ Esta definición sostiene que la capacidad contributiva es la razón fundamental del principio de justicia en materia tributaria y que incluso opera como límite para los demás principios, en lo que no se está de acuerdo, ya que como se analizó anteriormente la justicia tributaria sólo existe cuando convergen todos los principios tributarios, no como límites, sino como complemento de cada uno de ellos.

La capacidad económica es el criterio básico de justicia tributaria y como tal sirve para dar contenido a los principios de generalidad, igualdad y progresividad. Es un mandato al legislador a la hora de seleccionar los hechos imponibles que van a gravarse y de diseñar los demás elementos del tributo.¹¹⁰

Falcón y Tella sostiene que la capacidad económica es el eje rector de la justicia tributaria, incluso que resulta base para los demás principios tributarios, y resulta a su vez, una orden al legislador para tomarse en consideración en cuanto a la aprobación de los impuestos.

¹⁰⁸ Martín Fernández, Javier; Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español; Tirant lo Blanch; Valencia, 2017; Pág. 94.

¹⁰⁹ Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág.83.

¹¹⁰ Falcón y Tella, Ramón; Derecho Financiero y Tributario; Universidad Complutense de Madrid; Madrid, 2012; Pág. 74.

La capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir a sostener el gasto público, representa en cada caso en concreto, la medida o razón de cada contribución individual. Ha de entenderse como una directriz que puede guiar la actuación de gasto de los entes públicos.¹¹¹

Aunado a lo que diversos autores sostienen, la capacidad económica representa uno de los pilares bases de la justicia tributaria, y resulta en la practica el nivel o medida en la que cada ciudadano paga los impuestos.

La denominación de principio de capacidad contributiva hay que relacionarlo con la idea del deber de contribuir y con un principio contributivo que debe inspirar el interés de la Hacienda Pública en la percepción de los tributos. Los ciudadanos contribuyen así a la cobertura de los gastos públicos, y en la medida en que lo hacen obligatoriamente se ven sujetos al deber de contribuir.¹¹²

De la anterior definición podemos destacar la innegable relación que existe entre la capacidad contributiva y el deber de contribuir, siendo así que la justicia tributaria consiste en que todos deben de contribuir al gasto público, pero deben de contribuir en una manera proporcional a su capacidad contributiva.

La capacidad económica en el sentido que aquí nos interesa es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones adineradas determinadas. Debe exigirse en todos los impuestos.¹¹³ El término de capacidad contributiva se refiere a las rentas o riquezas que obtenga el contribuyente y por las cuales deba de pagar un tributo.

El principio de capacidad económica exige no sólo la participación en el sostenimiento de las cargas públicas, sino también que esa participación se establezca atendiendo a los niveles económicos de los contribuyentes, de tal modo que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyen en mayor cuantía que los que estén situados en un nivel inferior.¹¹⁴

¹¹¹ Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág.81.

¹¹² Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág. 50.

¹¹³ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 51.

¹¹⁴ Cortes Domínguez, Matías; Op. Cit.; pág. 69.

Cortés defiende que la capacidad contributiva no sólo está íntimamente ligada con el principio de generalidad tributaria, sino también con el principio de progresividad, es decir, que el sistema tributario exige que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas, pero que esta contribución se realice conforme a su capacidad económica, de manera que a mayor capacidad mayor tributación.

Según la capacidad económica, cada individuo contribuye de forma proporcionada a su riqueza y no hay que especular con otros parámetros tales como el sacrificio que le pueden poner pagar los tributos en comparación con sus conciudadanos o cuanto se beneficia de las prestaciones y servicios públicos en relación con otros sujetos.¹¹⁵

Diversos autores sostienen la teoría de que el pago de las contribuciones debe estar determinado por el beneficio de los servicios públicos que en teoría son financiados por el gasto público; sin embargo, esta teoría no garantiza una justa repartición en la carga tributaria, ya que en teoría las personas con menos recursos son los que se beneficiarían más con los programas sociales; en lo que se está de acuerdo con el autor, en que, el criterio de pago de impuestos sea tomando en consideración la capacidad económica de cada individuo.

El principio de capacidad económica significa que los tributos deben recaer sobre quienes pueden afrontar la carga económica derivada de su aplicación. El presupuesto que justifica el hecho mismo de contribuir; opera como límite al legislador en la configuración de los tributos; y es la medida o razón de cada tributación; que modula la aplicación de los tributos conforme a su situación patrimonial y personal de los obligados, es expresión de la igualdad objetiva en la ley y manifestación de la progresividad tributaria.¹¹⁶

Como se puede observar en la definición anterior, la capacidad contributiva no sólo es un ordenamiento dirigido a la autoridad fiscal, sino un principio que se debe imponer al legislador, al momento de establecer los tributos, un sistema tributario justo, es aquel en el que todos hacen frente a las cargas públicas

¹¹⁵ Alonso González, Luis Manuel, et. Al.; Lecciones de Derecho Financiero y Tributario; ATELIER; Barcelona, 2012; Pág. 107.

¹¹⁶ Collado Yurrita, Miguel Ángel, Et. Al.; Op. Cit.; Pág. 115.

atendiendo a su capacidad de pago, lo que refleja la existencia de la igualdad en el ordenamiento tributario.

La carga contributiva individual es la materia en la que el derecho a la igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción del derecho fundamental de igualdad.¹¹⁷

Los tributos han de exigirse a todos aquellos que pongan de manifiesto la capacidad económica tipificada en los hechos imponible de los distintos tributos de donde se infiere que el principio de generalidad adquiere su sentido al relacionarlo con el principio de capacidad económica.¹¹⁸

El pago de los tributos resulta obligatorio siempre cuando existan todas las condiciones para ésta; como la riqueza imponible, es decir, que el contribuyente manifiesta un ingreso o un patrimonio que le permita el pago de impuestos y que esta riqueza este gravada mediante una ley establecida.

La capacidad económica, entendida como la disposición de riqueza y, capacidad contributiva, como la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla susceptible de tributación y, además, idónea para allegar medios económicos a la Hacienda Pública. En esta capacidad contributiva se puede distinguir dos enfoques, por un lado, la capacidad contributiva absoluta, concebida como aquella aptitud abstracta para concurrir a la financiación de los gastos públicos (quién tiene capacidad económica); y por otro, la capacidad contributiva relativa, entendida ésta como un criterio que ha de ordenar la determinación de la carga tributaria, es decir, en qué medida tiene que contribuir cada uno (una vez, determinado quién tiene capacidad económica, fijar en qué medida tiene que contribuir).¹¹⁹

Esta definición pone de relieve un punto muy importante, la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva, que muchas veces diversos autores lo manejan como homónimos, sin embargo, son figuras diferentes. La primera se refiere exclusivamente a la riqueza que tiene una persona, ya sea por sus rentas o su patrimonio y la segunda se refiere a la capacidad de pago de tributos en base a la riqueza establecida, es decir, la capacidad contributiva siempre se basa en la capacidad económica, la capacidad económica es únicamente el patrimonio de una persona.

¹¹⁷ Herrera Molina, Pedro; Capacidad Económica y Sistema Fiscal; Marcial Pons; Madrid, 1998; Pág. 84.

¹¹⁸ Collado Yurrita, Miguel Ángel, Et. Al.; Op. Cit.; Pág. 122.

¹¹⁹ Eserverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 116.

Como presupuesto de la imposición, el principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.¹²⁰

Como se ha mencionado el principio de capacidad contributiva, conlleva un derecho del contribuyente y una orden al legislador para que al establecer tributos el criterio de medida para el pago de los mismos sea una riqueza real y tangible.

El principio de capacidad económica funciona como determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos sino es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de la capacidad económica.¹²¹

En el mismo sentido Pérez Royo sostiene que el principio de capacidad económica, que como se ha mencionado es correcto hablar de capacidad contributiva, resulta un límite al poder del legislador al crear los impuestos y siempre debe tener en cuenta este factor.

El principio de capacidad económica cumple diversas funciones: en primer lugar, es un presupuesto de la imposición. En segundo lugar, es un límite. En Tercer lugar, es la medida de la imposición. En cuarto lugar, es una garantía del contribuyente frente al poder de la imposición.¹²²

Respecto de las funciones, Navarro hace una concreción importante, la capacidad contributiva como presupuesto del impuesto, dicho principio es necesario para su existencia; como límite hacia el legislador, al obligarlo a tomarlo en consideración; como medida, en un cada caso en particular al pagar un impuesto y como garantía, como un derecho que debe ser respetado por todo el ordenamiento tributario.

La capacidad contributiva se entiende como la aptitud de los ciudadanos para soportar el impuesto, por lo que deben existir elementos preexistentes, como

¹²⁰ Martín Queralt, et. Al.; Op. Cit.; Pág. 123.

¹²¹ Pérez Royo, Fernando; Op. Cit.; Pág. 63.

¹²² Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág. 51.

un patrimonio o una renta.¹²³ Pérez de Ayala, otorga una definición muy clara y simple, para que una persona pueda pagar impuestos debe existir un patrimonio existente.

El principio de capacidad de pago exige que el pago de los impuestos por parte de los individuos sea el reflejo de su capacidad económica, una vez considerados los elementos personales del ciudadano que puedan suponer una mayor o menor posibilidad de hacer frente al pago de las cargas tributarias.¹²⁴

Un tributo que verdaderamente se considere justo, debe respetar la capacidad contributiva del contribuyente, esto es, no sólo es tener en consideración su patrimonio, sino las características subjetivas de cada persona, como lo son los gastos que cada individuo tiene, así como sus necesidades.

El principio de capacidad contributiva expresa una exigencia de justicia fiscal y que presupone necesariamente una capacidad económica superior a un cierto mínimo, constituye sin duda una observación exacta apta ya para producir algunas consecuencias concretas; pero aún no del todo completa. Es preciso dar un contenido a este principio de justicia y hacerlo coherente con los valores constitucionales.¹²⁵

Moschetti, resalta la importancia del principio de capacidad contributiva como requisito de existencia de la justicia tributaria, principio que resulta indispensable para hablar de un impuesto justo y de un sistema tributario justo, mismo que no puede existir sin tomar en cuenta la capacidad contributiva; al mismo tiempo el autor resalta la necesidad de la coexistencia de los demás principios tributarios, y cada uno de ellos responden a las necesidades de un sistema tributario justo.

4.5.2.- Progresividad.

¹²³ Cfr. Pérez de Ayala, José Luis; Fundamentos de Derecho Tributario; Manuales Jurídicos Dykinson; 2da Edición; Madrid, 2011; pág. 82.

¹²⁴ Portillo Navarro, María; Op. Cit.; Pág. 30.

¹²⁵ Moschetti, Francesco; El principio de capacidad contributiva; Estudios de Hacienda Pública; Madrid, 1980; Pág. 108.

Respecto del principio de progresividad, Merino sostiene que este principio en el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la materia o base que resulta gravada, corresponda un incremento de la cuota tributaria a pagar más que proporcional.¹²⁶ Lo cual deja en evidencia la relación que existe entre el principio de progresividad y el de proporcionalidad, la progresividad debe atender y establecerse en medida del principio de proporcionalidad, de lo contrario el de progresividad sería excesivo e injusto.

La progresividad ciertamente, es una forma de hacer efectiva la igualdad porque permite que los que más tienen paguen más que proporcionalmente, pero se predica del sistema en su conjunto, y, además, no existen niveles tasados de progresividad que un legislador deba cumplir.¹²⁷

El principio de progresividad al igual que la capacidad contributiva, diversos autores la relacionan con el principio fundamental de igualdad, no puede existir el uno sin el otro; para que un impuesto sea exigible debe existir capacidad contributiva, y dependiendo de esa capacidad será gravado en mayor o menor medida.

El principio de progresividad supone en su versión más conocida que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base de imposición corresponda un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. La progresividad como principio se aplica sólo a los impuestos. Parece evidente que la progresividad es una exigencia de la capacidad económica al menos en el tributo básico de los sistemas modernos (renta).¹²⁸

Como se puso de manifiesto en la jurisprudencia citada en el apartado de proporcionalidad de esta investigación, la progresividad resulta ser elemento sustancial de la proporcionalidad, aunado a lo anterior la capacidad contributiva es elemento de origen de la progresividad; no puede existir sin ella.

El principio de progresividad se entiende como consecuencia de la interpretación del principio de capacidad económica en relación al principio de

¹²⁶ Merino Jara Isaac et. al., Op. Cit.; Pág. 177.

¹²⁷ Alonso González, Luis Manuel, et. Al.; Op. Cit.; Pág. 107.

¹²⁸ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 56.

igualdad, es decir, como un complemento necesario para el logro de la igualdad real y efectiva en la distribución de la carga financiera.¹²⁹

Como ya se analizó la progresividad parte del principio de igualdad y se encuentra íntimamente relacionada con la capacidad económica, lo que se hace progresivo en un tributo es precisamente dicha capacidad de pago del tributo.

El principio de progresividad afecta al conjunto del sistema tributario pero no a cada uno de los tributos individualmente considerados, ya que algunas figuras pueden no tener carácter progresivo.¹³⁰ Méndez pone de relieve que a diferencia de los demás principios que deben estar establecidos en cada tributo para que los mismos sean justos, este principio no se encuentra en todos los tributos, como es el caso de los impuestos indirectos, al carecer de subjetividad en los mismos.

Progresividad el indicado principio debe ser entendido como el mandato del constituyente al legislador para que a la hora de establecer el conjunto de tributos que componen el sistema, su aplicación determine que a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumente la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza, por lo tanto, se trata de que, quienes tenga una mayor riqueza contribuyan en proporción superior a los que menos. De esta forma, junto el fin recaudatorio se obtiene una mejor distribución de la renta y de la riqueza.¹³¹

Lo anteriormente transcrito define claramente el principio de proporcionalidad y su función; para que un tributo sea justo éste se debe de gravar en proporción a la riqueza obtenida, por lo que, a mayor riqueza se requiere un mayor gravamen de la misma, para poder obtener una justa distribución de las cargas públicas.

La progresividad que más que un principio es, ante todo, una técnica instrumental al servicio de la redistribución; supone que la contribución que ha de hacer un sujeto, a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Se

¹²⁹ Calderón Corredor, Zulema; Op. Cit.; Pág.117.

¹³⁰ Méndez Moreno, Alejandro; Op. Cit.; Pág. 84.

¹³¹ Eseverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 122.

trata de que el resultado en términos de contribución haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto de gravamen.¹³²

Para diversos autores la progresividad no es considerada como principio, sino como técnica del ordenamiento tributario por diversas razones, no es un elemento per se del tributo, sino que depende de la existencia de la capacidad contributiva y no existe en todos los tributos

La progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos. La progresividad, es un límite a la no confiscatoriedad.¹³³

Queralt sostiene que la progresividad permite fines que no son propiamente recaudatorios, sin embargo, este principio sólo se utiliza al momento de gravar impuesto, respecto de lo que es un límite a la no confiscatoriedad, se considera que es, al contrario, la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad como se estudiará en el siguiente apartado de esta investigación.

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.¹³⁴

Resulta muy clara la anterior definición, la progresividad consiste esencialmente en gravar de manera gradual la capacidad contributiva, de manera de que quien tenga más riqueza, aporte más a la carga fiscal.

El principio de progresividad tributaria implica que los individuos con una mayor capacidad de pago deben pagar más, y en mayor proporción, que aquellos otros que tengan una capacidad de pago menor.¹³⁵ Portillo coincide con los demás autores al sostener que dicho principio consiste en que los que tienen mayor capacidad de pago, paguen más que aquellos que no lo tienen.

¹³² Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág.90.

¹³³ Martín Queralt, Juan; Op. Cit.; Pág. 77.

¹³⁴ Pérez Royo, Fernando; Op. Cit.; Pág. 70.

¹³⁵ Portillo Navarro, María; Op. Cit.; Pág. 31.

El principio de progresividad significa que los titulares de mayor capacidad económica han de ser gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad económica menor. Está muy conectado con el principio de capacidad económica y con el de igualdad.¹³⁶

Como se puede observar de la anterior definición el principio de progresividad, pone de relieve la inseparable relación que existe entre los diversos principios tributarios, de esta manera, no se puede entender la progresividad sin la igualdad, la capacidad económica, mismas que forman parte de la proporcionalidad.

El impuesto es progresivo cuando el tipo impositivo crece al crecer la base imponible; cuanto mayor es la magnitud del valor del hecho imponible realizado, mayor es el tipo que se aplica.¹³⁷ Pérez de Ayala, resume la progresividad en los impuestos a medida que se aumenta la base imponible, es decir, la riqueza gravada.

4.5.3.- No confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad es el límite al principio de progresividad que lleva aparejado la capacidad contributiva, es decir, todos deben contribuir al gasto público en medida de su capacidad económica hasta un límite de no agotar la capacidad económica del contribuyente.

Límite de la confiscatoriedad, aquel con el que se prohíbe la carga fiscal exorbitante o extraordinaria del sistema considerado como un todo. Considera que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible, so pretexto del deber de contribuir, y entiende que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.¹³⁸

Cabe resaltar que en el principio de no confiscatoriedad es aplicable a las rentas y propiedades de los contribuyentes que son preexistentes al gravamen, es decir, no se considera motivo de confiscación los gravámenes destinados a

¹³⁶ Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág. 53.

¹³⁷ Pérez de Ayala, José Luis; Op. Cit.; Pág. 86.

¹³⁸ Merino Jara Isaac et. al.; Op. Cit.; Pág. 179.

las herencias como es el caso de España, sin embargo, en nuestro país, las herencias y donaciones no son motivo de gravamen.

Otro presupuesto que el principio de generalidad debe respetar es el límite de no confiscatoriedad, que en este caso Merino Jara, lo supone como un límite para la generalidad, el cual obliga a respetar la riqueza, consecuentemente ligada al principio de capacidad contributiva.

Confiscación significa privación de bienes por parte del poder público para aplicarlos al fisco sin compensación alguna. Aplicado al deber tributario. La Constitución está indicando que la obligación tributaria de que él se derive sólo puede tener un valor parcial que impide la absorción total de la riqueza que se somete a contribución. En otras palabras, el calificativo <<confiscatorio>> aplicado al sistema fiscal no puede entenderse en sentido absoluto y estricto.¹³⁹

En contrasentido y para explicar el principio de no confiscatoriedad, Pauner define la confiscatoriedad como un acto de impero de Estado sin ninguna garantía o derecho para el contribuyente, a su criterio el principio de no confiscatoriedad debe estudiarse a latu sensu, atendiendo a la capacidad económica de cada ciudadano.

El llamado principio de no confiscatoriedad no es propiamente un principio tributario con una esencia creativa y susceptible de ser utilizado como una herramienta metodológica. Es más bien un límite al poder tributario.¹⁴⁰ Como bien lo señala Calvo Ortega la no confiscatoriedad no es propiamente un principio sino un límite a la progresividad, es una herramienta para la justicia tributaria.

La prohibición de confiscatoriedad afecta o se refiere tanto a cada figura tributaria concreta como al sistema tributario en su conjunto, es decir; dicha prohibición puede vulnerarse bien cuando un determinado tributo incide en forma desproporcionada en la riqueza gravada o bien como consecuencia del efecto producido por diversas figuras del sistema tributario.¹⁴¹

La característica de confiscatoriedad tiene lugar cuando un tributo grava excesivamente o de manera desproporcionada la riqueza de los

¹³⁹ Pauner Chulvi, Cristina; Op. Cit.; Pág. 176.

¹⁴⁰ Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 59.

¹⁴¹ Méndez Moreno, Alejandro; Op. Cit.; Pág. 86.

contribuyentes, debido a lo anterior resulta un límite a todos los tributos, que se debe de respetar para no vulnerar el patrimonio de los contribuyentes.

El principio de no confiscatoriedad constituye un límite explícito a la progresividad del sistema tributario, con la finalidad de impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales. La prohibición de la confiscatoriedad también se vincula al principio de capacidad económica y, en fin, al de justicia tributaria.¹⁴²

Como ya se mencionó con anterioridad la no confiscatoriedad resulta ser en la práctica un límite a la progresividad en los impuestos, ambas herramientas forman parte esencial del principio de capacidad contributiva, sin estos parámetros no se podría entender una justicia tributaria.

El principio de no confiscatoriedad se puede entender como una proyección del principio de capacidad económica, de forma que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste o, se puede interpretar como un exponente más del principio de justicia tributaria, aunque la mayoría considera que es un límite al principio de progresividad.¹⁴³

Se considera correcta la definición anterior ya que tanto la progresividad y la no confiscatoriedad parten de un supuesto de existencia que es la capacidad contributiva, es decir, debe existir capacidad contributiva para que posterior a ella se fijen los parámetros de no confiscatoriedad, que resultan evidentes si se respeta el primer elemento de existencia.

La prohibición de confiscatoriedad cumple la sola misión recordatoria de que la capacidad económica, concebida como fuente de la imposición, tiene unos límites que revelan la efectiva aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público.¹⁴⁴

De acuerdo con la definición anterior la función de la no confiscatoriedad es poner límites a la capacidad económica; sin embargo, la capacidad económica es un límite per se al deber de contribuir, por lo que la no confiscatoriedad resulta ser una característica de la capacidad contributiva.

¹⁴² Collado Yurrita, Miguel Ángel, Et. Al.; Op. Cit.; Pág. 133.

¹⁴³ Eseverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 126.

¹⁴⁴ Martínez Lago, Miguel Ángel; Op. Cit.; Pág. 92.

El principio de no confiscatoriedad guarda una estrecha relación con el principio de capacidad económica y con el de progresividad. La prohibición de no confiscatoriedad se refiere al límite máximo de la capacidad económica, impidiendo la subsistencia de un gravamen excesivo que acabe aniquilando aquella.¹⁴⁵

Si bien es cierto la no confiscatoriedad se establece con la única intención de que las cargas tributarias no sean excesivas y de esta manera se prohíba acabar con la riqueza y el patrimonio de los contribuyentes, no es un límite a la misma capacidad, sino más bien a la progresividad del impuesto.

La no confiscatoriedad se trata de una norma singular que no existe en otros ordenamientos y que nace como una especie de concesión o garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema.¹⁴⁶ Pérez Royo resalta una característica importante de la no confiscatoriedad y es que sólo tiene cabida en el derecho tributario como una garantía del contribuyente frente a la progresividad de los tributos.

La no confiscatoriedad, además de cómo limite a la progresividad, se ha vinculado a la capacidad económica y a la justicia tributaria. Obliga a no agotar la riqueza imponible.¹⁴⁷ Navarro sostiene a la no confiscatoriedad como límite a la progresividad cuya finalidad es no agotar el patrimonio o la riqueza de la que se grava el tributo.

Un impuesto confiscatorio es cuando, para hacer frente al pago mismo, el obligado tributario no posee renta suficiente en ese periodo y debe recurrir a la enajenación de parte de su patrimonio.¹⁴⁸ Para Portillo define a la no confiscatoriedad de manera positiva, afirmando que el impuesto confiscatorio es aquel que obliga al contribuyente a enajenar su patrimonio para cubrir el impuesto, cabe aclarar que esta situación no ocurre en el caso de patrimonio que era previamente existente al gravamen como las herencias.

El impuesto no debe ser confiscatorio, entendiendo que lo será cuando por su aplicación a un sujeto pasivo reduzca o anule, le quite o le sustraiga, en suma,

¹⁴⁵ Vidal Marín, Tomás; Op. Cit.; Pág. 128.

¹⁴⁶ Pérez Royo, Fernando; Op. Cit.; Pág. 72

¹⁴⁷ Cfr. Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág. 54.

¹⁴⁸ Portillo Navarro, María; Op. Cit.; Pág. 31

su disponibilidad de obtención de renta o riqueza.¹⁴⁹ Pérez de Ayala concuerda en que el impuesto que tiende a ser confiscatorio grave la totalidad de su riqueza o sus rentas.

4.5.4. Mínimo Vital.

Este es un derecho que sólo existe en el derecho tributario, y resulta el límite al principio de no confiscatoriedad, consiste en que la autoridad sólo puede gravar las rentas o el patrimonio de las personas hasta un término, el límite que debe respetar es asegurar aquel en que todas las personas puedan cubrir sus necesidades mínimas para su supervivencia, casa, comida; es decir, esa cantidad que asegura que las personas puedan tener una vida digna se encuentra exenta de gravamen.

El criterio del mínimo vital, acepta la distribución de la renta determinada por el mercado, siempre que se garantice que todos los miembros de la sociedad obtendrán una renta que les permita cubrir sus necesidades mínimas.¹⁵⁰

Otro de los criterios de justicia del derecho tributario es el derecho a un mínimo vital, derecho que es propio del sistema tributario y que constituye en que el Estado no puede gravar la proporción de la renta que signifique toda la ganancia de un ciudadano o que esta ganancia no pueda constituir para el ciudadano los ingresos para una vida digna.

En relación con el principio de capacidad económica y el mínimo exento, como se ha comentado, debe existir un mínimo «existencial» o «vital» no gravable, entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica, al ser esa renta, la requerida para cubrir las necesidades vitales de su titular.¹⁵¹

El mínimo vital o existencial, es un parámetro que se desprende del principio de capacidad contributiva, y consiste en no gravar la renta o la riqueza del contribuyente de manera que él no pueda vivir dignamente.

La capacidad económica trae aparejado la exigencia de no gravamen a un mínimo vital entendido como un conjunto de recursos económicos referido a

¹⁴⁹ Pérez de Ayala, José Luis; Op. Cit.; Pág. 87.

¹⁵⁰ Delgado Rivero Francisco et. al., Op. Cit.; Pág. 176.

¹⁵¹ Eserverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 120.

una unidad de tiempo que permite entender las necesidades elementales personales y familiares. La capacidad económica empieza a partir de ese mínimo por razones humanas políticas y técnicas.¹⁵²

Resulta evidente el respeto al mínimo vital que sostiene la capacidad contributiva, que se traduce en la renta mínima o la riqueza mínima que una persona debe obtener para cubrir sus necesidades básicas de subsistencia, como alimentación, hogar, etc.

La capacidad contributiva no consiste en toda manifestación de riqueza, sino únicamente aquella potencia económica que debe considerarse idónea para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En consecuencia, ninguna idoneidad para tributar concurrirá en aquella parte de riqueza que se considera necesaria para hacer frente a las necesidades elementales de la existencia humana, de tal forma que la exención de este mínimo vital está contenido implícitamente en el principio de capacidad contributiva.¹⁵³

De lo anterior debe entenderse que el mínimo vital que debe respetarse es una parte de la riqueza que contiene la capacidad contributiva, es decir, sólo de aquellas propiedades o rentas por las cuales deba pagarse impuestos, por lo que su relación con dicho principio resulta muy relevante.

La exención al mínimo vital se entiende como la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.¹⁵⁴ Queralt provee de una clara definición como la cantidad de la capacidad contributiva que no puede ser gravada ya que constituiría un perjuicio para la calidad de vida del contribuyente.

Dicho principio sólo está contemplado en dos ordenamientos tributarios españoles y son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). El primero fija una tabla por concepto personal o de familia y el segundo una cantidad fija sobre el patrimonio.

El derecho al mínimo vital se construyó a partir de la relación que existe entre el derecho a una vida digna de los individuos y el principio de Estado Social de

¹⁵² Calvo Ortega, Rafael; Op. Cit.; Pág. 52.

¹⁵³ Vidal Marín, Tomás; Op. Cit.; Pág. 76.

¹⁵⁴ Martín Queralt, Juan; Op. Cit.; Pág. 80.

Derecho.¹⁵⁵ Marín sostiene una definición de corte social, vinculando la obligación del Estado a respetar la dignidad de las personas, respetando los medios que las personas obtengan para un nivel de vida digno.

Benvenuto Griziotti precisa que el “mínimo para la existencia” no representa una capacidad contributiva, sino el costo de vivir, que no puede ser disminuido por los impuestos pues se estaría transfiriendo el impuesto sobre otros contribuyentes.¹⁵⁶

El mínimo vital, antes de tener una connotación en materia tributaria, sirve como una medida, los mínimos medios de subsistencia que una persona necesita para vivir de una manera digna, esos medios, no deben bajo ningún argumento debe ser motivo de gravamen, ya que no son expresión de capacidad contributiva sino económica.

De esta forma, el mínimo exento, tal como lo denomina Giardina, representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella parte de la riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de fuentes productivas.¹⁵⁷

El mínimo exento o mínimo vital como lo argumentan algunos autores forman parte esencial del principio de capacidad contributiva, no es un principio tributario per se, sino el límite de gravamen que puede permitir que el Estado imponga sobre la riqueza de los ciudadanos, entendiéndose por esta, la riqueza que le queda al individuo después de haber sido satisfechas las necesidades esenciales para una vida digna.

En consecuencia, para la cuantificación de la base imponible en la renta se debe restar un mínimo de carácter vital. Esto es, debido a que no debe ser objeto de tributación toda vez que es la necesaria para que la persona subsista, constituyéndose en un requisito para distribuir la carga tributaria de forma justa, igualitaria y proporcional de acuerdo a la verdadera capacidad económica de

155 Marín-Barnuevo Fao, D., La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, Colex, Madrid, 1996, pag. 35.

156 Griziotti, Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas, 6a. Edición, Trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 165.

157 García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002; Pág. 45.

los contribuyentes aplicando de forma efectiva y real los principios de neutralidad, progresividad, igualdad y protección a la institución familiar.¹⁵⁸

Los principios del derecho tributario son esencialmente los de capacidad contributiva, legalidad, generalidad y equidad; por lo que aun cuando el derecho del mínimo vital no es un principio tributario, termina siendo el resultado de la aplicación de los mismos principios, no sólo el de capacidad contributiva.

El Estado debe dejar la renta del sujeto pasivo libre de impuesto, cuando sea necesaria para llegar a los requisitos mínimos de una existencia humana digna, es decir, para asegurar el mínimo de existencia, y el cumplimiento del principio de capacidad económica como medida para generar igualdad se deben considerar los gastos personales y familiares que disminuyen la renta disponible en función de las circunstancias del contribuyente aunque este disfrute de un nivel elevado de renta.¹⁵⁹

El principio tributario de capacidad contributiva guarda una estrecha relación con el principio general de igualdad, siendo éste el origen jerárquico de dicho principio, el derecho elemental de igualdad impone que el impuesto sea sujeto a los ingresos, pero también a las circunstancias de cada contribuyente, respetando de esta manera los insumos elementales para la subsistencia digna de los mismos.

El mínimo vital es fundamental en la formulación de los principios tributarios, su planteamiento afecta a la capacidad económica, aun realizando actos jurídicos no se puede presumir capacidad económica.¹⁶⁰ Para Soler el derecho del mínimo vital es una medida de capacidad económica, no contributiva, que debe ser tomada en consideración bajo el principio de capacidad contributiva, dado a que tal y como se ha estudiado, para que exista la misma es requisito indispensable la capacidad económica.

¹⁵⁸ Sánchez Pedroche, José Andrés; La Familia en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Estudios sobre el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Editorial Lex Nova, Valladolid 2000. Pág. 180.

¹⁵⁹ La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y Cargas Familiares, Eugenio Simón Acosta, en la obra colectiva Presente y Futuro de la Imposición Directa en España, Valladolid, AEFA- Lex Nova, 1997. Pág. 213.

¹⁶⁰ Soler Belda, Ramón; La progresividad en las reformas tributarias; DYKINSON; España, 2015; Pág. 118.

Otro paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos impositivos viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.¹⁶¹

Tal y como sucede con el principio de generalidad tributaria, el derecho a un mínimo vital antes de configurarse como un derecho para los gobernados, representa una orden directa al legislador para asegurarse que en la generación de los tributos se respete en toda circunstancia el derecho a un mínimo vital, cantidad que no puede ser objeto de gravamen de dichos impuestos, puesto que esa cantidad sería destinada ex profeso para satisfacer las necesidades básicas de los gobernados.

Capítulo II.

Principio de Generalidad Tributaria.

Sumario: 1. Nociones Preliminares. 1.1. Antecedentes. (DUDHyC) 1.2. Orden al Legislador. 2. Concepto del Principio de Generalidad Tributaria. 2.1. Legal. 2.2. Doctrinal. 3. Deber de Contribuir.

En el segundo Capítulo, se analizará el eje principal de esta investigación; el Principio de Generalidad Tributaria; como elemento fundamental del principio de justicia tributaria, y uno de los principios rectores del artículo 31 fracción IV, de la Constitución, precepto constitucional que regula el ordenamiento tributario en México.

¹⁶¹ Martín Queralt, et. Al.; Curso de Derecho Financiero y Tributario; TECNOS; 21ª edición; España, 2015; Pág. 100.

Debido a la importancia de este tema, es necesario precisar diversas cuestiones antes de realizar el análisis del tema principal; por lo que se recurre a la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, como el primer instrumento legal, donde nace el principio de generalidad tributaria, no solo como una obligación, sino como un derecho de la colectividad, que todos los ciudadanos paguen impuestos de manera justa.

Es necesario analizar la orden al legislador que el principio de generalidad tributaria contiene, es decir, el mandato del Constituyente al legislador ordinario, en el sentido, que todas las leyes tributarias que se promulguen contengan dicho principio como elemento indispensable de un tributo y de un sistema fiscal justo.

Habiendo analizado estos dos conceptos, indispensables para la mejor explicación del tema, se analizará el concepto del principio de generalidad tributaria, para este efecto se atenderá a la doctrina, se estudiarán diversos autores en su mayoría extranjeros, al ser los que han desarrollado en mayor proporción este tema.

De igual manera y como requisito indispensable se estudiará la definición legal, que para el caso específico establezca el artículo 31 fracción de la Constitución y se analizará si existe algún otro ordenamiento legal que describa dicho principio y en qué términos.

Finalmente se analizará el concepto del deber de contribuir y la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria, se establecerán, las diferencias entre estos dos conceptos si es que existen; a su vez se estudiarán los procedimientos que recogen el concepto del deber de contribuir, cuáles son sus características y los elementos para su existencia.

1. Nociones Preliminares.

Resulta necesario para el mejor entendimiento del tema, precisar distintas situaciones antes de analizar el principio de generalidad tributaria; por lo que resulta indispensable lugar, hacer mención del primer ordenamiento legal donde se establece el principio de generalidad tributaria como un derecho de la

colectividad, esto es en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

Una segunda precisión necesaria para el estudio del principio de generalidad tributaria, es la orden al legislador, es decir, que dicho principio es un mandato del Constituyente, en el sentido de que el legislador al momento de emitir las leyes fiscales, tome en consideración dicho principio, solo así puede considerarse como un tributo y un ordenamiento justo.

1.1. Antecedentes. (Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano).

Desde el inicio de las sociedades organizadas se han pagado tributos, que eran destinados en su mayoría para financiar guerras y los gastos del Estado, sin embargo, estos tributos o impuestos eran determinados de una manera unilateral, muchas veces injusta, no es, hasta la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789, que se menciona la obligación de todos los ciudadanos a contribuir con el gasto público para evitar que existan privilegios fiscales injustificados, es como nace el principio de generalidad con una ambivalencia por un lado como obligación de contribuir, y por otro como un derecho para que nadie quede exento de contribuir con el gasto público; se establece en su artículo 13 “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad.”¹⁶²

En esta declaración es la primera vez que el principio de generalidad se menciona en un instrumento legal, y se establece como un derecho; es decir, al establecer que es necesario que todos contribuyan al gasto público se elimina por consiguiente todas las exenciones y beneficios infundados a cierto sector de la población.

El principio de generalidad tributaria es uno de los ejes rectores del Derecho Tributario, el que todos deban contribuir al gasto público resulta una necesidad para el derecho financiero, por lo que resulta evidente que este principio se

¹⁶² Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

encuentra íntimamente relacionado con las necesidades de la sociedad, la economía y política de un país, y con la persecución que tiene el Estado por garantizar los derechos sociales de las personas.

De esta manera es como a través de la recaudación de impuestos, todas las civilizaciones organizadas pueden cubrir las necesidades básicas para el funcionamiento del Estado.

Esta imposición era, en la mayoría de las ocasiones indiscriminada, unilateral y muchas veces injusta, no existía un reconocimiento de los derechos a los contribuyentes; a la par que existían exenciones de impuestos para las familias más cercanas al mandatario.

Se puede claramente observar que a la par que nace el principio de generalidad tributaria, se establecen otros derechos que son rectores del derecho tributario y que al igual que los derechos fundamentales son indivisibles. La existencia del derecho tributario exige el respeto de cada uno de estos derechos.

Los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, se desprenden del contenido de las normas establecidas en la Constitución Política del país, y siendo esta la Ley Fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente a la actividad fiscal del estado.¹⁶³

Como se ha analizado en el capítulo anterior los principios tributarios como elementos sustanciales de las contribuciones son por lo general recogidos en las Constituciones de cada país para otorgarles valor de norma fundamental, como el caso de la generalidad tributaria.

En sus orígenes, el pago de contribuciones encuentra claramente identificado como señal de esclavitud, sumisión, dominio o dependencia; la población quedaba sometida a la voluntad de la autoridad para satisfacer unilateralmente las contribuciones a favor de unos cuantos, quienes ejercían la función de dueños de cosas y personas.¹⁶⁴

Como puede observarse en la definición anterior, el pago de los tributos como característica elemental de una sociedad estructurada, fue en sus inicios una

¹⁶³ Fernández Martínez, Refugio; Derecho Fiscal; Mc Graw-Hill; México, 2010; Pág. 68.

¹⁶⁴ Higuera Udías, Gonzalo; El pago de los impuestos; EDICA; Madrid, 1978; Pág. 5.

carga injusta para los menos favorecidos, ya que su imposición no era determinada por elementos de justicia, sino por valores subjetivos al capricho de un soberano.

La potestad de imperio del Estado es el único fundamento en que puede apoyarse la creación y justificación de las leyes tributarias, no constituyendo en pluralidad normas jurídicas ni reguladoras de relaciones de derecho, si no meros mandatos disciplinadores de la actuación de los entes públicos.¹⁶⁵

Unas de las principales teorías que se han desarrollado respecto al Derecho Tributario es la potestad tributaria, el poder de imperio del Estado para imponer tributos, la teoría del acto de autoridad, el cuál justifica su existencia con la única razón de ser emitido por la autoridad competente, afortunadamente se han desarrollado más teorías, como la justicia tributaria para legitimar el cobro de impuestos.

En la regulación de los impuestos se persigue acabar con las discriminaciones que suponían las bonificaciones o exenciones, salvo que tenga causa que proceda de la aplicación de un principio tuitivo que coadyuva a la igualdad.¹⁶⁶ Soler sostiene que la primera regulación de los impuestos que se da en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano es como un derecho a los gobernados para evitar la discriminación objetiva en el pago de los tributos.

1.2. Orden al Legislador.

El principio de generalidad, antes de ser obligación para todas las personas a contribuir, conlleva una instrucción al poder legislativo para que apruebe las leyes que sean necesarias para que esta finalidad se cumpla. Esto es, para que todos contribuyan al gasto público deben existir leyes que garanticen su cumplimiento.

El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar

¹⁶⁵ Casado Ollero, Gabriel; Curso de Derecho Financiero y Tributario; 9ª edición; Tecnos, Madrid, 1998; Pág. 93.

¹⁶⁶ Soler Belda, Ramón; Op. Cit.; Pág. 125.

como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Éste constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio.¹⁶⁷

Como se analizó anteriormente diversos autores sostienen que el principio de capacidad contributiva constituye una orden al legislador para que al momento de establecer tributos tome en cuenta dicho principio, sin embargo, debe existir un elemento preexistente a la capacidad contributiva, y es el principio de generalidad, la primera orden al legislador, debe ser que todos paguen impuestos, que todos estén obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo obligación del legislador proveer leyes que establezcan dichos tributos y que en ellos no existan excepciones de pago.

La finalidad más destacada del principio es evitar que puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la ley; se trata de un mandato dirigido al legislador para que, en la delimitación de hechos imponibles reveladores de capacidad económica, no se produzca la exención del pago del tributo de forma arbitraria.¹⁶⁸

El principio de generalidad tributaria tiene como finalidad primordial el evitar que alguna persona goce de una excepción y esto sólo puede garantizarse mediante el proceso legislativo, por lo que el legislador tiene la obligación de prever que todos los ordenamientos fiscales sean generalizados, y no exista alguna excepción a la contribución del gasto público.

El deber de contribuir proclamado en la Constitución, aunque se dirige, en principio, al individuo como tal, a la persona, se configuraría en su estructura normativa, como un mandato dirigido al legislador para que concrete dicho deber y lo dote de sanción y no como vinculación de la conducta de las personas. Son los poderes públicos quienes se encuentran vinculados a él y a la creación respecto de los particulares de las obligaciones correspondientes,

¹⁶⁷ Martín Queralt, et. Al.; Curso de Derecho Financiero y Tributario; Óp. Cit.; Pág. 99.

¹⁶⁸ Calderón Corredor, Zulema; Óp. Cit.; Pág.103.

precisamente, en las condiciones y dentro de los límites que establece la Constitución.¹⁶⁹

Una de las características fundamentales del deber de contribuir es la exigencia que genera a los órganos del Estado, para garantizar una justa recaudación de los impuestos para cubrir el gasto social, de esta manera, y en un primer momento es el legislador el que se encuentra obligado a aprobar leyes que cumplan con el principio de generalidad tributaria.

El deber de contribuir que se proclama en el artículo 31.1 de la Constitución ha de ser entendido como un mandato dirigido al Legislador, para que llegado el momento de redactar las leyes tributarias lo haga en los términos de justicia que se acaban de expresar, lo que significa también que este artículo no solo perfila un deber a cargo de los ciudadanos, el de contribuir, sino también, y más importante si cabe, el derecho que tienen a que la ley fiscal ordene la exacción de los tributos en términos de justicia.¹⁷⁰

El principio de generalidad tributaria antes de ser considerado como un derecho o una obligación hacia los ciudadanos, contiene una orden al legislador a fin de que el mismo establezca y garantice la recaudación de los impuestos a través de los principios tributarios.

La exigencia de la generalidad tributaria ha de acatarla el legislador en un doble plano: Primero, construyendo los supuestos generales de cuya realización surge la obligación de pagar el tributo. El segundo plano en que ha de acatarse dicho principio constitucional implica que el legislador prevea que de la realización de un determinado hecho se produzcan las mismas consecuencias tributarias para todos los que caigan en dicho supuesto.¹⁷¹

Como se puede observar en la anterior definición la orden al legislador que lleva implícito el principio de generalidad tributaria, es para crear leyes en las que todos los ciudadanos estén obligados a contribuir y establecer reglamentos pertinentes que regulen el actuar de las autoridades fiscales para que la recaudación sea eficiente.

¹⁶⁹ Rodríguez Bereijo, Álvaro; Óp. Cit.; pág. 132.

¹⁷⁰ Eserverri Martínez, Ernesto; Óp. Cit.; Pág. 35.

¹⁷¹ Jiménez González, Antonio; Lecciones de derecho tributario; 10ª edición, Porrúa, México, 2009; Pág. 243.

Hemos comprobado como la generalidad implica que todos son llamados al sostenimiento de las cargas públicas. Ello representa un mandato a los poderes normativos para que contemplen como hecho imponible todo presupuesto que ponga de manifiesto una determinada capacidad económica y que, una vez determinado el mismo, sujeten a la obligación tributaria principal con carácter general a todos los contribuyentes que realicen dicho hecho imponible.¹⁷²

De lo anterior se desprende que efectivamente el principio de generalidad ordena no sólo al legislativo, sino a todos los poderes a establecer leyes que permitan que todos contribuyan a los gastos públicos, sin embargo, esta contribución debe realizarse apegado al principio de capacidad contributiva, para que la misma pueda considerarse justa.

El principio de generalidad entraña para el legislador la exigencia de que los diversos hechos generadores de obligaciones tributarias han de ser contruidos considerando situaciones reveladoras de capacidad contributiva y comprensivas de la totalidad de los sujetos que las realizan, para luego prever que la obligación de contribuir para los gastos públicos surja respecto a todos los que las realizan. La generalidad, por tanto, ha de cumplirse desde el mismo momento en que el legislador construye los diversos hechos generadores.¹⁷³

El principio de generalidad, es un principio que constituye por sí solo una orden al legislador, sin embargo, dicho mandato no puede ser entendido de una manera aislada a los demás, es cierto que la primera orden que debe cumplirse es que todos contribuyan a los gastos públicos, sin embargo la realización de las leyes debe hacerse en concordancia con todos los principios tributarios.

La aplicación del principio de generalidad tributaria no sólo quiere acabar con los privilegios que no caben en el Estado de Derecho, también va dirigido al legislador, quien no podrá plantear nuevos privilegios en las leyes que se redacten.¹⁷⁴ Casado sostiene que la orden que va dirigida al legislador es en el

¹⁷² Hernández Guijarro, Fernando; Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales; Rev. boliv. de derecho no 19, enero 2015, ISSN: 2070-8157, pp. 360-377

¹⁷³ Jiménez González, Antonio; Óp. Cit.; Pág. 243.

¹⁷⁴ Casado Ollero, Gabriel; Óp. Cit.; Pág. 93.

sentido que no puede establecer nuevos privilegios, sin embargo, las leyes que se redacten para la recaudación tributaria deben contemplar a todas las personas que contengan capacidad tributaria para sostener las cargas públicas.

No puede decirse que la Constitución obligue, en términos jurídicos a pagar impuestos, pero quienes sí se encuentran vinculados a la creación de estas obligaciones, y a hacer eficaces a los deberes fundamentales, son los poderes públicos bajo las condiciones y dentro de los límites de la propia Constitución.¹⁷⁵

Varela pone de manifiesto el poder del mandato del derecho tributario, al mencionar que los obligados directos del sistema fiscal son los poderes públicos, para garantizar que todos contribuyan a los gastos públicos, y dicha recaudación sea justa y eficiente.

El principio de generalidad porta un mandato para el legislador a efecto de que configure los supuestos de causación de los tributos a partir de hechos que sean reveladores de capacidad contributiva vinculando el surgimiento de la obligación tributaria respecto a todos los que se hallen en dicho supuesto.¹⁷⁶

Resulta muy clara y precisa la anterior definición, el principio de generalidad conlleva una orden al legislador en la que se le confina a proveer de los instrumentos legales necesarios para la captación de recursos para el funcionamiento del Estado, dicha recaudación debe atender al principio de capacidad contributiva.

Además, dicho principio tiene otra función, reclamar del legislador la creación de un sistema tributario, de un esquema de figuras impositivas que sometan a tributación todos los actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica y al que deben contribuir todos los sujetos según su capacidad económica.¹⁷⁷

Como se puede observar el principio de generalidad tributaria es multifacético, ya que, además de representar un deber y obligación para los gobernados;

¹⁷⁵ Varela S.: La idea del deber constitucional, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 2, N°. 4, 1982. p. 84.

¹⁷⁶ Jiménez González, Antonio; Óp. Cit.; Pág. 243.

¹⁷⁷ Eserverri, Ernesto, Óp. Cit.; Pág. 114.

conlleve una orden directa al legislador, a fin de que proporcione todos los elementos necesarios para la efectiva recaudación.

Se le plantea al legislador una labor compleja y minuciosa para que en el momento de definir los hechos imposables en la ley tributaria no olvide y margine a otros hechos de idéntica capacidad económica que puedan llegar a constituir un privilegio injusto.¹⁷⁸

Sin duda, el mandato que le impone el principio de generalidad tributaria al legislador, es en el sentido de que no sólo tiene que proveer la legislación y los mecanismos necesarios para la recaudación, sino que debe tomar en consideración en todo momento el principio de capacidad contributiva.

El principio de generalidad de la tributación comporta un mandato al legislador y a nadie más, derivado de la reserva de ley, para que al definir éste los supuestos de causación de los tributos a partir de hechos que sean reveladores de capacidad contributiva: 1.- En primer término no excluya a algunos, es decir, se defina a partir de TODOS los hechos a que conformen el mismo género, y en segundo, para que prevea el surgimiento de la obligación de pago del tributo respecto a TODOS los que los realicen, sin excluir injustificadamente a algunos.¹⁷⁹

La anterior definición pone de manifiesto uno de los principios tributarios que con anterioridad se estableció, que es el principio de legalidad, entendido por diversos autores como el principio de reserva de ley, el cual establece que para modificar o establecer un tributo debe realizarse por un procedimiento jurídico directo en la Constitución y a través de leyes generales.

2. Concepto del Principio de Generalidad Tributaria.

En el presente apartado se analizará el concepto del principio de generalidad tributaria, eje rector de la presente investigación, para tal efecto se atenderá la legislación, en específico a la Constitución, y a la doctrina, citando diversos autores que han estudiado el tema.

¹⁷⁸ García Dorado F.: Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación, Madrid, Dykinson, 2002, p. 128.

¹⁷⁹ Jiménez González, Antonio; Óp. Cit; Pág. 228.

2.1. Legal.

Como ya se mencionó el principio de generalidad queda consagrado en el artículo 31 fracción IV, al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público.

2.2. Doctrinal.

En este apartado se desarrollará el marco teórico y conceptual del principio de generalidad tributaria. Sus elementos, características, límites y la relación con los demás principios tributarios.

La generalidad como manifestación de la igualdad ante la Ley supone que todos los ciudadanos son destinatarios de las mismas normas y todos están sometidos a las mismas instituciones y tribunales.¹⁸⁰ Como se ha analizado anteriormente, la generalidad parte del principio de igualdad, igualdad formal, es decir, igualdad ante la ley, misma que garantiza que todos los ciudadanos gocen de las mismas leyes y tratamiento de las mismas.

La obtención de los ingresos no puede lograrse sin el concurso de una obligación tributaria impuesta con carácter general a los ciudadanos con el fin de contribuir al sostenimiento del Estado y sus funciones.¹⁸¹ El fin último del derecho tributario es la obtención de ingresos para cubrir el gasto público, sin embargo, la única manera de garantizar esta finalidad es que esta obligación sea general, es decir, que todos los ciudadanos contribuyan.

Pauner enfatiza la importancia del principio de generalidad en el sistema tributario, ya que sin esta característica sea imposible lograr el cometido de recaudar para cubrir las necesidades colectivas, lo que sería imposible sin que la obligación de la misma fuera de una manera general para todos los ciudadanos.

El principio de generalidad guarda relación con el principio de igualdad, el principio de generalidad está estrechamente vinculado al de igualdad, puesto

¹⁸⁰ Peces-Barba, Gregorio; Los valores superiores; Óp. Cit.; Pág. 153.

¹⁸¹ Pauner Chulvi, Cristina; Óp. Cit.; pág. 64.

que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta indispensable que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica y resulta un deber para cada ciudadano en orden a sostener los gastos públicos; asimismo, comporta una obligación para la Administración Tributaria de lograr que el sistema tributario sea lo más general posible.

Merced al principio de generalidad quedan vetadas todas las discriminaciones, exoneraciones, privilegios y similares que la fiscalidad absolutista anterior al Estado de Derecho tenía establecidos, ya que las clases sociales, en definitiva, las castas, recibían trato fiscal adecuadamente discriminatorio en perjuicio de los demás débiles. En el Estado de Derecho todos los ciudadanos son iguales ante la ley, por lo que no caben excepciones al deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Es, pues, el principio de generalidad tributaria el que tutela la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo a todos los ciudadanos el deber de participar al sostenimiento de los gastos públicos¹⁸²

El principio de generalidad tributaria nace en un primer momento como derecho para que nadie quede exento de manera injusta a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos. Es un elemento esencial de principio de justicia tributaria, y eje rector de todo el sistema fiscal.

Dada la íntima relación existente entre igualdad tributaria y capacidad contributiva, es evidente que hay estrechas interrelaciones entre ésta y la generalidad, la cual, como hemos dicho, no constituye más que una especificación de la igualdad en la imposición.¹⁸³ Como se puede observar para este autor la relación fundamental del principio de generalidad con los demás derechos como el de igualdad y capacidad contributiva resulta necesaria para la existencia del derecho tributario.

La denominación de principio de capacidad contributiva hay que relacionarlo con la idea del deber de contribuir y con un principio contributivo que debe inspirar el interés de la Hacienda Pública en la percepción de los tributos. Los ciudadanos contribuyen así a la cobertura de los gastos públicos, y en la medida en que lo hacen obligatoriamente se ven sujetos al deber de contribuir.¹⁸⁴

El principio de generalidad tributaria únicamente puede entenderse en relación con los demás principios de justicia tributaria, su misma existencia depende de que coexistan todos los principios, de tal manera que no sólo todos deben de

¹⁸² Cfr. Pont Mestres Magín, Óp. Cit.; pág. 33.

¹⁸³ Pitten Velloso Andrei; Óp. Cit.; pág. 149.

¹⁸⁴ Navarro Faure, Amparo; Óp. Cit.; Pág. 50.

contribuir al gasto público, sino que deben hacerlo en medida de su capacidad económica.

Una de las características principales del principio de generalidad es que lleva inmerso en sí, la obligatoriedad de todo tributo, la fuerza coercitiva del Estado para hacer obligatoria el pago a los gastos públicos se ve reflejado y se establece en el derecho tributario mediante el principio de legalidad, cuya principal finalidad es la recaudación para sufragar las cuentas públicas.

Esta obligatoriedad es muchas veces entendida como una unilateralidad del Estado, quedando el ciudadano como sujeto pasivo del tributo, en un primer momento es así, sin embargo cabe recordar que todo tributo está sujeto al principio de legalidad, y ese proceso de creación de ley debe ser justo y representativo de los intereses de la colectividad.

Para Pitten dicho principio exige que las personas físicas y jurídicas capaces de contribuir a los gastos públicos lo hagan, con independencia de los grupos sociales que lo integren.¹⁸⁵ Este autor refleja cómo es que el principio de generalidad tributaria se considera un derecho, un derecho para la generalidad, es decir, que, a través de él, el Estado garantiza que no se cometa la injusticia de excusar a una persona o algún sector de la población de la obligación de contribuir al gasto público.

Para Antonio Aparicio, el principio de generalidad es la primera condición elemental para que exista el impuesto, y como tal todo el sistema de derecho tributario, tal y como lo plantea en el siguiente argumento;...en primer lugar, el impuesto debe caracterizarse por la generalidad. Esta generalidad supone que todos deben contribuir a sostener los gastos públicos. Resulta evidente que a ésta se opone todo tipo de exención o bonificación, y ello, sin perjuicios de que en ocasiones puedan estar justificadas por razones reales y objetivas. Pero, en todo caso, esto habrá de realizarse a través de la respectiva técnica impositiva, pero que como tal no puede afectar a la exigencia y realidad de este principio.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Pitten Velloso Andrei, Óp. Cit.; pág. 147.

¹⁸⁶ Cfr. Antonio Aparicio Pérez, Óp. Cit.; pág. 227.

Resulta evidente como existe un doble sentido en el principio de generalidad tributaria, en un primer momento existe como una obligación que condiciona a todos los ciudadanos a contribuir a las cargas públicas, al tiempo en que resulta un derecho para los mismos ciudadanos que contribuye a un criterio de justicia.

En definitiva, el principio de generalidad tributaria requiere, por exigencias de justicia, que ninguna manifestación de riqueza equiparable a otras gravadas por los tributos quede exonerada, así como que ninguna persona con capacidad contributiva resulte exceptuada.¹⁸⁷ La anterior definición refleja claramente la función principal del principio de generalidad tributaria, que es, que ninguna persona pueda excusarse de contribuir al gasto público.

Para Pérez Zuñiga este principio impide la aplicación de privilegios *intuitu personae*, aunque esto no significa que sea inadmisibles la posición tributaria a un determinado sector económico o a grupos de personas que se encuentren en idéntica situación.¹⁸⁸ Concordando con los anteriores autores, el principio de generalidad lleva implícita la prohibición de obtener privilegios fiscales a los ciudadanos que les permitan evitar contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

El principio de generalidad de la imposición exige que, se someta a gravamen a todas las personas en cuanto tengan capacidad de pago, y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria sin que se tengan en cuenta criterios extra económicos; y que por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria objetiva o subjetiva que parezcan inexcusables por razones de política económica, social , cultural y sanitaria, o por imperativos técnicos tributarios.¹⁸⁹

Neumark explica claramente en que consiste el principio de generalidad tributaria, la anterior definición refleja claramente dicho principio sin tener en consideración los derechos elementales que nacen con él, y en el cual solo se

¹⁸⁷ Pont Mestres Magín; Óp. Cit.; pág. 33.

¹⁸⁸ Pérez Zuñiga José María; Sistemas tributarios de España y América Latina; Tirant lo blanch; Valencia, 2016; pág.62.

¹⁸⁹ Neumark, Fritz; Óp. Cit.; pág. 89.

centra en la eliminación de cualquier tipo de privilegios al momento de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Para Rodríguez el principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o área de inmunidad al pago de los tributos que no tenga una justificación objetiva y razonable; límite infranqueable, por tanto, a la concesión arbitraria, en virtud de la ley, de exenciones y beneficios fiscales, amnistías o moratorias fiscales.¹⁹⁰ En esta definición se contempla que las exenciones que se han de eliminar del sistema fiscal para que pueda existir el principio de generalidad tributaria deben cumplir con la característica de ser una exención arbitraria.

El principio de generalidad tiene un significado claro: la obligación de tributar debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan de manifiesto una capacidad económica para hacer frente a ella. No será posible, por tanto, que unas determinadas personas que estén dentro de la órbita de una figura impositiva gocen por causas injustificadas de una concesión de beneficios o de cualquier otra exención fiscal que les libere de afrontar su deber tributario; ello sin embargo no impide la determinada existencia de excepciones basadas en otros principios constitucionales.¹⁹¹

Pérez de Ayala pone de manifiesto otra característica importante del principio de generalidad tributaria, que es el deber de contribuir, del cual ningún ciudadano pueda estar excusado de su cumplimiento por causas que sean injustas o arbitrarias.

El principio de generalidad. Todos los sujetos se encuentran sometidos al poder tributario sin que puedan establecerse excepciones individuales o de grupo. Una reacción contra privilegios históricos que declaran no obligados al pago de tributos a determinadas personas, una manifestación concreta del más amplio principio de igualdad. Su aplicación supone, por lo tanto, el abandono de un sistema fundamentado en la desigualdad de origen, carente de sentido o justificación, para ensalzar uno de los pilares fundamentales sobre los que se construye todo sistema democrático, la igualdad.¹⁹²

Este principio se resume en un principio de igualdad, el principio de generalidad en materia tributaria se asegura de que todos los gobernados sin excepción alguna deban y contribuyan de una manera equitativa al gasto público, sin permitir excepciones ni privilegios para alguna persona.

Si bien es cierto que el derecho tributario nace debido a la necesidad de contribuir a los gastos públicos y que para ello ocupa como herramienta principal al principio de generalidad tributaria, también lo es, que surge debido a la necesidad de reglamentar y otorgar derechos a los ciudadanos que

¹⁹⁰ Rodríguez Bereijo, Álvaro; Óp. Cit.; pág. 173.

¹⁹¹ Pérez de Ayala, José Luis; Óp. Cit.; pág. 85.

¹⁹² Merino Jara Isaac et. al., Derecho financiero y tributario, Óp. Cit.; pág. 171.

contribuyen a la carga pública, por lo que dicha participación debe realizarse apegado a todos los principios del derecho fiscal y no sólo el principio de generalidad como medio principal de recaudación.

Este principio de generalidad, por otra parte, no sólo es formulado por el iusnaturalismo, sino que prácticamente ha sido considerado como criterio básico de realización de la justicia impositiva en todo régimen y orden fiscal, aunque su posición y fuerza en el sistema fuese distinta.¹⁹³

Respecto de esta definición y contrario a lo que sostiene el autor, el principio de generalidad tributario no deviene del iusnaturalismo, ya que como se ha analizado a lo largo de esta investigación, el derecho tributario es meramente un derecho positivo, incluso en el origen de las sociedades civilizadas consistía en una obligación para todos los miembros de la misma el contribuir para el bien común.

La generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir a las cargas públicas, pero esto no implica su efectiva contribución, sino la de todos y solo aquellos que deban hacerlo según los principios de justicia tributaria.¹⁹⁴ Para Cortés el principio de justicia tributaria constituye por sí sólo un eje rector del principio de generalidad, es decir, que el principio de generalidad debe estar presente de acuerdo y sólo con la finalidad de proporcionar en conjunto con los demás principios una justicia en el derecho tributario.

Como se puede observar de los anteriores enunciados el principio de generalidad es sólo un elemento del principio rector del sistema tributario que es el principio de justicia tributaria y que éste está constituido por diversos principios, por lo que resulta evidente que el principio de generalidad debe estar de acorde y en estrecha relación con los demás principios de justicia.

De lo anterior se observa que el principio de generalidad tributaria si bien demanda una coacción del Estado sobre los contribuyentes para imponer la tributación de los mismos, esto no debe realizarse de manera ilegal, sino que debe atender a los principios de justicia como lo es la capacidad contributiva. El

¹⁹³ Antonio Aparicio Pérez, Óp. Cit.; pág. 227.

¹⁹⁴ Cortés Domínguez, Matías; Óp. Cit.; pág. 88.

principio de generalidad por sí sólo no puede existir en un tributo, debe de existir en convivencia con los demás principios tributarios.

El derecho de propiedad y el deber tributario se presentan como inconexos, el fenómeno impositivo no es totalmente ajeno al derecho de la propiedad y si bien el tributo no es instrumento adecuado para privar de la propiedad, puede ocurrir que a través de una configuración deficiente del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se produzca el efecto confiscatorio.¹⁹⁵

Como se aprecia, para algunos autores existen diversos derechos que conllevan un contrapeso a los derechos fundamentales, es el caso del derecho de propiedad y el deber de contribuir, muchos autores sostienen que el límite primordial de dicho principio es el derecho de propiedad, sin embargo, un sistema tributario justo debe ser capaz de respetar el derecho de propiedad sin que ello implique una desobediencia al principio de generalidad tributaria.

Es necesario reflexionar que no sólo el principio de generalidad está relacionado íntimamente con el de igualdad y capacidad contributiva, sino que estos últimos están relacionados entre sí.

Es obvio que una generalidad de la imposición, en el sentido de que todo individuo debe tributar por todos y cada uno de los impuestos, constituiría en una imposibilidad práctica y en muchos casos completamente absurda. Pero lo único que se pretende afirmar con nuestro postulado de generalidad es esto: por una parte, que todas las personas con capacidad de pago resultan obligadas a la prestación tributaria de una u otra manera y, por otra parte, que nadie puede ser excluido de impuesto personal o general por motivos cuya justificación no esté basada en los mismos objetivos políticos del Estado...¹⁹⁶

Neumark pone de relieve la imposibilidad de que el principio de generalidad tributaria sea el único principio que prevalezca en la relación jurídico tributaria, y que debe tomarse en consideración la capacidad contributiva.

Bustos relaciona íntimamente el principio de generalidad tributaria con el derecho de equidad, al sostener que es el único derecho que recibe una referencia directa de la Constitución Española. La importancia de este aspecto se hace más relevante al considerar el fenómeno del fraude fiscal, al que podemos señalar como el más grave incumplimiento del principio de equidad en la situación actual de nuestro sistema tributario.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Pauner Chulvi, Cristina; Óp. Cit.; pág. 179.

¹⁹⁶ Neumark, Fritz; Óp. Cit.; págs. 93-94.

¹⁹⁷ Bustos Gisbert, Antonio; Lecciones de Hacienda Pública II; 2da edición; COLEX; Madrid, 2001; Pág. 59.

Se concuerda con el autor en que la violación al principio de generalidad tributaria trae como consecuencia el delito de fraude fiscal, sin embargo, no es la única consecuencia de su desobediencia, ya que al no estar satisfecho este principio, los derechos de igualdad también se ven menoscabados.

El principio de generalidad determina que todos los ciudadanos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, aunque deben hacerlo, según se desprende del resto del precepto, conforme a su capacidad económica. Por tanto, lo que la generalidad tributaria proscribe es el privilegio fiscal injustificado.¹⁹⁸

Esta definición evidentemente hace referencia al principio de generalidad tributaria contenido en la Constitución Española, y que debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del ciudadano; aclara que el fin esencial de este principio es prohibir que los ciudadanos evadan el pago de impuestos de manera injustificada.

Este principio supone que todos los sujetos están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma. El principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas, y, por otro lado, una manifestación completa del principio de igualdad ante la ley fiscal.¹⁹⁹

Una de las definiciones más completas respecto del principio de generalidad tributaria que se encuentran en la doctrina fiscal es la de Calvo Ortega; quien señala de manera puntual como dicho principio obedeció en un primer momento a una situación histórica que exigía eliminar los privilegios fiscales a ciertas clases, por lo general, las más acomodadas.

Por otra parte, realza la indudable relación del principio de generalidad tributaria con el derecho de igualdad ante la ley; ya que dicho principio al eliminar exenciones pone consecuentemente en un plano de igualdad a todos los ciudadanos y su deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

¹⁹⁸ Alonso Gonzalez, Óp. Cit.; Pág. 107.

¹⁹⁹ Calvo Ortega, Rafael; I. Derecho Tributario; Duodécima edición; TOMSON; España, 2008; Pág. 52.

Respecto del significado de los principios de generalidad e igualdad, cabe indicar que si el principio de generalidad propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos los que manifiesten capacidad económica, el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual. A su vez, el significado propio de los principios de igualdad y generalidad para la materia jurídico-tributaria proviene, de conectarlos con el principio de capacidad económica, en el sentido de que éste es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales. El principio de capacidad económica se erige, desde esta perspectiva, en el criterio para valorar si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato.²⁰⁰

Cabe aclarar que si bien es cierto que existe una estrecha relación entre el principio de generalidad tributaria y el derecho de igualdad, no son iguales; por una parte el principio de generalidad es propio del derecho tributario, que no es aplicable a ninguna otra materia; y que si bien conlleva una igualdad, esta igualdad es únicamente en la materia fiscal y corresponde esencialmente a la obligación del pago de los tributos; mientras que el derecho de igualdad es un derecho fundamental aplicable a todos los ordenamientos positivos. En ambos casos puede utilizarse el principio de capacidad contributiva que también constituye un elemento meramente fiscal, como instrumento de medición de ambos.

El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Éste constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio.²⁰¹

La anterior definición pone de manifiesto una característica del principio de generalidad tributaria que pocos autores tratan y es la obligación del legislativo a evitar desde su posición y atribuciones algún beneficio fiscal injustificado, debiendo para ello gravar cualquier actividad que represente un ingreso a los ciudadanos; cabe señalar que existen limitantes al poder legislativo el gravar cierto tipo de actividades económicas.

El principio de generalidad debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de privilegios e inmunidades fiscales. Así, este principio se opone al establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que no tengan razón de ser y puedan considerarse discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de

²⁰⁰ Méndez Moreno, Alejandro; Óp. Cit.; Pág. 82.

²⁰¹ Martín Queralt, et. Al.; Óp. Cit.; Pág. 99.

forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada. De ello se desprende la estrecha relación que también existe entre los principios de generalidad e igualdad en materia tributaria.²⁰²

Resulta evidente la relación que existe entre el derecho de igualdad y el principio de generalidad tributaria, debido a que una de las obligaciones del principio de generalidad es no hacer excepciones, es decir, que todos tributen de igual manera al sostenimiento de los gastos públicos, lo que evidentemente conlleva a un tratamiento igualitario de los contribuyentes.

El principio de generalidad no es un principio absoluto, puesto que otros principios y otros intereses pueden prevalecer sobre el mismo. El límite de la aplicación de la coactividad o la coerción por parte del Estado se encuentra en el verdadero alcance del poder del Estado. Se pueden establecer excepciones al deber general de contribuir, que permitan que determinados sujetos obtengan beneficios tributarios.²⁰³

El hecho de que el principio de generalidad consista en evitar que alguna persona goce una excepción para contribuir a las cargas tributarias, no constituye una orden absoluta; ya que para que este principio sea justo debe estar orientado con el principio de justicia y por lo consiguiente ligado a los demás principios tributarios, incluso se debe tomar en consideración fines sociales, que no son recaudatorios.

La generalidad no exige la contribución efectiva de todos, sino sólo de quienes ponen de relieve la capacidad económica, la cual se convierte así en el criterio básico para la aplicación del principio de la generalidad, las excepciones a la tributación que no se justifiquen en la ausencia de capacidad económica, atentarían contra el principio de generalidad y sólo son admisibles en la medida en que, se persiga la consecución de una finalidad constitucionalmente protegida.²⁰⁴

Diversos autores coinciden en que una excepción o por lo menos la más justificable para el principio de generalidad es la capacidad contributiva; sin embargo, si bien es cierto que dicha capacidad esta indivisiblemente ligada a la generalidad, no constituye una excepción; ya que sólo se está obligado al pago

²⁰² Collado Yurrita, Miguel Ángel Óp. Cit.; Pág. 125.

²⁰³ Atxabal Rada, Alberto; Óp. Cit.; Pág. 41.

²⁰⁴ Falcón y Tella, Ramón; Óp. Cit.; Pág. 80.

de impuestos siempre y cuando exista una capacidad contributiva que soporte dicha carga.

La contribución a las cargas públicas y el sostenimiento de los gastos públicos debe de hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada.²⁰⁵ Queralt sostiene que todo impuesto debe tener en consideración el principio de generalidad, siendo un requisito de existencia para todos los impuestos y cuya excepción solo podrá justificarse mediante criterios de justicia.

El principio de generalidad indica que todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de generalidad, en definitiva, prohíbe la existencia de beneficios fiscales e impone la imposibilidad de eximir a nadie de contribuir por otras razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.²⁰⁶

Coincidiendo con diversos autores, Navarro sostiene que la única excepción al principio de generalidad es la capacidad contributiva, sin embargo; como ya se analizó, no es una excepción sino un requisito de existencia del mismo principio que refiere que todos quienes tengan capacidad contributiva deben contribuir al gasto público sin permitir privilegios u omisiones.

El principio de generalidad lo que prohibiría sería la concesión de exenciones y bonificaciones que puedan ser consideradas discriminatorias, porque se traten de forma distinta las mismas situaciones, o bonificaciones o exención que no correspondan a la protección de otros fines también protegidos constitucionalmente o que se basen en el interés general. Se trata de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. No es admisible, de acuerdo con esta regla de generalidad, el establecimiento de exenciones intuitu personae.²⁰⁷

Como se analizó anteriormente, uno de los principios rectores del derecho tributario es el principio de igualdad; mismo que como ya se estudió consiste esencialmente en tratar igual a los iguales; de tal manera que es un principio en el que se prohíbe cualquier tipo de discriminación. En este sentido el principio de generalidad tributaria sería una consecuencia de la igualdad en el ordenamiento tributario al exigir la prohibición de cualquier tipo de discriminación; con ello quiere decir que no se puede admitir excepciones o privilegios que no estén debidamente justificados.

²⁰⁵ Martín Queralt, Juan; Derecho Tributario; Óp. Cit.; Pág. 90.

²⁰⁶ Navarro Faure, Amparo; Óp. Cit.; Pág. 52.

²⁰⁷ Pérez Royo, Fernando; Óp. Cit.; Pág. 69.

La generalidad representa la primera condición para realizar la igualdad, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo si todos lo que deben contribuir, efectivamente lo hacen de acuerdo con su capacidad económica. Absorbe el deber de cualquier persona que por sus relaciones económicas exteriorice manifestaciones de capacidad económica, caracterizándose fundamentalmente por prohibir la existencia de privilegios tributarios discriminatorios o injustificados porque ello constituiría una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.²⁰⁸

Siguiendo con el mismo orden de ideas la generalidad en el ordenamiento tributario es una forma de igualdad al no permitir discriminación en el pago de impuestos, y asegurarse que todos aquellos que tengan capacidad contributiva paguen los gastos públicos.

La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos, no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación.²⁰⁹

La definición anterior coincide con los demás autores en el sentido en que la generalidad tiene como base el principio de igualdad, al no discriminar en los impuestos a las contribuyentes con la misma capacidad contributiva.

Puede situarse en la justicia general como deber de todo hombre respecto del bien común el origen y fundamento del principio de generalidad en los tributos. Si las diferencias de capacidad fundamentan una diferencia en la distribución de las cargas conforme al principio de igualdad, la semejanza en la dignidad esencial de las personas fundamenta una común vinculación al sostenimiento de las mismas conforme al principio de generalidad.²¹⁰

El principio de generalidad tributaria como ya se ha mencionado, tiene un doble efecto, por un lado, la obligación de contribuir al gasto público, misma contribución que se debe hacer conforme el principio de capacidad contributiva y el derecho como ciudadano que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, es decir, que mediante la recaudación de los impuestos se busque satisfacer el bien común en un Estado.

²⁰⁸ Martínez Lago, Miguel Ángel; Óp. Cit.; Pág.86.

²⁰⁹ Eserverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Manual Práctico de Derecho Tributario; Óp. Cit.; Pág. 111.

²¹⁰ Calderón Corredor, Zulema; Óp. Cit.; Pág.207.

El principio de generalidad exige que todas las personas sean sometidas al gravamen tributario y solamente se podrán establecer excepciones cuando sean consecuencia del desarrollo de la política económica o social del país, o bien por que resulte necesario por motivos técnicos del impuesto.²¹¹

Contrario a lo que se ha analizado, este autor sostiene que las excepciones que puede permitir el principio de generalidad tributaria son consecuencia de la política del país o por situaciones propias del impuesto; sin embargo, se sostiene que ninguna excepción del pago de los tributos puede estar fundamentada en algo que no sea la justicia tributaria.

Algunos principios tributarios son verdaderos postulados, equivalentes al postulado de Euclides en la geometría, o sea afirmaciones de premisas, de requisitos, o condiciones fijados a priori, sin demostración, ya que la pretensión de hacerla desnaturalizaría dicho carácter. Pertenece a este grupo los principios de generalidad, de igualdad, justicia y equidad con sus corolarios de beneficio y de capacidad contributiva y neutralidad.²¹²

Todos los principios tributarios son indispensables para el derecho fiscal, sin embargo, para algunos autores la importancia de cada uno de los principios es más relevante que otros, es el caso de los principios de generalidad, el cual no puede faltar para configurar el de justicia tributaria.

La idea de generalidad en la aplicación de los tributos es, en cierto modo, una consecuencia de la igualdad, pretendiendo así que el tributo se aplique sin realizar discriminaciones que no queden objetivamente justificadas, ni contemplando excepciones que no tengan su razón de ser en criterio de justicia.²¹³

Como se expuso en el capítulo anterior los principios tributarios son máximas que sólo pueden ser estudiadas de una manera indivisible, es por eso que se puede entender la generalidad como una consecuencia del derecho de igualdad, por el que se busca en un principio la no discriminación en el trato tributario.

²¹¹ Portillo Navarro, María; Óp. Cit.; Pág. 30.

²¹² Jarach, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario; 3ª edición; Abeledo-Perrot; Argentina, 2013; Pág. 308.

²¹³ Eseverri Martínez, Ernesto; Óp. Cit.; Pág. 42.

Los principios jurídicos de orden general relacionados con la tributación y establecidos en la Constitución Argentina son: 1) el de legalidad; 2) el de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, del cual deriva la exigencia de generalidad de la tributación; 3) el de respeto a la propiedad privada, enunciado como de no confiscación.²¹⁴

Como regla general los principios tributarios son establecidos en las Constituciones de cada país a manera de máximas del derecho fiscal local; en el caso de Argentina, se puede observar que son muy parecidos a los que se encuentran en nuestra Constitución, con excepción del derecho de propiedad privada, que no está propiamente establecido.

La función del hecho imponible es ser el vehículo de expresión en el instituto jurídico del tributo de la realización práctica y efectiva del principio de capacidad contributiva sancionado por la Constitución; dando cumplimiento, así, al deber que incumbe a todos a participar en el sosteniendo de los gastos públicos.²¹⁵

Para que la legislación fiscal sea efectiva en su fin de recaudar para la obtención de los gastos públicos, deben contener además del principio de generalidad, el de capacidad contributiva en cada imposición de los tributos, mismos que son recogidos en la Constitución de cada país.

Cuando se interpretan los preceptos de la Constitución que establecen derechos y garantías de los ciudadanos, hay que tener en cuenta, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, porque constituye un valor reconocido en la Constitución. Porque todos aquellos valores que se encuentran explicitados en la Carta Magna pueden y deben ser tenidos en consideración en la delimitación del contenido y alcance de los derechos que reconoce.²¹⁶

Tal y como se ha demostrado en los apartados anteriores, el principio de generalidad tributaria tiene su origen por la necesidad de eliminar privilegios fiscales, por lo que nace como un derecho de los gobernados, sin embargo de

²¹⁴ Giuliani Forunge, Carlos; Derecho Financiero; Dapalma; Argentina, 1997; Pág. 360.

²¹⁵ Rodríguez Bereijo, Álvaro; Introducción al Estudio del Derecho Financiero; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1976; Pág. 198.

²¹⁶ Escribano, Francisco; Derecho Financiero Constitucional; CIVITAS; España, 2001; Pág. 95.

igual manera, el mismo principio conlleva una obligación de todos y cada uno para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El principio de generalidad tributaria nos dice que nadie debe estar exento de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos.²¹⁷

Al igual que diversos autores, Zavala sostiene que el principio de generalidad tributaria es inentendible sin el principio de capacidad contributiva, ya que todos deben pagar impuestos, pero deben hacerlo conforme a sus posibilidades, por lo que los principios se complementan entre sí.

Ahora bien, este principio no puede verse solamente en los momentos de concepción, regulación y aplicación del tributo, sino que su ámbito se extiende al destino de los fondos obtenidos, pues en virtud de la generalidad todo ingreso tributario debe conformar el patrimonio estatal y por tanto estar concebido en el presupuesto; nunca pueden existir destinatarios especiales, más allá del fondo público y al margen de la ley presupuestaria.²¹⁸

Otero, por su parte señala que el principio de generalidad debe ser observado no sólo por el derecho fiscal que es el encargado de recaudar los tributos para el sostenimiento de las cargas públicas, sino también el derecho presupuestario, al determinar a que se destina el gasto de los impuestos recaudados.

El principio de generalidad guarda relación con el principio de igualdad puesto que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta indispensable que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica y resulta un deber para cada ciudadano en orden a sostener los gastos públicos; asimismo, comporta una obligación para la Administración Tributaria de lograr que el sistema tributario sea lo más general posible.²¹⁹

²¹⁷ Flores Zavala, Ernesto "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" México, Porrúa, 1982, p. 130.

²¹⁸ Simón Otero, Liana; Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana; Cuest. Const. no.25 México jul./dic. 2011.

²¹⁹ Cordón Ezquerro, t. y Gutiérrez franco, Y.: "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", Gaceta Fiscal (1996), núm. 141, p. 183.

La anterior definición pone de manifiesto la doble función que guarda el principio de generalidad tributaria, en un primer momento como obligación para todos los ciudadanos al contribuir, y la obligación que sostiene que con la Administración para que dicha generalidad sea posible.

El principio de generalidad tributaria significa que están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones que se trate.²²⁰

La anterior definición, es una definición completamente legalista, ya que sostiene que el principio de generalidad se reduce a que están obligados al pago de los impuestos, los que estén contemplados en un caso específico que la ley tipifique como impuesto, sin tomar en cuenta ninguno de los demás principios tributarios, sólo el de legalidad.

El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos los que deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos lo que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley.²²¹

Por el contrario esta definición, señala como requisito indispensable del principio de generalidad, el de capacidad contributiva, y el de legalidad, por lo que se puede entender, que están obligados al pago de los tributos todos los sujetos que contengan capacidad contributiva, y que estén obligados por ley al pago de los mismos.

La garantía de la generalidad señala que la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el legislador al establecer la regla de Derecho, de modo tal

²²⁰ Adolfo, Arriola Vizcaíno; Derecho fiscal; Themis; 14ª edición; México, pág. 248.

²²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense, Madrid, 1991; Pág. 104.

que los impuestos los paguen todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada en la ley.²²²

Al igual de diversos autores, el anterior sólo contempla el principio de generalidad tributaria que se encuentre establecido en una ley, es decir, que el pago de impuestos sólo debe obedecerse por un principio de acto de autoridad, mientras sea creado y establecido por una autoridad competente, aún si carece de todos los demás elementos tributarios.

Por otra parte, el principio de justicia, al igual que los de igualdad, generalidad y proporcionalidad, requieren hacer referencia expresa y directa a la capacidad contributiva del causante; esta incidencia es lo que permite que esos principios puedan ser calificados como tales.²²³

Contraria a la teoría de acto de autoridad, la definición anterior sostiene que la generalidad resulta requisito indispensable para lograr el principio de justicia, sólo si ésta se logra a través del principio de capacidad contributiva y los demás principios tributarios que la justicia señala.

El principio de generalidad tributaria es el cual el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto que la ley ha previsto, el hecho gravado. Este principio se extiende también al momento que el impuesto no pueda tener destinaciones especiales, que deben ir a las arcas generales de la nación.²²⁴

Zavala, en una definición incompleta del principio de generalidad señala que sólo están obligados a su exigencia aquellos que un supuesto legal los señala como obligados tributarios, sin embargo, sostiene que dicho principio es aplicable al ámbito presupuestario en el destino de las cargas públicas.

El principio de generalidad se expresa diciendo que todos deben contribuir de igual manera, si tienen igual capacidad económica. Con ello, igualdad y

²²² Figueroa Valdés, Juan Eduardo, Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, 1985; Pág. 180.

²²³ De la Cueva, Arturo; Derecho Fiscal; 4ª edición, Porrúa; México, 2011; Pág. 233.

²²⁴ Zavala Ortiz, José Luis, Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001; Pág. 234.

capacidad económica concretan la idea de generalidad. Este principio tiene un aspecto objetivo y un aspecto subjetivo.²²⁵

Como ya se ha expuesto los principios tributarios son indivisibles, lo que significa que diversos derechos pueden devenir o derivar en otros similares, es el caso del principio de generalidad, mismo que no puede subsistir sin los principios de igualdad y capacidad contributiva.

La generalidad de los impuestos consiste en que deben pagarlos todos aquellos que están en situación de hacerlo, sin consideración de personas o de situaciones, ya que corresponde a todos los ciudadanos que gozan de rentas contribuir a financiar el Estado en que viven, ya que de él obtienen los servicios necesarios a su existencia.²²⁶

Una de las teorías tributarias que se han estudiado es la denominada teoría del beneficio, dicha teoría, estudiada por Berliri, sostiene que los obligados al pago de los tributos son todos aquellos que se encuentren beneficiados por las obras o el reparto de las mismas cargas públicas, sin embargo, esto resulta totalmente subjetivo a capricho de la voluntad de los gobernantes.

El principio de generalidad tributaria significa que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos imposables de dichos tributos y que naturalmente se encuentren en el ámbito territorial al que se extienda el poder tributario del ente público impositor.²²⁷

Como varias definiciones estudiadas, las legalistas son las menos completas, en este sentido únicamente se señalan como sujetos obligados al pago de contribuciones los que la ley tipifique dentro de su ámbito territorial permitido, si bien es cierto, el derecho fiscal solo es aplicable dentro de una jurisdicción; el principio de generalidad, pertenece a la teoría del derecho fiscal, no se ve minimizado a una simple ley y su aplicación.

Este principio implica que los tributos se aplican abarcando íntegramente las categorías de personas y bienes previstas por la ley y no a una parte de ellas,

²²⁵ Patricio Masbernat Muñoz, artículo: "Garantías Constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina Nacional; *us et Praxis*; 2002, vol.8, n.2, pp.299-357. ISSN 0718-0012.

²²⁶ Carvalho Hederra, Sergio. *Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria*. Editorial Jurídica de Chile. 1967. Colección de Estudios Jurídicos y Sociales 54"; Pág. 54.

²²⁷ Méndez Moreno, Alejandro; *Óp. Cit.*; Pág. 81

en otras palabras, si una persona se encuentra en las condiciones que según la ley lo obliga a pagar el impuesto, ello debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, no admitiéndose que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.²²⁸

La anterior definición contiene todos los tintes de una definición legalista, y al igual que las anteriores, es una definición con muchas lagunas, la cual sólo atiende al principio de legalidad para justificar su coacción, donde la única medida de igualdad es la ley, misma que es evidentemente subjetiva y a capricho del legislador.

Este principio se refiere fundamentalmente al momento de creación de la ley, para que ésta contemple todos los supuestos de manifestación de riqueza que sean indicativos de capacidad contributiva. En otras palabras, la ley debe comprender de manera abstracta e impersonal a todas las personas que realicen el hecho imponible.²²⁹

Esta definición, contraria a las definiciones que sólo atienden al principio de legalidad, sostiene de una manera acertada que es precisamente la ley, la que debe estar al servicio del principio de justicia tributaria como una herramienta, en la que para que la generalidad sea factible, tenga en consideración en todo momento al principio de capacidad contributiva.

El principio de generalidad alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o moral se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.²³⁰

Al igual que diversos autores, confunden el principio legal de igualdad con la no discriminación, sin embargo, ese derecho es atribuido con la igualdad ante la ley, y el principio de igualdad es una máxima de derecho, existe más allá de la legislación, como un principio supremo que no sólo se busca en una ley, sino en todo un sistema de justicia.

²²⁸ Vázquez Marisa, Colección Académica. - Régimen Tributario. - Mario Volman director, Editorial FEDYE., Buenos Aires, 2005, Pág. 134

²²⁹ Simón Otero, Liana; Óp. Cit.

²³⁰ Villegas Héctor, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 2011, Pág. 201.

En virtud de este principio las leyes tributarias deben ser generales y abstractas, que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad, sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, evitando de este modo que las cargas tributarias tengan el carácter de discriminatorias.²³¹

En su origen el principio de generalidad exigió una eliminación de privilegios, una exigencia de que los tributos no fueran en ningún momento subjetivos, por lo que sigue siendo interpretado por muchos con la obligación de la legislación fiscal de eliminar dichos privilegios.

La generalidad de la tributación está muy próxima a la igualdad en la tributación, ello en virtud de que siempre que se incumple con las exigencias de la primera se vulnera igualmente a la segunda. El tributo al no ser general es discriminatorio y por ende no responde a la exigencia de la igualdad.²³²

Coincidiendo con diversos autores el principio de generalidad tributaria deriva directamente del principio de igualdad, finalmente los dos son sinónimos de respetar el mismo derecho que tienen idénticas personas, y la eliminación de la discriminación ya sea de manera positiva con los privilegios fiscales, o de manera negativa con el incremento de los mismos.

Generalidad, el principio consiste en que todas las personas físicas o morales que se encuentran en una situación generadora de un crédito fiscal, es decir que colmen el tipo legal hipotéticamente establecido, deben pagar el tributo correspondiente, sin más excepciones que las legales. En consecuencia, nadie debe dejar de cubrir los impuestos que les corresponden.²³³

La anterior definición al igual que muchas otras solo interpreta a la generalidad como un cumplimiento exclusivo de la legalidad, sin embargo, esta definición es de todo escasa, ya que no considera ninguno de los demás principios tributarios para legitimar su existencia.

²³¹ Patiño Ledesma, Rodrigo; Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, Bolivia, 2009, Pág. 16.

²³² Jiménez González, Antonio; Óp. Cit.; Pág. 243.

²³³ De la Cueva, Arturo; Óp. Cit.; Pág. 233.

Tal vez sea el principio tributario que menos relación tenga con la progresividad, que regula el cuanto, ya que la generalidad regula el quienes, siendo compatibles e independientes el uno con el otro.²³⁴ Soler toma como instrumento de medición de la generalidad tributaria el principio de progresividad exigido por el de capacidad contributiva, que lo resume en que el primero regula la cantidad de las personas obligadas al pago del impuesto y el segundo la cantidad que los sujetos están obligados a pagar.

La generalidad significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador de la obligación fiscal. O sea, que si la ley grava el ingreso como producto de su trabajo, sin exclusión alguna, hará que el impuesto reúna el requisito de generalidad.²³⁵

Lo que sostienen las definiciones legalistas del principio de generalidad tributaria, resulta evidentemente insuficientes, ya que las mismas establecen que para que este principio se cumpla, no debe existir excusa para el cumplimiento del pago que la ley exige, sin embargo, la misma ley es la que señala excepciones atendiendo a una naturaleza subjetiva que debe invariablemente tener como principio la justicia tributaria.

En definitiva, el principio de generalidad tributaria es capital en el establecimiento de los tributos junto con la capacidad económica, que soporta el fondo económico y patrimonial sujeto a gravamen, ambos dan cobertura a todos los tributos del sistema impositivo.²³⁶

Como se puede apreciar de la definición anterior, y compartiendo el criterio de diversos autores citados, el principio de generalidad como el principio de capacidad contributiva representa los pilares supremos de los principios tributarios y cuya existencia dependen entre sí, de los mismos.

El principio de generalidad tributaria, también en todas las Constituciones, ha sido el reconocimiento de una tesis admitida unánimemente en la opinión pública: todos están obligados a pagar tributos y, en consecuencia, se prohíben las exoneraciones estrictamente subjetivas. Ningún rasgo o cualidad personal

²³⁴ Soler Belda, Ramón; Óp. Cit.; Pág. 126.

²³⁵ Fernández Martínez, Refugio; Óp. Cit.; Pág. 55.

²³⁶ Hernández Guijarro, Fernando; Óp. Cit.

del sujeto (con la salvedad de su capacidad económica) puede permitir una exención tributaria.²³⁷

Como ya se ha analizado, el fin de la generalidad tributaria es eliminar todo tipo de exenciones y privilegios injustificados, sin embargo, dichas exenciones son posibles mediante el principio de capacidad contributiva, ya que la consecuencia lógica de las mismas sería la misma justicia.

Este principio consagra que si una determinada persona se encuentra inmersa en una situación que lo obliga a contribuir, debe hacerlo sin importar la raza, sexo o religión. No se trata de obligar a todos a cancelar el tributo sino de disciplinar a aquellos que deben realizarlo y tienen la capacidad económica para hacerlo.²³⁸

La generalidad tributaria si conlleva intrínseco el deber de contribuir a los gastos públicos, sin embargo, este deber siempre debe realizarse conforme a los demás principios, como lo son, el de capacidad contributiva, la generalidad no es un principio per se implique una coacción, sino una representación de la justicia en el sistema tributario.

El fundamento general de justicia y equidad que anima a los principios, desde otra perspectiva, implica una incidencia política que puede ser de la mayor relevancia en vista a reducir la resistencia de los contribuyentes al entero de los tributos.²³⁹

Los principios de justicia tributaria son elementos que un tributo y que el mismo sistema tributario exige para que dicho sistema sea justo y por consecuencia lógica, tenga legitimación y coacción ante los gobernados, pero en ningún momento constituyen una eximación de pagar los mismos.

Los principios materiales habitualmente reconocidos son: la capacidad contributiva, la generalidad, y la progresividad y no confiscatoriedad del tributo, y, en algunos casos, el principio de justicia en el gasto público.²⁴⁰ Otero señala la clasificación de los principios tributarios de acuerdo a su realización, y señala

²³⁷ Calvo Ortega, Rafael; Hacia un nuevo derecho Tributario; Revista Foro, Novena Época, No.0; Pág. 65.

²³⁸ Romero Molina, Cesar; Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario; Derecho y políticas públicas; N°. 17, 2013, págs. 66-77.

²³⁹ De la Cueva, Arturo; Óp. Cit.; Pág. 231.

²⁴⁰ Simón Otero, Liana; Óp. Cit.

que pertenecen a los materiales, el principio de generalidad, y que son prácticamente los que reconoce nuestra Constitución.

A su vez, la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.²⁴¹ Para Villegas, el principio máximo de justicia tributaria es el de capacidad contributiva, y señala que los demás principios entre ellos el de generalidad, mide validez a través de cómo es implementada la capacidad en la generalidad.

El criterio de generalidad parte de que todas las personas jurídicas o naturales, en tanto tengan capacidad de contribuir, deben estar sometidas a la imposición, ya que todos son beneficiarios de la actividad del Estado.²⁴²

Como ya se ha estudiado en párrafos anteriores, la teoría del beneficio, que es desarrollada por diversos autores, sostiene que los principales obligados al pago de los tributos son los beneficiados directamente con las mejoras que el Estado realiza, sin embargo, esto no resulta justo, ya que al no garantizar la eficacia redistributiva, no puede exigirse en teoría, ya que dependería del Estado señalar a los obligados tributarios.

Este principio obliga a que las normas sean generales; con independencia de que puedan establecerse exenciones o bonificaciones por las leyes, e incluso permita que los casos en que alguien no tienen capacidad económica pueda quedar exento.²⁴³

Como su mismo nombre lo indica, la generalidad tributaria busca que el ordenamiento sea indistinto y obligatorio para todos los que tengan la capacidad contributiva para hacer frente a las cargas tributarias; de esta manera la misma ley permite exenciones justas, sin que la misma deje de tener un carácter general.

La generalidad esta mediatizada por la capacidad económica y la igualdad. La generalidad viene determinada por situaciones como el mínimo vital, que deja

²⁴¹ Villegas Héctor, Óp. Cit.; Pág. 199.

²⁴² Colectivo de Autores; Administración financiera del Estado cubano, La Habana, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, 2005, p. 234.

²⁴³ Calvo Ortega, Rafael; Curso de derecho financiero y tributario; 21ª edición; CIVITAS; Madrid, 2017; Pág. 52.

afuera a quienes no lo alcanzan. Tienen una función social importante, obliga a todos a pagar impuestos.²⁴⁴

Si bien es cierto que el principio de generalidad tributaria y el de igualdad son parte fundamental del principio de generalidad, los mismos no son limitantes, sino complementos del mismo, el mínimo vital no se considera un límite a la generalidad; ya que al ser un elemento sustancial de la capacidad contributiva, el mismo se observa cuando dichos principios coexisten en el ordenamiento.

El principio de generalidad indica claramente que todo sujeto que genera rentas está en el deber de pagar el tributo, sin embargo, el estado ha implementado algunos beneficios bajo la figura de exenciones, exoneraciones y rebajas, esto con la finalidad de promover actividades y sectores económicos que benefician al país. Al otorgar estos beneficios, el Estado busca incentivar toda actividad que acreciente significativamente el desarrollo social y económico de la nación.²⁴⁵

A contrario sensu, como se puede observar de la definición anterior, las excepciones tributarias no solo existen en medida de la capacidad contributiva, sino por razones sociales, mismas que en ningún caso se consideran violatorias del principio de generalidad, ya que dichas exenciones persiguen el mismo fin que la generalidad y la capacidad contributiva, que es el principio de justicia en el ordenamiento tributario.

El principio establece la obligatoriedad del tributo para todos los contribuyentes, pero existen excepciones destinadas a incentivar un sector prioritario para el desarrollo de la nación. ²⁴⁶ Ventura sostiene que la generalidad lleva implícita el poder coactivo del Estado, el imperio para lograr que todos los ciudadanos paguen impuestos, sin embargo; las excepciones a dicho principio son destinadas en muchos casos como incentivo para diversos sectores.

Como derivado del principio de igualdad es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de

²⁴⁴ Soler Belda, Ramón; Óp. Cit.; Pág. 125.

²⁴⁵ Fariñas, Y. (1978). Temas de finanzas publicas, derecho tributario e impuesto sobre la renta, Edime, USA. Edime. Pág. 32.

²⁴⁶ Ventura, Juan; Beneficios tributarios en la Ley de Impuesto sobre la Renta; Volumen X Febrero -Julio 2013; Pág. 32.

personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas.²⁴⁷ Giuliani, menciona que siendo la generalidad tributaria una consecuencia del principio de igualdad, la misma busca la no discriminación en la ley tributaria con la finalidad que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas.

El principio de igualdad exige el mismo trato tanto para los entes como para los hechos que se encuentran amparados bajo un mismo supuesto, buscando con ello brindarle al contribuyente el mismo trato bajo las mismas condiciones, sin discriminación alguna.²⁴⁸

Así como la generalidad, el principio de igualdad persigue el fin de la no discriminación, es decir, el tratar igual a los iguales, la igualdad en la ley requiere que todos los que estén contemplados en un mismo supuesto legal, sean juzgados y tratados de manera idéntica.

El principio de igualdad solamente es incompatible con las discriminaciones manifiestamente arbitrarias y, por tanto, deja un amplio campo al juego de decisiones políticas basadas en consideraciones y valoraciones muy diversas.²⁴⁹ Palao, advierte una verdad inminente, la igualdad en la ley sólo constituye un capricho del legislador, al establecer las medidas y situaciones en las que se consideran excepciones y obligaciones.

La generalidad tributaria puede tener varias acepciones y sobre todo puede hacer referencia a diferentes ámbitos territoriales. En efecto, es posible entender que en el sistema tributario la generalidad afecta a la situación de todas las personas sometidas a los tributos que constituyen; mientras que la generalidad aplicada a un sistema tributario regional hace referencia exclusiva a las personas que se encuentren sometidas al mismo.²⁵⁰

Contrario a la definición que otorga el autor, la generalidad tributaria es un principio del derecho tributario, es decir, una máxima teórica que busca ser alcanzada y aplicada en todos los ordenamiento tributarios para justificar su

²⁴⁷ Giuliani Forunge, Carlos; Óp. Cit.; Pág. 368.

²⁴⁸ Romero Molina, Cesar; Óp. Cit.; págs. 66-77.

²⁴⁹ Palao Taboada, Carlos; "La Hacienda Regional y la Constitución española; Revista de Estudios Regionales, n° 2, julio-diciembre 1978; pags. 162 y 163.

²⁵⁰ Tejerizo López, José; "El Tribunal Constitucional", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pag. 2643.

coacción al pago de los tributos, dicho esto, cada ordenamiento tributario es legal en un ámbito de aplicación específica.

La generalidad implica una igualdad de trato a los iguales y uno desigual a los que no comparten determinadas características, siempre y cuando dicho trato no esté basado en un motivo prohibido, a efectos de evitar un trato peyorativo de grupos determinados.²⁵¹

Ya que la generalidad es un principio derivado de la igualdad, el fin que se busca es la no discriminación por motivos subjetivos, es decir, la finalidad que busca es que todos los sujetos que se encuentren en un mismo supuesto tributario, lo hagan de manera igual, sin dejar de observar la capacidad contributiva.

La generalidad es el primer paso hacia la igualdad tributaria, ya que un sistema tributario solo será justo y el reparto de la carga equitativo en la medida en que todos los que deben tributar lo hagan en proporción a su capacidad económica. En este sentido, nuestra Constitución establece taxativamente la obligación que tienen todas las personas de tributar, conforme su capacidad contributiva y sin distinciones, sean personas naturales o jurídicas.²⁵²

De lo anterior se puede observar que el principio de generalidad siempre debe ser acompañado por el de capacidad contributiva, no como un límite, sino como un complemento necesario, todos deben tributar y contribuir a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad contributiva.

El principio de generalidad del tributo constituye sin duda una de las bases fundamentales de cualquier sistema tributario moderno, e implica la existencia de dos elementos estrechamente relacionados. Por un lado la obligación para todos los habitantes del país de contribuir con el gasto público y, por el otro, la exclusión de todo privilegio que pueda consistir en el relevo de dicho deber.²⁵³

Ramírez, revela la necesidad de que se observe el principio de generalidad tributaria en todo el sistema tributario; y pone de manifiesto la ambivalencia de

²⁵¹ Tomaya Miyagusuku, Jorge; Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria; Ius Et Veritas; No.45.; diciembre 2012; Pág. 242.

²⁵² Maldonado Stark, José; Principios materiales de justicia tributaria; Gestión y competitividad; Agosto 2012, pág. 57.

²⁵³ Ramírez, A.; Baute, P. y Planchart, A. Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución. Editorial Torres, Venezuela, 2000; Pág. 137.

dicho principio, por una parte la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público, y por otro, el derecho de los mismos de que no exista privilegios subjetivos, ni injustos en dichos impuestos.

El principio de generalidad significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación, por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica.²⁵⁴

Como todas las definiciones legalistas, la anterior queda incompleta, al sólo señalar que el principio se ciñe a que todos los que tengan una misma actividad económica, y que dicha actividad este gravada por una ley, deben de pagar de igual manera los tributos; sin embargo, los contribuyentes dedicados a una determinada actividad económica, deben tributar de acuerdo a su capacidad contributiva.

La necesidad que un tributo revista el carácter de generalidad, supone que, con él, se imponga a toda una categoría de personas o bienes que han quedado comprendidas en la definición del hecho generador, y no únicamente a una parte de ellas.²⁵⁵ La definición de generalidad de Montero, lo mismo que las definiciones que sólo se basan en el principio de legalidad, resulta evidentemente incompleta.

El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se les encomienda; el problema se suscita en el momento en que hay que decidir que funciones deben ser cumplidas por el Estado, siendo la justicia del sistema tributario definida básicamente por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.²⁵⁶

²⁵⁴ Blasio Aguirre, Robert; El tributo en el Ecuador; Revista de la Facultad de Derecho de México; Vol. 61, No. 255; Pág. 210.

²⁵⁵ Montero Traibel, José; Sistemas tributarios; Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario; No. 9; Diciembre, 1985; Pág. 27.

²⁵⁶ García Dorado F.: Óp. Cit.; p. 28.

Como se ha analizado en el capítulo anterior, el principio supremo de todo el ordenamiento fiscal, es el principio de justicia tributaria, mismo que exige la existencia de los principios de generalidad, capacidad contributiva, legalidad, y equidad; por lo que sin la generalidad sería imposible hablar de un sistema fiscal justo.

El principio de generalidad impone la obligación de contribuir en todo caso, salvo raras excepciones, debidas a razones políticas, económicas, sociales o culturales, de forma que sea la generalidad de los ciudadanos la que sustente el gravamen impuesto, sin la existencia de privilegios derivados de otras razones que no sean las lógicas y justas.²⁵⁷

A contrario sensu se puede entender que las excepciones tributarias que violan el principio de generalidad tributaria son aquellas, que sean justificadas bajo el principio de justicia, por lo que la generalidad es el primer requisito para que un sistema tributario sea justo.

La generalidad será así componente inexcusable del concepto de tributo, no virtud adjetiva de la institución. Sólo habrá tributo, desde la perspectiva constitucional, si desaparece el privilegio, es decir, si todos son llamados al sostenimiento del gasto público sin excepciones». El tributo será el instrumento constitucional de financiación del gasto público exigido a todos, como un medio del «sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.²⁵⁸

Concordando con lo establecido por Escribano, el tributo debe ser herramienta de justicia social, de esta manera a través del sistema tributario podría lograrse una recaudación justa, y una distribución de la riqueza cuya finalidad es atender al sector de la población menos favorecida; siendo la generalidad tributaria requisito indispensable para la existencia de cualquier tributo.

La generalidad supone que todos tributen, no de la misma manera y cuantía, sino atendiendo justamente a sus posibilidades económicas. Se presenta como

²⁵⁷ García de Castro M.: La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica, Madrid, Editorial de Derecho Financiero N° 206, Vol. 40, 1989, p. 360.

²⁵⁸ Escribano Francisco; "Actual configuración del Derecho Financiero y Tributario: Rol de la Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", en Introducción al Derecho Financiero y Tributario, Lima, AIDET-Jurista Editores E.I.R.L., 2010. Pág. 41.

principio netamente formal, que supone únicamente la sujeción de todas las personas a la Potestad Tributaria; no puede entenderse por separado el principio de capacidad.²⁵⁹

El imperio del Estado, sólo puede exigir que todos estén obligados al pago de los tributos, lo hagan de en una medida proporcional y justa atendiendo a su capacidad contributiva, dicho principio no puede separarse de la generalidad o el mismo sistema sería del todo injusto.

La capacidad económica, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos universalmente consagrados. Para que la generalidad e igualdad en la esfera tributaria adquieran una dimensión práctica y efectiva, los tributos han de repartirse de acuerdo, fundamental y principalmente, con las exigencias del principio de capacidad.²⁶⁰

Se ha demostrado con anterioridad que los principios de capacidad contributiva y el principio de generalidad tributaria, son principios indivisibles, no pueden existir el uno sin el otro, conforman pilares elementales del sistema tributario, para algunos autores, como es el presente caso, resaltan la capacidad contributiva como centro del tributo y lo presentan como medida de la generalidad, ambos son importantes y esenciales para la justicia tributaria.

Significa todo ello, que no toda excepción que recorte la extensión del deber de contribuir es contraria a la idea de justicia, por traducirse en una excepción al principio de generalidad tributaria, no lo será si ha sido creada en la ley con criterios de abstracción e impersonalidad, en otro caso, puede sospecharse de su conveniencia y justificación.²⁶¹

Las excepciones tributarias constituyen por si mismas un postulado de justicia tributaria, siempre y cuando sean determinadas de manera general, es decir, proyectadas a ciertos sectores de la población y por un motivo socialmente

²⁵⁹ Montero Traibel, José; Óp. Cit.; Pág. 27.

²⁶⁰ Ferreiro, Lapatza, Juan; Curso de Derecho Tributario Español; Marcial Pons, 10ª edición, Madrid; 1988, p. 407.

²⁶¹ Eserverri Martínez, Ernesto; Óp. Cit.; Pág. 42.

justificado, sólo bajo esas circunstancias no se está violentando el principio de generalidad tributaria.

En este sentido, señalan que la igualdad exige generalidad, por eso todos deben contribuir a los gastos públicos. Pero, la igualdad se matiza en razón de la capacidad económica, que más que criterio de justicia es fundamento y medida del deber de tributación.²⁶²

La generalidad tributaria, deviene del principio de igualdad, como principio supremo del derecho, la generalidad es tipo de igualdad aplicada en el ámbito tributario, misma que es entendida indivisiblemente con el principio de capacidad contributiva, para poder sostener un sistema tributario justo.

Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.²⁶³ Giuliani pone de relieve la diferencia entre el deber de contribuir y los tributos, estos últimos son necesariamente prestaciones de dinero, el principio de generalidad, abarca ambos aspectos.

Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.²⁶⁴ Para Zavala describe la definición de un tributo, desde el principio de generalidad, señalando como requisito indispensable del mismo, el que todos estén obligados a su pago.

Ahora bien, no desconoceremos que, prima facie, pudiese parecer que no hay diferencia entre los principios; verbi gratia, las relaciones de los de generalidad, igualdad y proporcionalidad con el de justicia no son tan simples y sencillas como para desconocer que algunos autores estiman que integran a este último.²⁶⁵

Como bien lo señala la anterior definición existen diversos autores que sostienen que los principios tributarios de igualdad, proporcionalidad y

²⁶² García Dorado, Francisco; Óp. Cit.; Pág. 230.

²⁶³ Giuliani Forunge, Carlos; Óp. Cit.; pág. 310.

²⁶⁴ Flores Zavala, Ernesto "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" ; Óp. Cit.; p. 149.

²⁶⁵ De la Cueva, Arturo; Óp. Cit.; Pág. 233.

generalidad son el mismo, sin embargo, tal y como se ha demostrado el principio de generalidad es una consecuencia del de igualdad, y el de proporcionalidad se refiere a la capacidad contributiva; hay que mencionar que no se confunden los principios sino que su relación íntima e indivisible, hacen que no se puedan entender el uno sin el otro.

El principio de generalidad no es un principio exclusivo de la materia fiscal, es una característica que debe tener toda ley dentro de nuestro ordenamiento jurídico. La ley debe ser general y abstracta. La generalidad va precisamente en contra de leyes que se destinen a sujetos determinados, atendiendo a criterios subjetivos.²⁶⁶

La generalidad es un principio que establece precisamente la igualdad de las personas, y que busca principalmente un elemento de no discriminación de los ciudadanos; y en el ámbito tributario la generalidad tributaria consiste en que todos los contribuyentes estén obligados al pago de los tributos.

Las contribuciones han de ser generales. Mediante la exigencia de la generalidad pretende la Constitución prohibir cualquier tipo de privilegio tributario, privilegio que puede consistir en exoneraciones, exenciones, o tratamientos favorables a ciertos grupos sociales, en perjuicio por supuesto de otros.²⁶⁷

El tributo para ser jurídicamente válido exige la existencia de la generalidad en el mismo; por lo que los mismos deben obligar todos los ciudadanos que contengan capacidad contributiva; únicamente permitiendo excepciones de pago a grupos vulnerables, sin que las mismas menoscaben dicho sistema.

El principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse en términos resumidos afirmando que, conforme a él, todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo a su capacidad contributiva.²⁶⁸

La anterior definición aún que concisa es muy precisa, efectivamente el principio de generalidad tributaria consiste elementalmente en que los tributos

²⁶⁶ Dorantes Chávez, Luis; Derecho Fiscal; Patria, México, 2014; Pág. 75.

²⁶⁷ Jiménez González, Antonio; Óp. Cit.;; Pág. 227.

²⁶⁸ Lalanne, Guillermo; Generalidad y tributación, derechos humanos y tributación. Revista jurídica de Buenos Aires. 2001 página 315.

sean exigibles a todas las personas, y que dicho pago se realice en medida de la capacidad económica de cada contribuyente.

El principio de generalidad puede inferirse de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales, (en el caso, el de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común.²⁶⁹

Si bien el principio de generalidad constituye una ambivalencia en derechos y deberes; por un lado, como obligación de contribuir al bien común, sin embargo el derecho que implica la generalidad no es en ningún momento el derecho de propiedad, ya que dicho derecho es independiente de todo el sistema tributario.

Entre otras funciones, el estado fiscal es responsable por la tributación en su conjunto y en especial, por la defensa y protección de los derechos y garantías del ciudadano contribuyente. De ahí la necesaria y justificada existencia de límites sobre el ejercicio institucional del poder tributario, que son establecidos a partir de los fundamentos normativos e impositivos propios de la justicia fiscal.²⁷⁰

Como se puede observar, los límites que se pretenden en el sistema tributario no consisten en ningún momento en el derecho de propiedad, los elementos y principios tributarios no consisten en un límite per se del imperio del Estado; por el contrario la justicia fiscal es el fin último de todo el sistema fiscal.

La generalidad en la imposición exige que por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que da nacimiento a la obligación tributaria, sin que tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos y qué, por otra parte, en el marco de un impuesto en particular no se admiten otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva.²⁷¹

Precisamente la obligación general de pagar impuestos debe de realizarse conforme a la capacidad contributiva de las personas, atendiendo a un principio

²⁶⁹ García Belsunce, Horacio; Tratado de Tributación; ASTREA; Buenos Aires, 2003; Pág. 326.

²⁷⁰ Coelho Pasin, Joao; Derecho tributario y Ética; Heliasta; Buenos Aires, 2010; pág. 100.

²⁷¹ Neumark, Fritz; Óp. Cit.; págs. 81.

de no discriminación por motivos más allá de la economía, de justicia social, sólo así son admitidas las excepciones fiscales.

El principio de la generalidad requiere que todo el que pueda pague el impuesto conforme a su capacidad económica de contribuir al sostenimiento de los costos públicos y, por supuesto, el propio límite del mínimo existencial para las personas físicas y del mínimo de competencia para las personas jurídicas.²⁷²

Respecto del derecho del mínimo vital hay que aclarar que no existe una relación directa entre éste y la generalidad tributaria, ya que la relación indisoluble que existe es entre el principio de generalidad y el de capacidad contributiva, siendo el último el principio del que emana dicho derecho, por lo que su observancia sólo es consecuencia lógica de los principios.

La imposición genera el deber fundamental de pagar tributos, que se justifica en función de la necesidad de la propia existencia de los tributos y representa una llamada al sentido común de buena voluntad de las personas individuales, los ciudadanos - contribuyentes, que pueden oponerse al tributo ofreciendo algún tipo de resistencia a la imposición.²⁷³

Contrario a la definición anterior, es cierto que el impuesto, conlleva per se, el imperio del Estado para obligar a todos los ciudadanos al pago de los mismos; y bajo dicho imperio no pueden existir excepciones para su pago, más allá que los que determine la propia ley.

El derecho Estatal de imponer tributos existe función de la naturaleza social del estado - fiscal así como de su finalidad de realizar el bien común. Al debido ejercicio del derecho estatal del imponer tributos corresponde el deber fundamental de pagar tributos y en conformidad con los Derechos Humanos fundamentales de los ciudadanos - contribuyentes.²⁷⁴

La anterior definición constituye precisamente la función del derecho fiscal, función entendida como herramienta de justicia social, ya que la legitimación de

²⁷² Von Eheberg; Hacienda Pública; 19ª edición; Gustavo Gill; Barcelona, 1929; Pág. 193.

²⁷³ Georg Holtgrewe, Karl; Ser Steuerwiderstand. Das Verhalten des Steuerwiderstand im Lichtenstein der Moderno Psychologie. Berlín, Dunker & Humblot, 1954, pp 60 y 61.

²⁷⁴ Casalta Nabais, José; O Deber Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra, Almedina, 1998, pp 269-312.

la obligación de contribuir, es precisamente cooperar con los gastos públicos, dichos gastos destinados a lograr el bien común de una sociedad, pero esta imposición debe realizarse respetando en todo momento los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El deber de pagar el tributo sólo existe cuando la imposición no es arbitraria. Es decir, el deber jurídico solamente puede ser considerado fundamental cuando es justo: No arbitrario en su sentido ontológico más puro.²⁷⁵ Heller, revela que la única legitimación que es válida en la obligación de pagar impuestos, es la justicia, por lo que únicamente cuando un impuesto es justo puede ser efectivamente exigible.

Los principios comunes del derecho impositivo y, en especial, los fundamentos de la justicia tributaria, deben orientar el ejercicio del poder tributario en el sentido justificación ético-jurídica del deber fundamental de pagar tributos, que vinculan la necesaria actuación de los ciudadanos contribuyentes al propio fin y esencia existencial del Estado fiscal.²⁷⁶

Como bien señala la definición anterior los principios tributarios deben ser orientados en todo momento al principio superior de justicia, el sistema tributario debe tener un sentido y una función ética, misma que debe regir la actuación de todas las autoridades fiscales.

El grado de justicia de un sistema tributario determina la responsabilidad social del ciudadano - contribuyente. Su deber fundamental de pagar tributo puede ser considerado un deber de orden moral siempre y cuando las obligaciones jurídicas derivadas del sistema tributario no sean injustas.²⁷⁷

Es cierto que el sistema tributario debe ser orientado por el principio de justicia y sólo así éste debe ser legítimo, sin embargo, en ningún momento se olvida el imperio del Estado, el pago de los tributos no es una obligación moral, sino que el mismo debe de estar orientado por la ética.

La responsabilidad social del ciudadano-contribuyente consiste, en su deber fundamental de aportar al sostenimiento de los gastos públicos necesarios para

²⁷⁵ Heller Hermann; Teoría del Estado; 14ª edición; Fondo de Cultura Económica; México; 1992, Pág. 234.

²⁷⁶ Coelho Pasin, Joao; Óp. Cit.; pág. 229.

²⁷⁷ Cfr. Pérez de Ayala, José Luis; Fundamentos de Derecho Tributario; Óp. Cit.;. 83.

la realización del bien común en la medida y proporción de sus posibilidades económicas reales, o sea, conforme a su capacidad contributiva.²⁷⁸

El principio de generalidad tributaria no consiste en una responsabilidad social, sino el de dar cumplimiento a una exigencia legal impuesta por el Estado, con fines de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, siempre y cuando esta contribución sea atendiendo a su capacidad contributiva, que no es per se la capacidad económica, sino la capacidad de pagar impuestos derivado de su actividad económica.

El deber fundamental de pagar tributos se justifica en base a un sistema tributario orientado por ciertos principios, los fundamentos de Justicia fiscal, que deben estar consagrados en el ordenamiento jurídico, en especial, entre las normas de la constitución.²⁷⁹

Como se ha mencionado con anterioridad por norma general los principios tributarios son establecidos en las Constituciones de cada país por el grado de importancia de los mismos; mismos que sostienen la obligación de tributar y de sostener los gastos públicos bajo un sistema fiscal justo.

5. Deber de Contribuir.

En esta parte de la investigación se analizará un aspecto fundamental que forma parte del principio de generalidad, y es el deber de contribuir, desde su aspecto de obligación, si bien diversos autores lo equiparan o lo usan como un sinónimo del principio de generalidad, otros asumen que sólo es una característica indispensable del mismo.

Los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio de intereses generales de la comunidad.²⁸⁰

²⁷⁸ Vittorio Berliri, Luigi; El impuesto justo; Instituto de estudios fiscales; Madrid, 1986, pp 82 - 84.

²⁷⁹ Coelho Pasin, Joao; Óp. Cit.; pág. 229.

²⁸⁰ Rodríguez Bereijo, Álvaro Óp. Cit.; pág. 129.

A diferencia de los deberes privados, los públicos se diferencian por la característica de unilateralidad, es decir, su cumplimiento no es opcional ni negociable por basarse en el interés general.

Por «deber» habría que entender la modalidad o posición normativa más elemental. Una conducta debida sería simplemente una conducta prescrita o exigida por una norma de conducta, esto es, calificada deónticamente por ella como no opcional; y «tener un deber» no consistiría sino en ser destinatario de una norma semejante. Por «obligación» se podría entender, en cambio, alguna clase de modalidad o posición normativa compleja.²⁸¹

Al iniciar este apartado de la investigación es necesario precisar en qué consiste o que es un deber jurídico, mismo que como se puede observar en la definición anterior el deber es una conducta establecida por una norma propiamente jurídica.

El deber jurídico es aquel que viene expresado como tal, esto es, en una norma deóntica perteneciente a un sistema jurídico. Implica el vínculo o sujeción de un sujeto, que se concreta en la exigencia de realizar u omitir una acción, emitida por una autoridad jurídica.²⁸²

En este sentido el deber jurídico emana evidentemente de una norma jurídica, norma que le exige una conducta o una omisión y que está previamente establecida en el ordenamiento.

El deber jurídico es la función que desempeñan las normas jurídicas en la regularización de la vida social de los hombres la que exige que las directrices de conducta establecidas por esas normas sean éticamente obligatorias.²⁸³ Robles acota los deberes jurídicos a las normas jurídicas, sin embargo sostiene que las mismas forman parte de la ética, al contrario de este autor el deber jurídico como su nombre lo indica es propiamente establecido en el campo del derecho positivo, no así en el campo de la ética.

El deber jurídico genuino consiste en una conducta opuesta a aquella que representa la condición para la aplicación de la fuerza, aun cuando pueda

²⁸¹ Garzón Valdez, Ernesto; Óp. Cit.; Pág. 325.

²⁸² Cfr. Robles, Gregorio; Teoría del Derecho; 6ª edición; CIVITAS; España, 2015; Pág. 467.

²⁸³ Cfr. De Castro, Benito; Óp. Cit.; Pág. 187.

aceptarse o seguirse, por múltiples razones distintas a la existencia de una norma de sanción.²⁸⁴

Prieto concede una definición negativa del deber jurídico, es decir, sostiene que es lo opuesto a la conducta antijurídica que cita Kelsen, el deber jurídico es lo que se debe hacer, contrariamente a la sanción que consiste en lo que no se debe hacer o está prohibido.

El deber jurídico sería la orden o mandato impuesto por la autoridad jurídicamente competente que garantiza la obediencia mediante la amenaza de una fuerza jurídicamente organizada.²⁸⁵ Ruiz realza la coacción del Estado para hacer cumplir las normas, es decir, la consecuencia inmediata de no acatar o contravenir un deber jurídico es la sanción que está legitimada por la Ley.

El deber jurídico tiene que estar reconocido por una norma perteneciente al ordenamiento, pues no hay derechos sin deberes, por lo que omitir la ejecución del deber equivale entonces a la violación de algún otro derecho ajeno.²⁸⁶ Sánchez pone de relieve la importancia de los deberes en el ordenamiento legal, mismos que son parte indispensable para el reconocimiento de los derechos, no puede existir el uno sin el otro.

Si los deberes se definen como comportamientos impuestos a los ciudadanos que restringen su esfera de libertad o propiedad, esta función de la reserva de ley como garantías genéricas sobre los derechos y libertades cobra especial importancia, sobre todo, en el ámbito tributario por su incidencia en el derecho a la propiedad privada. El parlamento, en la elaboración de la ley tributaria, queda sometido a los principios de justicia que se erige como garante de los valores constitucionales que deben ser tomados en consideración en relación con el establecimiento de tributos.²⁸⁷

Pauner sostiene que los deberes jurídicos son obligaciones impuestas a los ciudadanos y por ese mismo carácter de coacción que tienen pueden vulnerar su esfera jurídica y patrimonial, es por eso que el legislativo está obligado a limitar esos deberes de manera que respondan al principio de justicia, en el caso concreto de justicia tributaria.

El principio de generalidad se entiende como un doble sentido por una parte un derecho de todos los ciudadanos que garantiza que nadie quedará exento de

²⁸⁴ Prieto Sanchís, Luis; Óp. Cit.; Pág. 292.

²⁸⁵ Ruiz Resa, Josefa; Óp. Cit.; Pág. 187.

²⁸⁶ Sánchez Sánchez, Eva Óp. Cit.; Pág. 171.

²⁸⁷ Pauner Chulvi, Cristina; Óp. Cit.; pág. 218.

aportar a los gastos públicos por motivos injustificados; pero por otro lado el de obligación de contribuir con los mismos, respecto del sentido de obligación se traduce en un deber constitucional que todos los ciudadanos están obligados a cumplir y que tiene incidencia en distintos derechos de la esfera de los contribuyentes.

Sin embargo, esta obligación si bien es cierto que incide en la esfera de los derechos, esta incidencia debe estar plenamente fundamentada en la legalidad, y esa legalidad debe estar realizada en función de un criterio de justicia tributaria para poder ser coercitiva.

El término deber implica una coacción por parte del Estado, por lo que el contribuyente queda obligado por las leyes tributarias a cumplir con lo establecido en las mismas, es en resumen el impero del Estado.

En la relación tributaria existen no sólo obligaciones, sino también deberes: la distinción entre ambos conceptos está ya reconocida por la doctrina. El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no.²⁸⁸

Cabe resaltar que como Cortés bien lo señala el derecho tributario es un ordenamiento que contiene tanto normas como obligaciones, las obligaciones como se describió son prestaciones de corte pecuniario, como los tributos o las sanciones; sin embargo, existen deberes que no exigen una cantidad pecuniaria, sino una acción de contribución con el Estado, como las declaraciones, y la información otorgada a las autoridades fiscales.

Los impuestos están orientados a definir el status jurídico de los ciudadanos puesto que son los instrumentos que permiten al poder público lograr la igualdad material entre aquellos. Los deberes constitucionales inciden en la esfera de libertad y patrimonial de todos los sometidos al ordenamiento jurídico y se eligen en elementos caracterizadores de un reparto colectivo de las tareas que tutelan un interés colectivo.²⁸⁹

Siendo el principio de generalidad tributaria un deber que se traduce en contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, por si solo incide en los

²⁸⁸ Cortés Domínguez, Matías; Óp. Cit.; pág. 232.

²⁸⁹ Pauner Chulvi, Cristina; Óp. Cit.; pág. 295.

derechos de igualdad y patrimoniales que tienen los individuos, de ahí que el derecho tributario sea un conjunto de los anteriores derechos previamente establecidos en la Constitución y obligatorios para las normas tributarias.

Como consecuencia de este sistema tributario, surge una obligación de contribuir generalizada que se concreta en deuda tributaria cuando se realiza cualquier hecho configurado como imponible por el estado. El ciudadano observa cómo se convierte en sujeto pasivo de una deuda tributaria como adjunto a su actividad económica.²⁹⁰

Una característica fundamental del principio de legalidad es el deber de contribuir, éste deber de hacerse de manera general, como ya se ha explicado, la generalidad consiste en la supresión de cualquier tipo de excusa que sirva para no contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Entre la consideración del deber tributario como el medio fundamental a través del cual el Estado busca subsistir y cumplir sus fines y la de que estos fines sean los que se caracterizan a un Estado social y redistribuidor, existe una conexión muy íntima que se deduce del empleo de la expresión contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La única finalidad legitimadora de la imposición fiscal en el Estado social es la utilización de lo recaudado a la cobertura de gastos sociales.²⁹¹

A diferencia de otros autores que reflejan en el deber de contribuir y por consiguiente en el principio de generalidad tributaria una legitimación del Estado para trastocar los derechos fundamentales, Pauner, le otorga al mismo principio una finalidad de justicia social, siempre y cuando los ingresos recaudados por los impuestos se destinen a cubrir necesidades sociales; sin embargo, este es un fin que escapa del principio de generalidad tributaria ya que por sí solo, únicamente se puede asegurar la recaudación de los ingresos y no el destino de estos.

El deber de contribuir no es otra cosa que la sujeción a las leyes tributarias; o si se prefiere, la sujeción al poder tributario, que es la potestad legislativa en materia tributaria.²⁹² Falcón y Tella, sostiene que el deber tributario tiene su

²⁹⁰ Fernández Marín, Óp. Cit, pág. 14.

²⁹¹ Pauner Chulvi, Cristina; Óp. Cit.; pág. 295.

²⁹² Falcón y Tella, Ramón; Óp. Cit.; Pág. 73.

origen y fuerza únicamente en las leyes tributarias, mismas que por su característica de coacción resultan obligatorias para los contribuyentes.

El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan.²⁹³ Esta definición habla de la obligación de tributación que no es lo mismo que el deber de contribuir, sin embargo, hace referencia a la justificación del mismo principio de generalidad tributaria que es el contribuir a las necesidades del Estado.

Para Calvo existen dos clases de obligaciones, por una parte, las de contribución, que siguen lógicamente al deber de contribuir y que corresponden a los contribuyentes como consecuencia de manifestaciones concretas. De otro lado, las obligaciones de colaboración que nacen, no de una manifestación de esta capacidad, y si directamente de la ley autorizada como está por la Constitución para establecer prestaciones personales de carácter público.²⁹⁴

El autor asegura que existen dos clases de obligaciones que, se diferencian sustancialmente por la contraprestación económica, es decir, las de contribución y las de colaboración, sin embargo, no es que existan dos clases de obligaciones, sino que existe una diferencia entre el deber y la contribución y es precisamente la contraprestación pecuniaria la que define la diferencia.

Calvo otorga una definición muy clara entre la diferencia entre deber y obligación, la última se refiere fundamentalmente al pago de impuestos, al pago de una contribución, el deber constituye una obligación que no es cuantiosa, sino que se trata de actos específicos que la legislación señala, como el deber de colaboración al compartir información que la autoridad fiscal requiera, o el llevar la contabilidad de la manera previamente establecida por los ordenamientos fiscales.

El deber de contribuir está orientado a la consecución de determinados fines, por lo que no puede tener como objetivo único un interés meramente recaudatorio, sino que debe procederse de acuerdo con los mencionados principios constitucionales para obtener la redistribución de la renta y la riqueza

²⁹³ García Dorado, Francisco; Óp. Cit.; Pág. 230.

²⁹⁴ Calvo ortega, Rafael; ¿Hay un principio de justicia tributaria?; Óp. Cit.; pág. 86.

que permita una mayor igualdad material de los ciudadanos. Se convierte en un principio del Estado social y democrático de derecho susceptible de protección.²⁹⁵

Escribano sostiene que a diferencia del principio de generalidad tributaria y el deber de contribuir radica principalmente en que en el segundo no sólo se refiere a la recaudación, sino que incluso tiene repercusiones inmediatas en el derecho financiero, como la redistribución de la riqueza mediante el derecho presupuestario, lo que hace posible el funcionamiento de un Estado democrático.

La consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo, de lo contrario las funciones del Estado se paralizarían.²⁹⁶ Villaseñor, argumenta que la característica esencial de una obligación es la coacción para realizar el cobro del tributo, mismo que a contrario sensu se entiende que el deber de contribuir no sólo implica el pago de impuestos, sino que contempla todas las obligaciones que la autoridad exige a los contribuyentes.

El deber de contribuir se trata de un principio del Estado Social digno de protección. Ello permite que la Administración pueda gozar de importantes potestades que suponen una restricción de alguno de los derechos fundamentales del contribuyente, para que la recaudación se realice conforme al diseño realizado por el legislador. Ahora bien, ello sólo es admisible, desde nuestro punto de vista, si las facultades señaladas son estrictamente necesarias para el cumplimiento de dicho fin público, debiendo respetar, además, el resto de principios y valores constitucionales.²⁹⁷

De lo anterior se puede concluir que la exigencia del funcionamiento del Estado a través de la recaudación puede llegar a legitimar el menoscabo de algunos derechos fundamentales de los contribuyentes, con el argumento de que cubrir las necesidades elementales del Estado es un fin superior al interés individual, sin embargo, no puede existir ningún argumento que justifique la violación de derechos fundamentales.

Todas las potestades recaudatorias del Estado tienen un carácter instrumental respecto al deber de contribuir, que ha de ser configurado de acuerdo a los

²⁹⁵ Cfr. Escribano, Francisco; Derecho Financiero Constitucional; Óp. Cit.; Pág. 407

²⁹⁶ Curiel Villaseñor, Omar; Principios Tributarios; Ediciones Fiscales ISEF; México, 2001; pág.19.

²⁹⁷ Escribano, Francisco; Óp. Cit.; Pág. 409.

principios y valores constitucionales.²⁹⁸ Añoveros pone de manifiesto la razón instrumental del Estado en el derecho fiscal, cuyo único fin es el deber de contribuir, sin embargo, señala que esta razón actúa dentro de los límites de los principios del derecho tributario, mismos que se estudiaron en un principio.

La constitucionalización del deber de contribuir permite que la atribución de potestades a través de leyes encuentre su fundamento en la propia Constitución. Por tanto, resulta plenamente compatible con la misma atribución a la Administración de importantes potestades que puedan suponer una restricción de derechos fundamentales.²⁹⁹

Los principios tributarios, si bien como se estudió en un principio son guías y fines últimos que persigue el derecho tributario, por regla general se encuentran consagrados en la Constitución como norma suprema de cada país; partiendo de un marco jurídico para el actuar de las autoridades fiscales.

El conflicto entre la eficacia administrativa y el deber de contribuir sólo es posible por un mal entendimiento del primero de los principios, pues la eficacia debe ir dirigida también a conseguir un máximo de respeto posible de los derechos fundamentales, de tal modo que se puede afirmar que los mismos dan contenido, entre otros, al principio de eficacia.³⁰⁰

Diversos autores coinciden en que el deber de contribuir y el principio de generalidad tributaria, son herramientas que pretende utilizar el Estado para tratar de justificar la violación a los derechos de los contribuyentes, sin embargo, para que un Estado sea auténticamente democrático, debe elementalmente respetar los derechos de sus gobernados.

Toda persona tiene el natural derecho de recibir ayuda de la sociedad a la cual pertenezca, y que la sociedad tiene el deber de prestar la ayuda a cada uno de los individuos que la integre, luego entonces nos encontramos con que la correspondencia a ese indudable derecho es el deber de aportar los medios

²⁹⁸ Jaime, García Añoveros. Una Nueva Ley General Tributaria; Civitas. Revista española de derecho financiero, No. 90; 1996; Pág. 213.

²⁹⁹ Fernando, Garrido Falla; Tratado de derecho Administrativo; tecno; España, 2010; Pág. 19.

³⁰⁰ José, Ruiz García; Secreto Bancario y Hacienda Pública; Civitas; España, 1988; Pág. 121.

necesarios para que la sociedad pueda cumplir su misión, es decir: el deber de contribuir fiscalmente.³⁰¹

Higuera pone de relieve la importancia del deber de contribuir para el funcionamiento del Estado, al igual que Alexy, sostiene que el Estado es el encargado no solo de respetar los derechos fundamentales, sino en algunos casos proveerlos a sus gobernados, esto solo es posible a través de la planificación fiscal.

Para el caso que nos ocupa, la obligación de contribuir encuentra un límite constitucional: el gasto público; por lo cual sólo se contribuirá para subsanar los gastos previstos por el Estado, fundamentado en la Teoría del Beneficio. El contribuir no sólo puede entenderse en la acción de dar, sino también en la de hacer; el contribuir no sólo puede entenderse en la acción de dar, sino también en la de hacer; o en la de ahorrar.³⁰²

Como bien se establece en la anterior definición el deber de contribuir no sólo se refiere a la obligación de contribuir, es decir, a la recaudación; sino a las obligaciones que no son pecuniarias, como la presentación de declaraciones; bajo el mismo concepto el autor señala que el concepto aplica a la actividad del Estado, al planear finanzas públicas sanas.

Ahora bien, sobre el cumplimiento del deber, es decir la tributación con arreglo a la capacidad económica, esta idea de justicia tributaria antecede a los actuales movimientos constitucionales garantistas y las posiciones dogmáticas contemporáneas que proponen la construcción de un derecho fundamental; pues a criterio de algunos autores, es de hecho connatural a la idea misma de tributo.³⁰³

Como se mencionó anteriormente, los principios tributarios al igual que los derechos fundamentales sólo pueden ser entendidos de manera indivisible, por lo que resulta necesario que para que el deber de contribuir sea legítimo debe contener el principio de capacidad contributiva como elemento principal del mismo.

³⁰¹ Higuera Udías, Gonzalo; Óp. Cit.; Pág. 7.

³⁰² Curiel Villaseñor, Omar; Óp. Cit.; pág. 33-24.

³⁰³ Tejerizo López J.M.: La causa de los tributos; Revista Hacienda Publica Española; N° 64, Madrid, Ministerio de Hacienda – IEF, 1980, pp. 224-231.

El fundamento constitutivo del deber, contiene un límite al poder tributario, puesto que su función es emitir un mandato al legislador para que aplique principios fundamentales vinculados a valores superiores de justicia e igualdad.³⁰⁴ El deber de contribuir al igual que el principio de generalidad tributaria, antes de ser una obligación a los gobernados, es una orden al legislador para que provea de los mecanismos legales necesarios para la consecución de los tributos, que en todo momento deben estar constituidos por el principio de justicia tributaria.

El deber de contribuir al gasto público a través de un sistema tributario justo sobre la base de un conjunto determinado de principios; en ese sentido, se constitucionaliza un verdadero «deber fundamental».³⁰⁵ Rubio, reafirma que el verdadero valor coaccionador del Estado que requiere para la captación de recursos públicos depende fundamentalmente de que el deber de contribuir esté constituido por los principios tributarios.

El principio de capacidad contributiva como límite a la obligación de contribuir a los gastos públicos no legitima de modo alguno un derecho a no pagar impuestos, si la política presupuestaria y el destino de los gastos no concuerdan o son contrapuestos con ideas o creencias del ciudadano sobre la equidad del gasto.³⁰⁶

De lo anterior se realza la íntima relación del deber de contribuir con el principio de capacidad contributiva, más allá de representar un límite al Estado, constituye un elemento esencial del mismo, la justicia tributaria sólo existe cuando todos los elementos coexisten.

Como característica positiva el deber de contribuir tiene una doble connotación desde su concepción constitucional, por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona; por otra, supone la medida del deber

³⁰⁴ Pérez Royo F.: Óp. Cit.; p. 90.

³⁰⁵ Rubio Llorente F.: Los deberes constitucionales, Revista Española de Derecho Constitucional, N° 62, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 21.

³⁰⁶ Cfr. Rodríguez Bereijo A; El deber de contribuir como deber constitucional... óp. cit., pp. 9-10.

de contribuir: la medida de un deber de solidaridad hacia los demás hombres que se lleva a la práctica con la mediación del Estado.³⁰⁷

Este autor quien se ha dedicado de manera magistral a exponer la teoría del bien común en el sistema tributario alemán resalta el doble concepto del deber de contribuir, como un derecho de los ciudadanos incluso como derecho fundamental a la dignidad humana y la obligación de contribuir con los gastos públicos por un principio de solidaridad social.

Una adecuada caracterización debe partir del precepto constitucional en que se consagra el deber de tributación. En este precepto se concretan los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no alcance confiscatorio, como ramas o ideas de un único principio, el de justicia.³⁰⁸

Esta definición es una de las más completas que existen del deber de contribuir, como conclusión del mismo es un concepto que resume y en el que coexisten todos los principios de derecho tributario, como ejemplo claro de un principio único de justicia tributaria.

El deber de contribuir a los gastos tiene como fundamento no la individualización del beneficio general o particular que los individuos reciben del Estado, sino el deber de solidaridad política.³⁰⁹ Micheli, siguiendo la teoría de la solidaridad, establecida en la doctrina tributaria alemana; sostiene que el elemento primordial al deber de contribuir es su característica de generalidad, la obligación de todo ciudadano a contribuir al gasto público.

³⁰⁷ Herrera Molina Pedro; Óp. Cit.; pp. 82-83.

³⁰⁸ Sáinz de Bujanda, Fernando; Óp. Cit.; p. 99.

³⁰⁹ Micheli Gian, Antonio; Curso de Derecho Tributario; 2ª ed; Depalama; Argentina, 1982. P. 322

Capítulo III.

Derecho Comparado.

Sumario: 1. España. 1.1. Constitución Española. 1.1.1. Principios Tributarios. 1.2. Ley General Tributaria. 1.2.1. Método de estimación indirecta. 1.2.2. Actuaciones con orden judicial. 1.2.3. Consultas tributarias escritas. 2. Derecho de la Unión Europea. 2.1. Convenio Europeo de Derechos Humanos. 2.2. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. 3. Instrumentos Internacionales de los cuales México forma parte. 3.1. Pacto San José. 4. Legislación Argentina y Chilena en materia tributaria.

En el presente Capítulo, se realizará un ejercicio de derecho comparado, atendiendo para ello, y principalmente se atenderá al país español, debido a la relación en lengua y estrecha relación cultural que existe entre ambos países, que no es necesaria de explicar.

De igual manera es necesario mencionar que para la presente investigación se realizó una estancia de investigación en la Universidad de Granada. Así como es importante resaltar el gran desarrollo que la doctrina española ha generado respecto del tema de estudio.

Por dichas razones analizará los procedimientos que resultan similares en la legislación mexicana, y que tienen una diferencia sustancial en atención al respeto de los derechos fundamentales; separando para el estudio, los ordenamientos legales que norman dichos procedimientos; por lo que el presente capítulo servirá como base para estudiar los procedimientos establecidos en la legislación mexicana, mismos que se analizarán el cuarto capítulo.

Respecto a la Constitución española, se analizará en particular, cuál es el precepto que consagra todo el sistema tributario de dicho país; se estudiará

cuáles son los principios tributarios que la misma recoge, y que similitud o diferencia guarda con el ordenamiento mexicano.

Por lo que respecta a la Ley General Tributaria, siendo esta la legislación principal en materia fiscal, equiparándose la misma con el Código Fiscal de la Federación, en nuestro país; donde se establecen a grandes rasgos, los procedimientos, las facultades de las autoridades y derechos de los contribuyentes, se analizarán de manera general y solo para ejemplificar, los procedimientos que tengan similitud con la legislación mexicana.

En este sentido el primer procedimiento que se analizará respecto de la Ley General Tributaria, es el procedimiento de estimación indirecta; para tal efecto se estudiará, los preceptos legales, que la regulan, en que supuestos de hecho se configura dicha figura; cuáles son las facultades de las autoridades; de la misma manera se atenderá los criterios jurisprudenciales que resultan relevantes para dicha estimación y su relación con los derechos de los contribuyentes.

El segundo procedimiento establecido en la Ley General Tributaria que se analizará en este capítulo, son las actuaciones con orden judicial; para tal efecto se establecerá, en qué casos es necesario la orden judicial; se estudiará que se considera como domicilio constitucionalmente protegido y su relación con las actuaciones de las autoridades fiscales; por lo que se atenderá a las sentencias y criterios jurisprudenciales que fijen una postura específica entre dicho procedimiento y los derechos de los contribuyentes.

De igual manera se establecerá la forma, en la que se obliga a los contribuyentes a presentar tanto declaraciones como recursos administrativos y consultas, atendiendo principalmente a su forma, así como la relación que la autoridad fiscales establece respecto de los medios electrónicos y el deber de contribuir, para tal efecto se atenderá principalmente a la legislación aplicable y a la doctrina.

En atención a la particularidad del país español, se analizará el derecho supranacional al que está supeditado, es decir, el Derecho de la Unión Europea, para tal efecto se estudiará los Instrumentos Internacionales que tengan una relación directa con los derechos fundamentales, tales como el

Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea; estableciendo la relación que ambos guardan con el derecho tributario y los derechos de los contribuyentes.

Respecto de los Instrumentos Internacionales de los cuáles México forma parte, conviene aclarar que son numerosos los que se refieren a materia de derechos fundamentales, sin embargo, para efectos de la investigación se estudiará únicamente el Pacto de San José, al ser el único instrumento que establece expresamente derechos relacionados con la materia fiscal.

Finalmente, y a petición del Comité, se estudiará de manera general, la legislación Argentina y Chile, con el objetivo de ejemplificar a grandes rasgos los procedimientos más relevantes en dicha legislación y como se relacionan con los establecidos en México.

1.- España.

En este apartado se analizará determinados procedimientos que existen en la legislación española que son equiparables o similares a los procedimientos en el ordenamiento tributario mexicano, para más tarde realizar un estudio comparativo entre ambos procedimientos, sus similitudes y diferencias.

Los ejemplos que se analizarán en este capítulo son procedimientos existentes en las dos legislaciones, y que como característica principal tienen un efecto inmediato en los derechos de los contribuyentes. Para la practicidad de este estudio los ejemplos se dividirán en un primer momento por país y en segundo lugar atendiendo a la legislación que contiene el procedimiento.

1.1.- Constitución Española.

Siendo la norma suprema de este país, se analizará los principios tributarios que en ella se mencionan si son diferentes o similares a los que nuestra Constitución establece.

1.1.1.- Principios Tributarios.

Los principios tributarios constitucionales serán diferentes atendiendo a la legislación de cada país, en este caso España, recoge más principios tributarios que nuestra constitución.

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Como se analizó en el primer Capítulo y la doctrina que se desarrolló en el mismo, la mayoría en su caso española, esto se debe a que a diferencia de nuestro país los principios tributarios se encuentran establecidos de manera expresa en la Constitución; debido a la importancia que tienen los mismos en el sistema tributario.

Los principios tributarios son aquellos que rigen el ordenamiento fiscal, son los elementos de existencia que deben contener todo el sistema fiscal, de los que sin ellos sería injusto dicho sistema.

Los principios materiales de justicia financiera constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando al sistema de producción normativa en la órbita financiera y en la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el conjunto esencial de tales principios.³¹⁰

Para la Doctrina española los principios tributarios establecen límites para el legislador en la producción legislativa de ordenamientos tributarios, mismos que deben de considerar en todo momento la capacidad económica; y los demás principios, cuya validez de los actos tributarios dependen de que se respeten los mismos.

El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios constitucionales que delimitan el poder fiscal del Estado, distribuyen las facultades entre los diferentes niveles de la organización estatal y establecen los límites a su ejercicio, ya sea en forma directa, ya sea indirectamente por

³¹⁰ Martínez Lago, Op. Cit.; Pág.79.

principios y garantías de derechos que la Constitución protege, cuando ellos sean cercenados por el poder fiscal.³¹¹

Así como el derecho constitucional establece entre otros ordenamientos, la división de poderes, la atribución de los mismos y los deberes y derechos de los ciudadanos; por lo que el derecho tributario constitucional señala las atribuciones de los ordenamientos tributarios, así como los derechos y deberes de los contribuyentes.

Para Delgado en el diseño de un sistema tributario deben seguirse los principios de eficiencia, equidad, simplicidad y flexibilidad. No debe olvidarse que el principal objetivo de la imposición es la recaudación³¹² Si bien es cierto, los principios tributarios son los ejes rectores del todo el sistema fiscal, estos están destinados a una sola finalidad, que es la recaudación de los tributos.

El derecho constitucional tributario, se refiere a un conjunto de normas, pertenecientes al Derecho constitucional, cuyo contenido hace mención a la caracterización que debe tener el derecho tributario. Es la parte del derecho constitucional que regula la conformación del derecho tributario, de las instituciones tributarias consideradas como fundamentales o básicas para el constituyente.³¹³

La principal característica del derecho tributario constitucional, es que el mismo es una rama del derecho constitucional, lo cual pone de relevancia la obligatoriedad y la importancia de establecer los principios tributarios en la Constitución, de esta manera, constituyen una orden al legislador para observarlos en todo el ordenamiento tributario.

Calvo Ortega sostiene que el sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlo en los principios de igualdad y progresividad. La razón es que aquellos (generalidad y capacidad) se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo.³¹⁴ Aunque para algunos autores como es el caso, sostiene que existe una escala de importancia de los

³¹¹ Jarach Dino; Curso superior de Derecho Tributario; Op. Cit.; pág. 24.

³¹² Delgado Rivero Francisco et. al., Op.Cit.; pág.87.

³¹³ Naviera de Casanova, Gustavo; Op.Cit.; Pág. 25.

³¹⁴ Calvo Ortega, Rafael; ¿Hay un principio de justicia tributaria?; Op.Cit.; pág. 23.

principios tributarios, siendo unos más importantes que otros; hay que mencionar que los establecidos en el segundo capítulo son los principios necesarios para la existencia de un sistema tributario justo.

El sistema de tributos ha de cumplir su función principal: la de procurar ingresos públicos suficientes para asegurar la financiación de los gastos públicos, en la proporción que el sistema constitucional le atribuya, según la justicia financiera. Deben ser instrumentos al servicio de la política económica y social.³¹⁵

La principal función de los tributos es la de recaudar los ingresos necesarios para el gasto público, esta recaudación debe estar regulada por la Ley Suprema de cada país, en este caso la Constitución, misma que regulará el derecho fiscal y financiero del Estado.

Existe un gran desarrollo por parte del derecho a nivel global, progreso al que debe incorporarse el Derecho Tributario, pero debe hacerlo con la finalidad de conseguir una mayor realización de los derechos fundamentales que afectan a la dignidad de los ciudadanos. Las alteraciones que deben producirse en el sistema tributario como consecuencia de la globalización, tienen que tomar en consideración la justicia financiera en el binomio indisoluble ingreso-gasto.³¹⁶

El progreso del derecho tributario debe de realizarse en función de la justicia tributaria, tomando en consideración la justicia distributiva; es de esta manera como el derecho tributario puede atender a la exigencia de la globalización para la protección de los derechos fundamentales.

No cabe duda alguna que un sistema tributario que no respete alguno o varios de los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, y legalidad no sería un sistema basado en la justicia.³¹⁷ Atxabal sintetiza la necesidad de los principios tributarios en el sistema fiscal; principios que deben respetarse de una manera indivisible, los principios deben de coexistir y ser indisolubles, sólo así el sistema tributario puede ser legítimo y justo.

³¹⁵ Delgado Rivero Francisco et. al., Op. Cit; pàg.72.

³¹⁶ Martín Delgado, José, Op.Cit.; pág. 102.

³¹⁷ Atxabal Rada, Alberto; Op.Cit.; Pág. 48.

Los principios tributarios no hayan justificación de manera separada sino que entre ellos impera una comprensible vinculación, al ser la afirmación de un mismo ideal, la distribución justa de la carga tributaria.³¹⁸ Sánchez pone de manifiesto la característica de indivisibilidad de los principios tributarios, característica que obliga al sistema tributario a no dejar de lado a ninguno de sus componentes, la existencia de los principios depende de que la misma sea en conjunto.

El sistema financiero en su conjunto asume la tarea de realizar la justicia distributiva tanto en la vertiente de los ingresos, distribuyendo las cargas de forma que quién más tenga más aporte, como en la vertiente de los gastos que se repartirán de forma equitativa de acuerdo con criterios de eficiencia y economía. La fórmula del Estado democrático de derecho se identifica.³¹⁹

Como se puede observar en la anterior definición queda expuesta la necesidad de justicia tributaria y distributiva, en atención a la capacidad económica de los contribuyentes, realizando esta distribución de manera eficiente y atendiendo a las necesidades del propio Estado.

El acto por cual se crea la obligación de pagar el impuesto es la imposición. Este acto debe obedecer a las condiciones del Estado constitucional y debe estar regido por el derecho.³²⁰ Mayer sostiene que la principal característica del impuesto es la coacción, es decir, la fuerza del Estado para exigir el pago de los tributos, dicha fuerza debe su observancia a la Constitución, por lo que es importante que los principios tributarios sean observados en el texto de la misma.

Una vez analizada la teoría española respecto de los principios tributarios, se puede afirmar la gran importancia que los mismos tienen en el sistema tributario de ese país, por lo que no sólo el ordenamiento fiscal lo define, sino que se encarga que dichos principios tengan tal coacción que sean una obligación de observancia para el legislador al momento de promulgar las leyes tributarias; el respeto y obediencia a dichos principios compromete todo el sistema fiscal de dicho país.

³¹⁸ Sánchez Sánchez, Eva; Op.Cit.; Pág. 170.

³¹⁹ Pauner Chulvi, Cristina; Op.Cit.; pág. 90.

³²⁰ Mayer, Otto; Op. Cit.; Pág. 199.

Habiendo analizado la doctrina española atenderemos a las decisiones judiciales, que constituye doctrina judicial, ya sea del Tribunal Superior Español y del Tribunal Constitucional, mismas sentencias que son de observancia obligatoria para los demás tribunales y para las mismas autoridades fiscales.

Tal **generalidad**, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto la alusión "Intuitu personae", la acepción de personas. La **generalidad**, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación, según expresa el artículo 14 de la Constitución.³²¹

En esta sentencia se puede claramente observar que al igual que la doctrina española, sus tribunales coinciden en que el principio de generalidad tributaria, es un principio que coincide con el de igualdad, mismo que cuya premisa es la no discriminación, en la ley tributaria se busca que las personas con mismas características estén sujetas al mismo gravamen.

Y sobre este particular, es necesario precisar en primer lugar que los principios constitucionales invocados por los recurrentes (irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad), como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.³²²

Nuevamente y en concordancia con la doctrina, la jurisprudencia señala que los principios tributarios contenidos en la Constitución y que han sido estudiados a lo largo de esta investigación son principios indivisibles, que no pueden existir el uno sin el otro, y son principios rectores de todo el ordenamiento tributario haciendo de su observancia un requisito existencial del mismo.

Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.³²³

El Tribunal Superior Español pone de relieve la dualidad que conlleva el deber de contribuir, por un lado la obligación de los contribuyentes a contribuir al gasto público, y por el otro el poder de coacción que tiene el deber de contribuir

³²¹ Sentencia del Tribunal Superior Español STS 2 junio 1986 (núm. resolución 10524/1986)

³²² Sentencia del Tribunal Superior Español 76/1990, de 26 de abril.

³²³ Ídem.

para con el Estado, es decir, establece las obligaciones de los órganos del Estado para la recaudación de dichos ingresos.

Sin embargo, el anterior razonamiento realza la acción del Estado de legitimar la violación a los derechos fundamentales del contribuyente, so pena de garantizar la recaudación del Estado para satisfacer las necesidades del mismo, en esta sentencia se reconoce y confirma la hipótesis planteada en esta investigación, el uso del principio de generalidad tributaria como discurso legitimador de la violación a los derechos de los contribuyentes.

La igualdad ante o en la Ley que, como hemos dicho en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación.³²⁴

Respecto del principio de igualdad, como se ha explicado con anterioridad, existe una igualdad que es referente al trato en la ley, dicho principio además de constituir un derecho de todos los ciudadanos, es una orden directa al legislador para crear la normativa aplicable bajo ese principio.

Ahora bien, aunque la Ley es la “expresión de la voluntad popular”, como dice el preámbulo de la Constitución, sin embargo en un régimen constitucional también el Poder Legislativo está sujeto a la Constitución, y es misión de este Tribunal Constitucional velar por que se mantenga esa sujeción, que no es más que otra forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente.³²⁵

Como se analizó en el Capítulo anterior, el principio de generalidad tributaria entraña per se, un mandato del Constituyente al legislador; mandato que al igual que en nuestro país debe su fuerza de acción a la misma forma democrática del Estado.

Antes de nada es necesario precisar que la “justicia tributaria” no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad).³²⁶

El Tribunal Superior Español, realiza una interpretación del principio de justicia tributaria que coincide con la doctrina, de esta manera dicho principio es abstracto, y es la finalidad última del sistema fiscal, el principio de justicia sólo puede existir si se respetan todos los principios que lo conforman.

No se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del

³²⁴ Ídem.

³²⁵ Sentencia del Tribunal Superior Español AUTO 222/2005, de 24 de mayo.

³²⁶ Ídem.

que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos.³²⁷

Al igual que muchos autores sostienen en esta sentencia se puede observar la importancia que se le otorga al mandato de contribuir, no como una simple obligación de los ciudadanos, sino como una orden inexcusable del Estado para que todos los ciudadanos contribuyan al gasto público.

Desde una perspectiva material el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad.³²⁸

Por lo que respecta al principio de generalidad tributaria, tanto la doctrina como la legislación y la jurisprudencia coinciden en la doble función del mismo, por una parte y tal y como se explicó al inicio del Capítulo anterior dicho principio nace como un derecho social, es decir, el derecho de todos los ciudadanos a que ninguno se encuentre exento de contribuir al gasto público por motivos personales y no justificados.

El principio *ne bis in idem* cuenta con un amplio arraigo en el Derecho de la Unión. Antes de que el Convenio Schengen y la Decisión marco sobre la orden de detención europea lo consagraran como límite al ejercicio del *ius puniendi* de los Estados miembros, antes incluso de la entrada en vigor del Protocolo 7 del CEDH, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia operaba con el principio en el terreno del Derecho de la competencia y en la jurisprudencia sobre función pública de la Unión.³²⁹

Como se puede observar en la anterior sentencia el Tribunal Europeo eleva el principio de *ne bis in idem* a una categoría superior, el principio de cosa juzgada debe ser respetado como un principio superior a los instrumentos internacionales, debido a que el mismo es considerado como derecho fundamental y por esto debe ser respetado por todos los ordenamientos legales así como por cualquier autoridad.

...los imperativos del art. 31.1 de la Constitución que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.³³⁰

Reafirmando la teoría española, la jurisprudencia sostiene que el principio de generalidad no puede entenderse sin el de capacidad contributiva, sin embargo

³²⁷ Sentencia del Tribunal Superior Español 182/1997, de 28 de octubre.

³²⁸ Ídem.

³²⁹ Sentencia del Tribunal de la Unión Europea, Asunto C-617/10; Åklagare contra Hans Åkerberg Fransson.

³³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional Español 27/1981, de 20 de julio.

y contrario a lo que sostiene la sentencia, los principios de legalidad y capacidad contributiva, no conforman límites del principio de generalidad, sino un complemento del mismo, los principios son indivisibles.

Los principios constitucionales invocados por los recurrentes: irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución - legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.³³¹

Como se puede observar de la sentencia anterior y tal y como lo sostiene Luño los principios del derecho son ejes rectores del todo el sistema legal, los principios tácitos cobran relevancia en cuanto son mencionados en los ordenamientos legales específicos como en el caso del derecho tributario.

De lo anterior se puede concluir que los criterios de los tribunales se encuentran en concordancia con la doctrina española respecto de los principios tributarios, al argumentar que los mismos constituyen ejes rectores de todo el sistema tributario, al principio de justicia solo puede existir si todos los elementos que lo integran coexisten en el dispositivo legal, lo que hace a los principios tributarios indivisibles.

Cabe resaltar las declaraciones del mismo tribunal al considerar al principio de generalidad tributaria como una razón superior, es decir, la obligación de contribuir al gasto público se convierte en razón de Estado para legitimar la violación a ciertos derechos de los contribuyentes.

1.2. Ley General Tributaria.

Al igual que en México la Ley General Tributaria constituye la ley de la materia, y en la cual se regula todas las actuaciones de las autoridades fiscales, cabe hacer mención que la misma señala cuales son los principios tributarios que existen en la legislación.

Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

³³¹ Ídem.

En este apartado y en atención a que ya se ha analizado los principios tributarios en los segmentos anteriores, solo cabe resaltar la importancia de los mismos para la legislación española, al citarlos en los primeros dispositivos del ordenamiento legal más importante en materia fiscal, la Ley General Tributaria, que sería el equivalente al Código Fiscal en nuestro país.

Como se puede observar de dicho dispositivo legal, enuncian los principios tributarios como capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, equidad y no confiscatoriedad, así como el principio de justicia, dichos principios pueden ser enunciados y definidos de manera diferente en cada Estado, sin embargo siempre concluyen con los mismos derechos necesarios para el funcionamiento del sistema tributario de cada nación.

1.2.1. Método de estimación indirecta.

El método de estimación indirecta es un procedimiento por el cual la autoridad fiscal está facultada para determinar de manera presuntiva los ingresos de los contribuyentes sujetos a revisión cuando no exista alguna otra manera de determinar sus ingresos.

Los ordenamientos legales en los Estados en los que se paguen impuestos, deben estar dotados de facultades para determinar de una manera presuntiva la declaración de los mismos cuando no existan elementos proporcionados por el contribuyente para determinar el pago de impuestos que debe realizar.

En este sentido en el presente apartado se analizará de qué manera la autoridad fiscal de España establece los lineamientos para determinar de manera presuntiva el pago de los tributos, cuales son los requisitos que contempla la Ley Tributaria para el caso.

Artículo 50. Base imponible: concepto y métodos de determinación.

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.
2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:
 - a) Estimación directa. b) Estimación objetiva. c) Estimación indirecta. ³³²

³³² Ley General Tributaria.

En primer lugar, y antes de analizar el método de estimación indirecta, es conveniente precisar que existen diversas maneras de determinar una base imponible, es decir, de determinar los impuestos a pagar, y son tres:

La estimación directa, que resulta la determinación más real y justa del sistema tributario, consiste en determinar los impuestos a pagar como resultado de hechos y pruebas documentales, tales como facturas, recibos de honorarios, gastos comprobados.

En segundo lugar la estimación objetiva, la cual cabe mencionar existía en el ordenamiento tributario mexicano hasta la reforma fiscal de 2014, donde se eliminó el régimen tributario conocido como REPECOS, el cuál permitía a los contribuyentes establecer una cuota fija, en el caso de España, no existe una cuota fija, sino que se fija la base fiscal en la medida de diversas características como metros cuadrados del local, hay que resaltar que dicha estimación es a elección del contribuyente.

Finalmente el método de estimación indirecta el cuál se estudiara a continuación:

Artículo 53. Método de estimación indirecta.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley.³³³

Como se puede observar del dispositivo anterior, la manera de determinar los tributos por estimación indirecta, aplica cuando no existe manera de poder determinar la base imponible por ninguno de los métodos anteriores, y se utilizaran para ello, los datos que puedan evidenciar las ganancias de los contribuyentes.

De la regulación llevada a cabo por el citado precepto se desprende que la mera concurrencia de alguna de las circunstancias contenidas en el art. 53 de la LGT no determina de forma automática la aplicación del método de estimación indirecta en el supuesto de que, de los datos y antecedentes

³³³ *Ibíd.*em.

obtenidos en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota en régimen de estimación directa u objetiva.³³⁴

Como bien lo señala la doctrina y coincidiendo con la legislación, el método de estimación indirecta es un método alternativo, y que sólo faculta a las autoridades tributarias a utilizarlo siempre y cuando no exista otra alternativa para establecer la base gravable.

Artículo 158. Aplicación del método de estimación indirecta.

1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas indicadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

- a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.
- b) Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

Podrán utilizarse datos de ejercicios anteriores o posteriores al regularizado en los que disponga de información que se considere suficiente y fiable. En especial, podrá utilizarse información correspondiente al momento de desarrollo de la actuación inspectora, que podrá considerarse aplicable a los ejercicios anteriores, salvo que se justifique y cuantifique, por la Inspección o por el obligado tributario, que procede efectuar ajustes en dichos datos.³³⁵

Del dispositivo anterior se puede destacar que existe la obligación por parte de las autoridades tributarias para consagrar en las actas respectivas los motivos y razones por las cuales se procede a determinar de manera estimativa; así como los datos que tomarán en consideración para realizar dicha estimación.

Artículo 193. Estimación indirecta de bases o cuotas.

1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por

³³⁴ Calvo Vérguez, Juan: La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables; Crónica Tributaria; Instituto de Estudio Fiscales; Boletín 2/2010; Pág. 5.

³³⁵ Ley General Tributaria.

si sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concorra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

5. Cuando los datos utilizados para la estimación indirecta a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, procedan de la propia Administración tributaria, se utilizarán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario. En particular, se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones.³³⁶

Hay que resaltar que el dispositivo anteriormente citado establece claramente que no basta con que se configure una situación establecida por dicho artículo para que proceda la estimación indirecta, sino que es exigencia indispensable que no pueda existir otra manera de determinar la base gravable, más que la determinación indirecta.

Se vino así a ratificar el carácter subsidiario de este régimen de estimación de la base, al que únicamente resulta posible acudir cuando realmente la inspección no pueda determinar la base imponible del impuesto respectivo de forma directa.³³⁷ Calvo resalta al igual que la legislación citada la característica de subsidiariedad de dicho método, el cual sólo encuentra su justificación cuando no existe otra manera de establecer los impuestos debidos.

Precisamente de su carácter de método subsidiario, que sólo puede ser aplicado cuando la Administración tributaria no pueda determinar la base imponible de forma completa, deriva la exigencia de implementar el método de estimación indirecta en un procedimiento inspector. Esta imposibilidad no se puede acreditar en el seno de un procedimiento en el que los órganos actuantes tengan facultades limitadas de comprobación.

³³⁶ REAL DECRETO 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

³³⁷ Calvo Vérguez, Juan: Óp. Cit.; Pág. 6.

Desde nuestro punto de vista con la utilización de la expresión “incumplimiento absoluto” se está dando a entender que esta circunstancia sólo se producirá cuando haya sido inevitable aplicar la estimación indirecta, máxime si tenemos en cuenta que son esos inconvenientes los que se regulan en el art. 53 de la LGT a la hora de justificar la aplicación de dicho método de estimación de la base imponible.³³⁸

La anterior definición pone de relieve la característica imprescindible para que pueda justificarse la utilización del método de estimación indirecta y no la directa, y es el incumplimiento absoluta, que no exista posibilidad de establecer los impuestos debidos a la administración tributaria.

La Administración tributaria puede utilizar información de terceros contenida en sus bases de datos para efectuar las cuantificaciones del régimen de estimación indirecta de un obligado tributario, cuando disociando la identificación de los sujetos contenidos en la muestra de los datos contenidos en sus declaraciones tributarias asegure y preserve en todo caso el carácter reservado de los datos tributarios y mediante tal disociación no se limite el derecho de defensa del interesado.³³⁹

En cuanto a la disposición que faculta a las autoridades fiscales para poder hacer uso de información de terceros, la misma siempre se encuentra obligada a proteger la privacidad del contribuyente, sin embargo considera que no existe un agravante para el contribuyente auditado el que no pueda conocer el origen de tales señalamientos fiscales.

En todo caso, resulta necesario que la Administración justifique los medios elegidos para la determinación de las bases y explique los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos de forma que el contribuyente pueda hacerse cargo de la idoneidad o no de dichos medios y frente a ellos formular en su defensa cuantas alegaciones considere oportunas.³⁴⁰

Una vez que se ha justificado la utilización de este método para la estimación de la base imponible, es menester que la autoridad tributaria justifique los medios utilizados para dicha determinación so pena que debe de tratarse de los más adecuados en cada caso en particular.

Este régimen puede utilizarse para calcular, no la totalidad de la base imponible, sino únicamente alguno de sus elementos si existen anomalías sustanciales en la contabilidad y éstas impiden a la Inspección el conocimiento de uno de los elementos sustanciales en la determinación del beneficio, como es la variación de existencias, aun cuando no lo impidan respecto de otros elementos u otros ejercicios. La estimación

³³⁸ *Ibíd*em; Pág. 4.

³³⁹ Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central 07574/2015/00/00 de fecha 04/04/2017.

³⁴⁰ *Ídem*.

indirecta, no obstante, ha de aproximarse lo más posible al rendimiento neto que se hubiera fijado en el caso de aplicar un régimen normal de estimación.³⁴¹

Reforzando la idea de un método totalmente subsidiario los tribunales concuerdan en que dicha determinación presuntiva debe usarse únicamente para la parte del impuesto que no haya podido determinarse de manera directa, y que dicha estimación debe ser lo más cercana posible a una determinación directa.

La "estimación indirecta" es un método subsidiario de los otros dos en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular.³⁴²

Finalmente mediante sentencia el Tribunal Superior Español concuerda con lo esgrimido en la legislación y lo que sostiene la doctrina, el método de estimación indirecta solo puede ser utilizado de manera subsidiaria y siempre que no exista posibilidad alguna de establecer la base de los tributos mediante determinación directa u objetiva.

La estimación indirecta se configura como un método para cuantificar el tributo de carácter subsidiario respecto de los demás (estimación directa y objetiva), que sólo puede utilizarse como último recurso en aquellos casos en que la Administración tributaria no pueda conocer de otra forma los datos necesarios para calcular la base o la cuota tributaria.³⁴³

Coincidiendo con diversos autores la definición anterior resalta el carácter subsidiario de esta manera de determinar impuestos, como la última opción que tienen las autoridades fiscales para determinar la base de las liquidaciones tributarias.

En nuestra opinión, pueden llegar a existir anomalías sustanciales en contabilidad tales como omisiones o falseamientos contables que, sin embargo, no determinen la aplicación del método de estimación indirecta, al poder suplirse la información ocultada o falseada en los libros de contabilidad por otros medios de prueba que permitan la determinación directa de la base imponible.³⁴⁴

³⁴¹ Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central 02498/2014/00/00 de fecha 05/07/2016.

³⁴² Sentencia del Tribunal Superior Español 2142/2009, de 13 de marzo.

³⁴³ Todo Procedimiento Tributario 2008; Wolters Kluwer; España, 2007; Pág. 809.

³⁴⁴ Calvo Vérguez, Juan: Op. Cit.; Pág. 6.

En este sentido se puede afirmar que si bien pueden existir conductas que encuadren en las causales de procedencia de la estimación indirecta, la sólo existencia de alguno de estos elementos no justifica la aplicación de la misma, no puede existir otra justificación para la utilización de dicha determinación que la imposibilidad de realizarla vía directa.

1.2.2. Actuaciones con orden judicial.

A diferencia del derecho mexicano en España se requiere orden judicial para llevar a cabo actos dentro del domicilio fiscal, se analizará que se entiende por domicilio, cual es el tipo de domicilio constitucionalmente protegido y el derecho de inviolabilidad del mismo.

En este apartado se analizará los dispositivos legales aplicables, así como las resoluciones más relevantes que hayan emitido los órganos jurisdiccionales en el tema, finalmente se estudiará la doctrina encontrando diferencias entre éstas o los puntos en los que coincidan.

Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el **domicilio constitucionalmente protegido** de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.³⁴⁵

Del dispositivo transcrito se puede resaltar que existen dos requisitos indispensables en los que la autoridad fiscal puede revisar la contabilidad del contribuyente, y es por el consentimiento del mismo o de lo contrario por una orden judicial emitida por autoridad competente, cabe aclarar que estos requisitos sólo son necesarios cuando el domicilio que sea el constitucionalmente protegido, mismo que se definirá más adelante.

Artículo 142. *Facultades de la inspección de los tributos.*

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas

³⁴⁵ Ley General Tributaria.

a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley.³⁴⁶

El artículo anterior establece las facultades de inspección de las autoridades fiscales, en el cual se les otorga el poder de revisar no sólo los documentos concernientes a la contabilidad del contribuyente, sino los bienes del mismo que puedan servir para determinar la base de los tributos, el mismo artículo hace mención de los lugares que son susceptibles de verificación, como las fincas o negocios donde se realicen actividades económicas y no sólo en el domicilio fiscal.

Artículo 18.

2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en el sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.³⁴⁷

Basta reparar, en efecto, que, respecto a éstas, el **domicilio constitucionalmente protegido**, en cuanto *morada o habitación* de la persona, entraña una estrecha **vinculación con su ámbito de intimidad**.³⁴⁸

Como claramente lo establece la Constitución Española el derecho de no ser molestado en el domicilio de la persona se considera un derecho fundamental, haciendo del domicilio personal inviolable para las autoridades, cabe señalar que la misma Constitución supone un límite para considerar el domicilio constitucionalmente protegido, es decir, el lugar donde será necesario que para que las autoridades puedan entrar o registrar será indispensable la orden judicial emitida por autoridad competente.

La característica que toma en consideración la Constitución para determinar qué lugar se considera como domicilio constitucionalmente protegido es la relación de dicho lugar con el gobernado, el cual debe guardar una estrecha relación con la intimidad, por lo que únicamente menciona a la casa habitación como dicho domicilio.

En atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que

³⁴⁶ Ibídem.

³⁴⁷ Constitución Española.

³⁴⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional Español 69/1999, de 26 de abril.

puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.³⁴⁹

Respecto del dispositivo constitucional anteriormente citado, existieron diversas controversias en los tribunales, alegando que dicho ordenamiento no contemplaba los derechos de las personas jurídicas; en efecto, en un primer momento la inviolabilidad del domicilio sólo fue reservado para las personas físicas.

Sin embargo, no es hasta 1999 que el Tribunal Constitucional amplía este derecho a las personas morales o jurídicas, para que puedan gozar de la inviolabilidad del domicilio y el elemento base que toma en consideración para fundamentar la decisión es la intimidad, misma que está condicionada por la Constitución.

En este sentido únicamente los lugares que se consideren que guardan relación con la intimidad de las personas morales se encuentran constitucionalmente protegidas; es decir, aquellos lugares físicos de las personas morales en las que sea permitida la entrada a personal ajeno a la misma para el desarrollo de sus actividades.

Entrada y registro de los Inspectores de Hacienda en la sede de una sociedad. Necesidad de autorización judicial o de consentimiento, si se trata de espacios físicos que son indispensables para que pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros.³⁵⁰

Por su parte, el Tribunal Superior establece la necesidad de una orden judicial por parte de las autoridades fiscales para entrar e inspeccionar un domicilio de una persona moral, la cual establece que son los espacios en los que la misma lleve la contabilidad o la dirección de la misma y por esos motivos, la entrada se encuentre restringida al público en general.

En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.³⁵¹

³⁴⁹ Ídem.

³⁵⁰ Sentencia del Tribunal Superior Español 704/2004, 23 de abril de 2010.

³⁵¹ Ídem.

Por otro lado, el Tribunal es cauteloso en establecer de la misma manera que espacios físicos de las personas jurídicas se encuentran excluidas de la protección de la inviolabilidad del domicilio, como los que se encuentren abiertos al público en general, como las tiendas, así como los depósitos o almacenes.

Hay que hacer mención que si bien es cierto que los depósitos o almacenes de las personas morales no se encuentran generalmente abiertos al público en general, el Tribunal establece que dichos espacios no están destinados a la guarda y custodia de documento o a la dirección de la empresa, por lo que no son susceptibles de protección.

Por tanto, cabe entender que el núcleo esencial del domicilio constitucionalmente protegido es el domicilio en cuanto morada de las personas físicas y reducto último de su intimidad personal y familiar.³⁵²

Por lo que respecta a las personas físicas resulta mucho más sencillo establecer cuales espacios se encuentran protegidos, así el Tribunal reafirma lo señalado en la Constitución al establecer que se encuentra protegido el espacio donde las personas desarrollan su vida personal y familiar.

Artículo 8.-

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.³⁵³

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales al igual que la Constitución Española protege el derecho a la inviolabilidad del domicilio, señalando la justificación de la entrada al mismo, sólo por motivos de seguridad nacional o bienestar económico del país, y siempre que dicha entrada sea ordenada por autoridad judicial.

En este sentido cabe señalar que la entrada al domicilio protegido se encuentra justificada en materia tributaria, al ser el único objetivo la verificación de los hechos y elementos necesarios para determinar la base de los impuestos a pagar, y de esta manera contribuir al gasto público.

³⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional Español 69/1999, de 26 de marzo.

³⁵³ Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Es pertinente aclarar que si bien el Convenio citado constituye un instrumento internacional y no un ordenamiento legal propio de España, el mismo constituye un mandato de una organización supra nacional, al que está supeditado este país por voluntad propia y que se explicará en los siguientes apartados.

La noción de «domicilio» en el artículo 8.1 abarca no solamente el domicilio privado de una persona. Recuerda que la palabra «domicile» en la versión francesa del artículo 8 tiene una connotación más amplia que la palabra «home» (en la versión inglesa) y puede incluir, por ejemplo, el despacho profesional de una persona. Por lo tanto, «domicilio» debe ser considerado como incluyendo también el despacho profesional de una empresa dirigida por una persona privada, así como las oficinas de personas jurídicas, sedes y otros locales de negocios.³⁵⁴

En la evolución de la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio los particulares han pugnado por el reconocimiento y la ampliación de ese derecho para más espacios físicos que sean considerados como protegidos, y es así como el Tribunal Europeo finalmente y en una conquista de los derechos fundamentales considera a los despachos de profesionistas como domicilio constitucionalmente protegido, una vez más argumentando y basando el razonamiento de la sentencia en la estrecha relación de éste espacio físico con la intimidad propia de la actividad.

Artículo 91.

2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia.³⁵⁵

Resulta pertinente realizar la mención que si bien es cierto, las autoridades fiscales pueden ingresar al domicilio constitucionalmente protegido cuando exista el consentimiento del contribuyente, o de lo contrario con orden judicial, dicha orden deberá ser emitida por autoridad competente, que en el caso de materia tributaria el órgano competente para su emisión es el Juzgado de lo Contencioso Administrativo.

Artículo 12.

Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.³⁵⁶

³⁵⁴ Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 27 de septiembre de 2005.

³⁵⁵ Ley Orgánica del Poder Judicial.

³⁵⁶ Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Por su parte la Declaración Universal de los Derechos Humanos, protege de la misma manera el derecho fundamental a la protección del domicilio ante actos arbitrarios de las autoridades.

Artículo 7

Respeto de la vida privada y familiar

Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.³⁵⁷

En la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea en su artículo 7 a la inversa de la Constitución Española, el derecho que protege en la privacidad, tanto de la vida individual como familiar, por lo que el domicilio queda protegido en función de la privacidad que éste espacio otorga al gobernado.

...podría resultar inadecuado establecer distinciones precisas: se pueden desarrollar actividades vinculadas a una profesión o a un comercio en la propia casa, y actividades de orden personal en un despacho o un local comercial. Interpretar las palabras “vida privada” y “domicilio” de manera que incluyan ciertos locales o actividades profesionales o comerciales respondería al objeto y finalidad esenciales del art. 8: proteger al individuo contra las injerencias de los poderes públicos. Los Estados parte en el Convenio no se encontrarían indebidamente limitados, pues conservarían, en la medida autorizada por el apartado 2 del art 8, su derecho de injerencia y éste podría ir incluso más allá respecto de los locales o actividades profesionales que en otros casos.³⁵⁸

La sentencia del Tribunal Europeo establece la necesaria relación que debe prevalecer entre la privacidad protegida en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y las actividades profesionales o económicas que puede realizar el individuo. Es decir de la protección del espacio específico destinado a los despachos profesionistas o locales comerciales, sólo resulta protegido como una consecuencia del derecho de privacidad.

De ahí que, para que pueda cumplir esta finalidad preventiva que le corresponde, sea preciso que la resolución judicial que autorice la entrada en el domicilio se encuentre debidamente motivada, pues sólo de este modo es posible comprobar, por una parte, si el órgano judicial ha llevado a cabo una adecuada ponderación de los derechos o intereses en conflicto y, por otra, que, en su caso, autoriza la entrada del modo menos restrictivo posible del derecho a la inviolabilidad del domicilio.³⁵⁹

Respecto de las órdenes judiciales que son requeridas por la autoridad fiscal para ingresar al domicilio constitucionalmente protegido, el Tribunal Superior Español sostiene que las mismas deben estar debidamente motivada. Hay que resaltar que el Tribunal exige que el Juzgado que emita dicha orden realizando un ejercicio de ponderación de derechos.

³⁵⁷ Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea.

³⁵⁸ Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 27 de septiembre de 2005.

³⁵⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Español 139/2004, de 13 de septiembre.

Cabe resaltar el razonamiento del Tribunal al exigir la ponderación de derechos, entre el derecho fundamental de un domicilio constitucionalmente protegido y el resultado fiscal de la intromisión de dicho domicilio, es decir, los impuestos que sean determinados derivados de esa visita.

En definitiva, ha de concluirse que, desde la perspectiva constitucional, la resolución judicial por la que se autoriza la entrada en un domicilio se encontrará debidamente motivada y, consecuentemente, cumplirá la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, si a través de ella puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados y adoptando las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental que la misma implica se efectúe del modo menos restrictivo posible.³⁶⁰

Lo que resulta rescatable de esta sentencia del Tribunal es que al contrario de las anteriores sentencias estudiadas donde se defiende el valor fiscal como valor supremo que debe ser defendido por el Estado a costa de los derechos fundamentales de los contribuyentes. En esta sentencia el Tribunal exige una ponderación de derechos y sólo cuando esta ponderación considere ambos puntos de vista se emitirá dicha orden.

Artículo 19

[Restricción de los derechos fundamentales]

(3) Los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas con sede en el país, en tanto por su propia naturaleza sean aplicables a las mismas.³⁶¹

La Constitución alemana, considerada como la Constitución posmoderna más completa del mundo, establece que los derechos fundamentales que sean aplicados a las personas deben ser extendidos a todas las personas jurídicas que se encuentren en dicho país.

El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE) sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE.³⁶²

Contrario a las sentencias anteriormente citadas en este apartado, la anterior recurre a la razón fiscal que exigen las autoridades fiscales en las comunicaciones y los datos necesarios para el pago de los tributos, para legitimar la intromisión y violación al derecho fundamental de intimidad personal y familiar protegida por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y dejando evidentemente de lado la obligación de ponderar este derecho y la obligación que existe por parte del contribuyente.

³⁶⁰ Ídem.

³⁶¹ Ley Fundamental de Bonn (Constitución Alemana).

³⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional Español 16.6.2003 (Ar. RTC 2003\197).

Entendemos que un despacho profesional o una empresa, sea física o jurídica, hay una recepción se atiende a los que entran, y desde los ordenadores allí ubicados se tiene acceso a la contabilidad u otros documentos de la vida diaria de la sociedad que deben permanecer ajenos al conocimiento de terceros, la Inspección de Hacienda no podrá acceder a ese lugar si no tiene consentimiento del titular o autorización judicial.³⁶³

En este sentido se entiende que cualquier empresa o en su caso, un despacho de un profesionalista, tienen necesariamente espacios destinados para el uso exclusivo de su personal, y necesarios para la actividad económica de la empresa, estos lugares son considerados como constitucionalmente protegidos, y sólo puede acceder a ellos la autoridad fiscal por una orden judicial.

Cuando aparece la Agencia Tributaria con la obligación de contribuir, el derecho a la inviolabilidad del domicilio se relativiza en la práctica llegando, en algunos casos, a ser un mero trámite. Cada vez son más frecuentes las entradas de la Agencia Tributaria en las empresas en las que los inspectores enseñan al contribuyente el auto judicial que les autoriza no sólo a entrar sino también a llevarse cualquier documentación o soporte informático que pudiera tener transcendencia tributaria.³⁶⁴

La sensación en general de los contribuyentes coincide con los razonamientos de las primeras sentencias emitidas por el Tribunal Superior, al sostener la superioridad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que respetar un derecho fundamental de los contribuyentes como la inviolabilidad del domicilio.

En materia tributaria, las consecuencias de una actuación en el domicilio del obligado tributario vulnerando este derecho fundamental, además de las consecuencias penales que pudiera acarrear, llevará consigo la nulidad de las

³⁶³ Bosch Cholbi, José; “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, en ECJ Leading Cases, año III, vol. 20, post núm. 632 de 11-11-2014.

³⁶⁴ <http://www.andersentaxlegal.es/es/publicaciones-y-noticias/la-inviolabilidad-del-domicilio-un-derecho-descafeinado-cuando-interviene-la-agencia-tributaria.html>, consultado el 20 de Abril de 2018; 15:00 hrs.

actuaciones, así como la invalidez de las pruebas que se hayan podido obtener.³⁶⁵

Como se ha señalado anteriormente las dos únicas maneras legales para que la autoridad pueda ingresar a un domicilio considerado constitucionalmente protegido es por orden judicial o en su defecto mediante el consentimiento del contribuyente, si la autoridad no cuenta con ninguno de estos elementos todo lo actuado en dicha inspección será declarado nulo.

Este juicio de proporcionalidad se convierte en el canon de enjuiciamiento de la licitud de la autorización judicial de entrada en domicilio, en el que será posible integrar, con toda naturalidad, matizaciones respecto a la protección del domicilio de personas jurídicas.³⁶⁶

El derecho tributario realiza un ejercicio interesante y necesario al relacionar el principio de proporcionalidad tributaria con el derecho del domicilio constitucionalmente protegido, en el caso de esta investigación dicho derecho es analizado a la luz del principio de generalidad tributaria.

Tanto el deber de contribuir como los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos *gozan de reconocimiento constitucional*. El deber de contribuir a los gastos públicos está previsto en el artículo 31 de la Constitución Española y los derechos a la intimidad y a la protección de datos aparecen regulados como derechos fundamentales en el artículo 18 CE.³⁶⁷

Herrero realiza una observación muy precisa, al sostener que tanto el principio de generalidad tributaria, contenida en el deber de contribuir, así como el derecho a la intimidad, se encuentran ambos en la misma escala jurídica, los dos constituyen normas constitucionales y por lo tanto derechos fundamentales de los contribuyentes.

En entrada en el domicilio, la idoneidad supondrá valorar que la citada entrada no es inútil para alcanzar el fin que se persigue con esa entrada; la necesidad

³⁶⁵ Navarro Faure, Amparo; La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad; Crónica Tributaria; 1/2011; Pág.1

³⁶⁶ http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/entrada_en_domicilio_por_los_juzgados-ejecutoriedad_del_acto_administrativo_11_635305001.html, consultado el 20 de Abril de 2018; 15:00 hrs.

³⁶⁷ Herrero de Egaña, Juan; Intimidad, tributos y protección de datos personales; Revista InDret 2/2007; Pág. 4.

supondrá analizar que no existe otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida, y la proporcionalidad en sentido estricto supondrá ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio.³⁶⁸

Existen diversos requisitos que la orden judicial para autorizar la entrada al domicilio constitucionalmente protegido debe contener; como la idoneidad, estableciendo la entrada como el único medio para conseguir los datos para determinar los impuestos; y la proporcionalidad que exigirá una ponderación de derechos entre el principio de generalidad tributaria y el derecho fundamental de la protección al domicilio.

Los requisitos para la autorización judicial. El mandamiento que conceda el Juez ha de precisar los siguientes elementos: Personas que van a realizar las actuaciones. Descripción de los locales o zonas que han de registrar. Delimitación de los días y horario para realizar las actuaciones. Comunicación al Juez del resultado en la entrada y reconocimiento del domicilio.³⁶⁹

Habiendo analizado los requisitos de fondo y esenciales para la orden judicial que permita la entrada a las autoridades fiscales al domicilio constitucionalmente protegido; los requisitos de forma que debe contener dicha orden son esencialmente la descripción de la actuación de las autoridades, señalando hechos exactos como personas, lugar y hora que deba efectuarse la visita.

Si ese espacio físico no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, la Inspección de Hacienda podrá entrar o registrar en él si se desarrollan actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, o exista alguna prueba de los mismos.³⁷⁰

³⁶⁸ Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág.42.

³⁶⁹ Todo Procedimiento Tributario; CISS; España, 2007; Pág. 703; https://books.google.com.mx/books?id=2grlorh5q_wC&pg=PA703&lpg=PA703&dq=Autorizaci3n+judicial+para+la+entrada+en+el+domicilio+de+los+obligados+tributarios&source=bl&ots=td7Qc5Sk0Z&sig=3YpcvzLFhzKNKUo2MD8GIRdV_bs&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjM1ZLDj9naAhWqi1QKHT8BDdg4ChDoAQhCMAU#v=onepage&q=Autorizaci3n%20judicial%20para%20la%20entrada%20en%20el%20domicilio%20de%20los%20obligados%20tributarios&f=false, consultado el 23 de Abril de 2018; 15:00 hrs.

³⁷⁰ Bosch Cholbi, José; Op. Cit.; Pág. 11

La doctrina coincide con la jurisprudencia al establecer que no todos los espacios del domicilio de una persona ya sea física o moral pueden considerarse como constitucionalmente protegidos, en este caso la autoridad fiscal podrá acceder a estos espacios con la finalidad de recabar información que sirvan para establecer el pago de los impuestos.

En el caso de que el obligado tributario preste su conformidad a la entrada en su domicilio, dicho consentimiento puede ser limitado a ciertos espacios o a un periodo temporal, mismo que puede ser revocado, en ese caso deberán retirarse del domicilio y solicitar la autorización judicial.³⁷¹

Cabe precisar que incluso el consentimiento del contribuyente para entrar al domicilio constitucionalmente protegido, como un requisito indispensable para dicha acción, este consentimiento debe ser considerado como limitado a los espacios y tiempo que el contribuyente señale.

Se resalta en esta aclaración que dicho consentimiento puede ser revocado en cualquier momento obligando a la autoridad que se encuentre en su domicilio a retirarse inmediatamente, de esta forma se encuentra totalmente garantizado y protegido el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

La inviolabilidad del domicilio como un auténtico derecho fundamental establecido para garantizar el ámbito de privacidad de una persona dentro de un espacio limitado que esta elige, presenta una naturaleza especialmente reforzada.³⁷² Para Álvarez el derecho de la protección del domicilio se considera un derecho fundamental de los ciudadanos, el cual debe ser protegido por el Estado de manera especial, por la importancia que este derecho exige.

La conexión de la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad no es incompatible con que se otorgue tal derecho a las personas jurídicas. En el desarrollo de sus actividades las entidades jurídicas tienen un ámbito de privacidad cuya protección debe garantizar la Constitución. La intimidad, es un concepto que no tiene porqué circunscribirse exclusivamente a la intimidad familiar propia de las personas físicas, puede extenderse a la intimidad profesional o empresarial predicable de cualquier persona.³⁷³

Coincidiendo con la jurisprudencia, la doctrina sugiere que el derecho a la privacidad protegido por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión

³⁷¹ Delgado García, Ana; Los procedimientos en el ámbito tributario; OUC; España, 2008; Pág. 111.

³⁷² Álvarez Martínez, Joaquín; La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos; La Ley; Madrid, 2007; Pág. 114.

³⁷³ Navarro Faure, Amparo; Op. Cit.; Pág.44.

Europea, no es exclusivo de las personas físicas. Puesto que es un derecho susceptible de las personas jurídicas, ya que en el hecho las mismas necesitan de la privacidad para realizar sus actividades propias.

El derecho a la intimidad ha tenido que ceder ante el deber de contribuir a los gastos públicos, por tanto, el debate entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad *no es ya un debate de preferencia sino sólo sobre los límites* que determinan cuando una intromisión o injerencia en la intimidad deja de estar justificada y pasa a ser arbitraria.³⁷⁴

Para Herrero existe una clara evolución de la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio, misma que se evidencia en las sentencias del Tribunal Superior, donde el discurso que se maneja es de ponderación entre dicho derecho y el principio de generalidad tributaria; lo que se analiza en las sentencias es si dicha intromisión resulta arbitraria.

La inviolabilidad del domicilio es un derecho básico constitucional consagrado en el Art.18.2 de la Constitución, e implica que la entrada en un domicilio únicamente puede producirse en tres situaciones: por consentimientos del titular, por autorización judicial, y sin ninguna de estas dos premisas, en caso de flagrante delito.³⁷⁵

Finalmente la doctrina recuerda que existe un tercer supuesto para justificar la inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario, si en el caso de una visita para analizar los documentos necesarios para la determinación de los impuestos, sino existe el consentimiento del contribuyente o una orden judicial, la autoridad está facultada para entrar a un domicilio constitucionalmente protegido en caso de flagrante delito.

1.2.3. Medios tecnológicos y administración tributaria.

En este apartado se analizará la manera en que se realizan las consultas a las autoridades fiscales, y que efectos tienen éstas, cuáles son las diferencias con el derecho mexicano, atendiendo principalmente a la forma.

³⁷⁴ Herrero de Egaña, Juan; Op. Cit.; Pág. 8.

³⁷⁵ Huesca Boadilla, Ricardo; Procedimientos Tributarios; La Ley; España, 2007; Pág. 787.

Las consultas en el derecho tributario constituyen un derecho fundamental de los contribuyentes, no sólo a manera de aclaración de dudas, sino que las mismas tienen efectos vinculantes, lo que significa que los mismos tienen efectos jurídicos para el contribuyente.

Se atenderá principalmente a la forma de hacer las consultas, proyectando el acceso a tal forma, además se estudiará la manera en que las autoridades fiscales exigen la presentación de las declaraciones y como se relaciona con el principio de acceso a la justicia.

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.³⁷⁶

El precepto anteriormente transcrito señala claramente los requisitos de forma que deben contener las consultas a las autoridades fiscales, entre los cuales señalan los plazos, los actores de dicho derechos, y sobre todo la forma escrita en la que se deba presentar, y cumplir con lo establecido en el reglamento de la materia.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.³⁷⁷

Respecto de los efectos jurídicos de las consultas, resultan ser vinculantes, es decir, las mismas crean derechos, y no así obligaciones para los contribuyentes, estos derechos serán respetados por las autoridades fiscales siempre que hayan respetado los plazos establecidos y no contravengan ninguna disposición legal o la interpretación de la jurisprudencia realizada por los tribunales.

³⁷⁶ Ley General Tributaria.

³⁷⁷ *Ibíd.*

Artículo 96. *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.*

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.
2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.
3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.
4. Los programas y aplicaciones electrónicas, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.
5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.³⁷⁸

La Ley General Tributaria establece que la utilización de los medios electrónicos y las nuevas tecnologías pueden ser utilizadas por los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones y exigir sus derechos, siempre que dichos medios y formas sean autorizados y regulados por la ley de la materia. En este sentido hay que rescatar la característica de opcional y no obligatoriedad de dichos medios para con los contribuyentes.

Artículo 104. *Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.*

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.
En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.³⁷⁹

Lo que cabe resaltar de este dispositivo legal es que él mismo toma en consideración la voluntad del contribuyente para elegir la manera en que se pueda cumplir con las obligaciones a través de medios electrónicos, y no resultan como una carga obligatoria para los mismos contribuyentes.

Sección 2.a Procedimiento general económico-administrativo

Artículo 234. *Normas generales.*

1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán en única o primera instancia con los recursos que esta Ley establece.

³⁷⁸ Ibídem.

³⁷⁹ Ibídem.

2. Se tendrá por acreditada la representación voluntaria, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el artículo 46.2 de esta Ley, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

3. El procedimiento se impulsará de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no serán susceptibles de prórroga ni precisarán que se declare su finalización.

4. Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquellos, bien por medios electrónicos, bien en el domicilio señalado o, en su defecto, de acuerdo con el artículo 112 de esta Ley.

La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, en los supuestos en que, de acuerdo con el artículo 235.5 de esta Ley, sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.³⁸⁰

Respecto a la manera de notificar las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, puede notarse de la simple lectura del precepto anteriormente transcrito que existen diversas formas, destacando la notificación personal y a través de medios electrónicos, cuando los contribuyentes estén obligados a la utilización de dichos medios.

Artículo 235. Iniciación.

5. La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.³⁸¹

Respecto del artículo citado sólo cabe hacer mención que la interposición de este medio de defensa debe realizarse obligatoriamente a través de medios electrónicos cuando así lo requiera la legislación supuestos que se mencionarán más adelante de la investigación.

Disposición adicional decimosexta. Utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas.

1. Podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

2. Podrán emplearse dichos medios para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización.

3. Los documentos que integren un expediente correspondiente a una reclamación económico-administrativa podrán obtenerse mediante el empleo de los medios a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.

4. El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan.³⁸²

Por lo que respecta al uso de los medios electrónicos, los mismos pueden ser utilizados para diversos propósitos, como el presentar declaraciones o interponer un medio de defensa ante la autoridad competente, sin embargo la

³⁸⁰ Ibídem.

³⁸¹ Ibídem.

³⁸² Ibídem.

presentación de estos procedimientos puede ser presentados por medios electrónicos de manera optativa.

Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

1. Las personas físicas podrán elegir en todo momento si se comunican con las Administraciones Públicas para el ejercicio de sus derechos y obligaciones a través de medios electrónicos o no, salvo que estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas. El medio elegido por la persona para comunicarse con las Administraciones Públicas **podrá ser modificado por aquella en cualquier momento.**

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.³⁸³

Hay que resaltar que este dispositivo legal, establece el uso de los medios electrónicos como un derecho de los contribuyentes, en este sentido la utilización de dichos medios dependerá en todo momento de la voluntad del contribuyente para utilizarlos, pudiendo revocar esta aceptación en cualquier momento.

Se hace la mención que la utilización de los medios electrónicos como obligación, está impuesta a personas que tienen la capacidad de hacer frente a dicha obligación, tales como las personas jurídicas o los que se dediquen a la representación de personas, no es el caso de las personas físicas.

Artículo 50. Notificaciones.

1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

2. Las notificaciones se practicarán por el medio señalado al efecto por el interesado. Esta notificación será por medios electrónicos en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

³⁸³ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Si el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos y designara en el mismo escrito un domicilio a efectos de notificaciones, la notificación habrá de practicarse por medios electrónicos.

Cuando el reclamante no esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, si, con posterioridad a la comunicación de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, hiciera constar un domicilio a efectos de notificaciones sin manifestar la voluntad de dejar sin efecto aquella, se le requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación, advirtiéndole que, en defecto de contestación, se entenderá que se mantiene como vía de comunicación la electrónica.

Si, con posterioridad a la designación de un domicilio a efectos de notificaciones, el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, se entenderá que la notificación habrá de practicarse por este medio.

384

De la misma manera en que los medios electrónicos son utilizados por los contribuyentes para realizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de la misma manera podrán ser utilizados de manera optativa para acudir a los medios de defensa, siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a presentarlos de dicha manera.

Artículo 98. *Iniciación de los procedimientos tributarios.*

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.³⁸⁵

Como se ha analizado con anterioridad la utilización de medios electrónicos por parte de los contribuyentes en el derecho tributario, debe estar regulada y autorizada por las autoridades fiscales competentes, que para el caso en específico será el Ministerio de Hacienda quien fije las bases para su funcionamiento.

Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador.³⁸⁶

Del dispositivo anteriormente transcrito se puede apreciar que las multas formales por incumplimiento de presentación de declaraciones por los medios

³⁸⁴ Reglamento de revisión en vía administrativa.

³⁸⁵ Ley General Tributaria.

³⁸⁶ Reglamento general del régimen sancionador tributario.

electrónicos, no se hacen efectivas, si el contribuyente cumple de manera espontánea y sin mediar requerimiento por parte de la autoridad.

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación de la Orden.

1. La presente Orden tiene por objeto regular los procedimientos que deben seguirse en la presentación de las autoliquidaciones tributarias y las declaraciones informativas de naturaleza tributaria enumeradas en los apartados 2 y 3 siguientes, según la naturaleza del obligado tributario, el resultado de la autoliquidación o las características de la declaración informativa, con especial referencia a los supuestos de presentación electrónica por Internet.³⁸⁷

En España existe una orden emitida por el Presidente de dicho país donde establece que declaraciones son las que deben ser presentadas por medios electrónicos, así como los sujetos obligados a usar dichos medios de manera obligatoria y no opcional.

En consonancia con esta línea de actuación, es objetivo primordial de esta Orden reducir al máximo posible la presentación en papel de las autoliquidaciones y declaraciones informativas mientras se potencian nuevas vías de presentación.³⁸⁸

La orden mencionada que se caracteriza especialmente por el objeto, es una orden que regula situaciones tributarias, sin embargo su finalidad es meramente extra fiscal, es una finalidad completamente comprometida con el medio ambiente, al buscar la eliminación del uso de papel en las presentaciones de declaraciones.

...con la finalidad de homogeneizar el sistema de presentación de las autoliquidaciones y declaraciones informativas y de refundir en una sola norma la regulación actual, evitando en lo posible la dispersión normativa existente, se considera imprescindible la aprobación de una nueva orden ministerial que, inspirada en la misma filosofía y basada en los procedimientos hoy en día aplicables, sirva en el futuro de marco de referencia estable en esta materia...³⁸⁹

La principal función materialmente tributaria de dicha orden es el de establecer un solo ordenamiento jurídico que estipule todas y cada una de las declaraciones que deben ser presentadas de manera electrónica, lo que permite una funcionalidad para la Administración Tributario, y certeza jurídica para los contribuyentes.

Están obligados los siguientes sujetos: Las personas jurídicas. Las entidades sin personalidad jurídica. Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria. En todo caso, se entenderán incluidos los

³⁸⁷ Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

³⁸⁸ Ídem.

³⁸⁹ Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

notarios y registradores de la propiedad y mercantiles, así como, gestores, economistas, asesores fiscales que actúen como colaboradores sociales.³⁹⁰

La Agencia Tributaria Española, que es el equivalente al SAT en nuestro país resume en sus manuales cuales son los sujetos obligados a presentar las declaraciones por medios electrónicos, como ya se mencionó, son las empresas, notarios y asesores fiscales, recordemos que la profesión de abogado en este país se necesita pertenecer a un colegio.

Quienes representen a un interesado se encuentran obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración. Se podrá establecer reglamentariamente otros sujetos con obligación de mantener relación electrónica con la Administración Pública.³⁹¹ Vale la pena mencionar que al igual que en nuestro país, no existe la gestoría de negocios en materia fiscal, lo cual implica que todos los trámites que se realicen deben hacerse a nombre propio, de lo contrario mediante apoderado legal, en este sentido el apoderado estará obligado a usar los medios electrónicos.

La autoridad fiscal permite que existan diversas maneras de presentar las declaraciones ya sea mediante formatos impresos o a través de medios electrónicos vía internet, siempre y cuando cuenten con los medios necesarios para autenticar la firma y validez de los documentos.

De la misma manera hay que mencionar que existen programas de descarga gratuita, disponen de formulario de ayuda o modelo de declaración a cumplimentar, incluso se pueden hacer declaraciones vía mensaje de texto o de manera telefónica. La manera de presentar las declaraciones dependerá del régimen en que se tribute y el tipo de declaraciones que se deban presentar.

El objeto del apoyo tecnológico en la asistencia e información al contribuyente puede resumirse en los siguientes puntos: debe permitir, en primer lugar, hacer llegar al contribuyente una información clara sobre el objeto y la forma de cumplimentar sus obligaciones fiscales; en segundo lugar, ha de permitir,

³⁹⁰

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/10_Administracion_electronica_en_la_Agencia_Tributaria/10_1_Quienes_son_los_obligados_a_relacionarse_electronicamente/10_1_Quienes_son_los_obligados_a_relacionarse_electronicamente.html, consultada el 23 de Abril de 2018; 13:00hrs.

³⁹¹ Ídem.

asimismo, llevar a cabo los trámites necesarios con las mínimas molestias; y, en tercer lugar, debe facilitar la presentación de las declaraciones.³⁹²

Francisco reflexiona de manera muy oportuna de la utilización de los medios electrónicos en el derecho tributario, especialmente en la manera para presentar las declaraciones. Sostiene que dichos medios son herramientas para beneficio de los contribuyentes.

Dichas herramientas le permiten proporcionar información de manera oportuna, así como mantenerse informado en un tiempo menor, realizar trámites a los cuales esté obligado y presentar las declaraciones de una manera en la que sea más fácil para él.

En este caso la doctrina es muy clara al defender su punto de vista, el uso de las tecnologías en el derecho tributario es inminente, es parte del imperativo tecnológico, sin embargo, éstas tecnologías deben siempre estar al servicio del contribuyente para su mayor comodidad, como derecho y no imponiendo obligaciones exageradas a los mismos.

Se trata más bien de aprovechar el enorme potencial de las herramientas informáticas para descargar al contribuyente de deberes formales, como es fundamentalmente el relativo a la presentación de declaraciones, para conseguir una disminución de la presión fiscal indirecta y una mayor agilización de la gestión tributaria en su conjunto.³⁹³

Es necesario recordar que tal y como se expuso en el capítulo anterior, existen deberes formales que son parte del principio de generalidad tributaria, mismas que no siempre exigen un pago de impuestos, sino una exigencia de una conducta como la de presentar declaraciones.

En este sentido el cumplimiento de una obligación formal como la de presentar declaraciones o información a las autoridades fiscales tienen la exigencia de cumplir con el principio de justicia tributaria, es decir, que no puede resultar más gravoso la presentación de una declaración que la misma riqueza

³⁹² Francisco Valencia Alonso: "Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente", en *Factores de éxito para la administración del sistema tributario*, XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 1994, pág. 121-122.

³⁹³ "Tax Administration aspects of electronic commerce: responding to the challenges and opportunities", OCDE, de febrero de 2001.

imponible y por consiguiente, los medios electrónicos son admisibles en el derecho tributario como herramienta para crear derechos y no obligaciones que resulten más gravosas para el contribuyente.

2. Derecho de la Unión Europea.

En el presente apartado de esta investigación se analizará el Derecho de la Unión Europea, en el sentido de formar parte del ordenamiento legal al que España se encuentra obligado; se analizará, de manera particular, cuales son los instrumentos internacionales que repercuten directamente en el actuar de las autoridades tributarias.

Se hace la precisión de que sólo se mencionará, de manera general, que tratados internacionales influyen en la esfera tributaria, ya que las sentencias de los Tribunales Europeos fueron citadas con anterioridad en el caso específico estudiado, lo que evidencia la fuerza y potestad legal de estos instrumentos.

Si bien México no forma parte de la Unión y por consiguiente no está suscrito a ninguno de estos instrumentos internacionales, los mismos contienen derechos que resultan necesarios para el sistema tributario.

Para Castellot, el origen de la Unión Europea tiene inicio en 1944, firmando un tratado económico entre Bélgica, Holanda y Luxemburgo. Todo esto con la finalidad de establecer lineamientos para la recuperación de las naciones que estuvieron en guerra.³⁹⁴

El nacimiento de la Unión Europea es considerado para diversos autores como un acuerdo con objetivos meramente económicos, hay que recordar que es un continente que ha sido testigo de dos guerras mundiales, así que dicho acuerdo nace con el objetivo de recuperarse de las pérdidas que la segunda guerra mundial dejó en los países afectados.

La Unión Europea nació con el anhelo de acabar con los frecuentes y cruentos conflictos entre vecinos que habían culminado en la Segunda Guerra Mundial.

³⁹⁴ Castellot Rafful, Rafael Alberto, La Unión Europea, Plaza y Valdez, México, 2002, p. 37.

Sus seis fundadores son Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos.³⁹⁵

Por el contrario, otros autores señalan que el objetivo primordial de establecer acuerdo entre naciones fue sociopolítico, al buscar que no existieran desacuerdos entre las naciones que fueron parte importante de la guerra como es el caso de Alemania e Italia.

El origen de la Comunidad Europea está en el tratado de París por el que se crea la CECA, primer organismo de ámbito supranacional y de carácter fundamentalmente económico, y en él únicamente se hace alusión a la libertad de acceso laboral por parte de los trabajadores y a su redacción a las variaciones que éste esté experimentando y se fijan unas disposiciones para generar empleo.³⁹⁶

Uno de los antecedentes más importantes legales y organizacionalmente de la UE es el Tratado de París, tratado mediante el cual se crea la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, cabe precisar que los términos en los que se redactó fueron meramente laborales y organizacionales.

La UE es una «federación» de Estados a la que han sido transferidas una serie de funciones y tareas; por ello, su Constitución debe ser capaz de responder a las mismas preguntas que la Constitución de un Estado.³⁹⁷ Klaus sostiene que al igual que la Constitución de diversos países la UE está constituida a manera de federación, es decir, que parte de los Estados miembros se someten voluntariamente a un orden Supranacional.

Como la Unión Europea, se forma de diversos países independientes y soberanos, el autor considera a esta organización una federación, debido a que cada uno de sus miembros delega facultades y competencias a ésta organización. Sin embargo no todos los autores están de acuerdo con ésta definición, como lo estudiaremos más adelante.

³⁹⁵ http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_es.htm, consultada el 29 de enero de 2015.

³⁹⁶ José Román Flecha Andrés, La Unión Europea ante la globalización, Publicaciones Universidad Pontificia de Salamanca, España, 2007, p. 193.

³⁹⁷ Klaus-Dieter Borchardt, El ABC de la Unión Europea, Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2011, p. 31.

Para diversos tratadistas; con la Unión Europea, los Estados miembros acuerdan ciertos parámetros normativos que delimitan su conducta hacia adentro, es decir, dentro de sus territorios y hacia el resto sus miembros; y hacia afuera, esto es, con respecto a otros estados no miembros de la Unión Europea, u otras organizaciones internacionales.³⁹⁸

Se puede observar, de manera sencilla, la disparidad de opiniones respecto de la fuerza normativa que tiene la regulación de la Unión Europea, ya que para Víctor Sánchez, la obligación jurídica queda explícita tanto para los Estados miembros, como las relaciones de la comunidad con países externos.

Sin embargo, algunos autores sostienen que la Unión Europea es un sistema programático de cooperación entre Estados que carece de poder de representación y de instrumentos para la realización de actos jurídicos con efectos para terceros, como elementos integrantes de una entidad con subjetividad jurídica internacional.³⁹⁹

Girón alude a la ineficacia de la UE respecto de sus actos y como hacerlos efectivos ante los Estados miembros, sin embargo, hay que recalcar que algunos actos como la Jurisprudencia del Tribunal Europeo son obligatorias para las autoridades de los Estados miembros, lo que es aplicable en materia tributaria, por lo que hace a todas las sentencias emitidas por este Tribunal, anteriormente citadas.

2.1. Convenio Europeo de Derechos Humanos.

En este apartado de la presente investigación se analizará este instrumento internacional debido a la gran relevancia legal que implica para los Estados miembros de la UE, que es considerada como la Constitución de la misma; se citarán algunos de sus artículos que tengan relación directa con la materia tributaria.

La necesidad de estudiar estos ordenamientos internacionales, es debido a la necesidad histórica que tiene este continente con el respeto a los derechos

³⁹⁸ Sánchez, M. Víctor, Derecho de la Unión Europea, HUYGENS, 2010, España, p. 2.

³⁹⁹ Girón Larrusea, José Antonio, La Unión Europea, La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario, Universidad de Sevilla, Sevilla 2002, p.41.

fundamentales, hay que recordar que el instrumento internacional mediante el cual el Estado garantiza el respeto a estos derechos es la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, dicha declaración tiene su origen después de los delitos contra la humanidad cometidos en la Segunda Guerra Mundial.

El Convenio es un instrumento de gran valor en tema de derechos fundamentales, donde se desarrolla prácticamente la Declaración Universal de los Derechos Humanos, razón por la cual se analizó en párrafos anteriores la jurisprudencia relevante que relaciona dicho convenio con la materia tributaria.

El Convenio Europeo de Derechos Humanos fue firmado en Roma, el día 4 de noviembre de 1950, produciéndose su entrada en vigor casi tres años después, el 3 de septiembre de 1953. En la actualidad, 47 países europeos lo han firmado y ratificado.

Considerando que la finalidad del Consejo de Europa es realizar una unión más estrecha entre sus miembros, y que uno de los medios para alcanzar esta finalidad es la protección y el desarrollo de los derechos humanos y de las libertades fundamentales;⁴⁰⁰

Como lo señala el preámbulo de dicho Convenio, es menester que dicha Unión configurado como organismo internacional con carácter Supranacional, debe tener en consideración en todo momento de sus actuaciones el respeto a los derechos humanos.

TITULO II
TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS
ARTÍCULO 19
Institución del Tribunal

Con el fin de asegurar el respeto de los compromisos que resultan para las Altas Partes Contratantes del presente Convenio y sus Protocolos, se crea un Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en adelante denominado "el Tribunal". Funcionará de manera permanente.⁴⁰¹

Respecto de las cuestiones operativas de la UE como organismo Supranacional, mediante este instrumento crea el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, dicho organismo cuyas sentencias se han citado en apartados anteriores de esta investigación, son de estricta observancia en materia fiscal.

Si bien es cierto que el CEDH no contiene ninguna norma que pueda considerarse dirigida de forma específica a los contribuyentes en sus

⁴⁰⁰ Prefacio del CEDH.

⁴⁰¹ CEDH.

relaciones con la Administración tributaria, afirmación que cabe hacer extensiva a prácticamente todos los derechos y libertades incluidos en los protocolos adicionales, no es menos cierto que prácticamente todos ellos son susceptibles de proteger diferentes situaciones en las que se encuentra el obligado tributario.⁴⁰²

Como bien lo señala este autor, no existe una mención expresa en este Convenio que sea específico de la materia tributaria, sin embargo caber señalar que los derechos tributarios, son derechos generales aplicados a la normativa fiscal, por lo que resulta evidente que los derechos ahí consagrados resultan relevantes para nuestra materia de estudio.

Es por todos conocido que el Convenio Europeo de Derechos Humanos - CEDH, en adelante-, debido a su carácter horizontal, tiene plena aplicación sobre las diferentes ramas del derecho de los cuarenta países firmantes del mismo. El Derecho Tributario no es una excepción.⁴⁰³

Aunado a lo anterior, el CEDH, recoge como su nombre lo indica derechos fundamentales, mismos que son obligatorios en todas las materias del Derecho, incluyendo claro la materia tributaria.

No obstante, aunque este principio de no discriminación pueda invocarse, a priori, siempre que los bienes del contribuyente se encuentren amenazados por una medida fiscal, parece haber diferentes restricciones a esta hipotética aplicación automática.⁴⁰⁴

Por citar un ejemplo de los derechos que son consagrados en el Convenio y que resultan aplicables a la normativa tributaria, es el derecho a la no discriminación, derecho que como ya se estudió, resulta parte fundamental del principio de generalidad tributaria.

⁴⁰² Díaz Ravn, Nicolas; Fiscalidad y Derechos Humanos; Pág.239. <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/39366/D%C3%ADaz%20Ravn%2C%20Nicolás%20-%20TESIS%20Fiscalidad%20y%20Derechos%20Humanos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, consultada el 30 de abril de 2018, 13:00 hrs.

⁴⁰³ García Caracul; María; El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria; Derecho y Sociedad 33; Pág. 117.

⁴⁰⁴ Ibídem; Pág. 126.

2.2. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En el presente apartado se analizará la Carta como instrumento Supranacional donde España forma parte, se analizará de manera más específica la relación que guarda su articulado con la materia tributaria, y los preceptos que se utilizan en la defensa de la misma.

La sucesión de actos pone de manifiesto cómo, en poco más de 50 años, la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, ha pasado de meramente citar concretos derechos y libertades fundamentales, a proclamarlos de forma expresa en una Carta dotada del carácter de Derecho primario, con un contenido y alcance incluso superior al sistema del CEDH.

La presente Carta reafirma, respetando las competencias y misiones de la Comunidad y de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, el Tratado de la Unión Europea y los Tratados comunitarios, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Comunidad y por el Consejo de Europa, así como por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.⁴⁰⁵

En el preámbulo de dicha Carta, se obliga a los Estados miembros a reconocer, pero sobre todo respetar, los derechos contenidos en las Constituciones locales; así como los instrumentos internacionales que consagren la protección de un derecho considerado como fundamental.

Artículo 49

Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas

3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción.⁴⁰⁶

Como se puede apreciar de la transcripción del artículo anterior, esta Carta es más específica en el momento de redactar los derechos protegidos por la misma, en este caso, el artículo es evidentemente aplicable a la materia tributaria en el caso específico de las multas tributarias por infracciones formales.

La CDFUE, que tiene caracteres jurídicamente vinculantes, confirma los derechos fundamentales garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y tal

⁴⁰⁵ Preámbulo de la CDFUE.

⁴⁰⁶ CDFUE.

como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.⁴⁰⁷

Como se puede observar los derechos fundamentales protegidos por éste instrumento internacional resultan jurídicamente vinculantes, es decir; de observancia obligatoria para los Estados miembros, articulado que confirma lo establecido en diversos instrumentos de derechos fundamentales.

Ni en el Tratado de la Unión Europea, ni en su Tratado de Funcionamiento, se describen expresamente unos principios de justicia tributaria, cabría la deducción de algunos de éstos en la consagración del derecho fundamental a la propiedad privada en la disciplina de los derechos humanos o fundamentales de la Unión.⁴⁰⁸

La importancia de esta Carta, como lo sostiene la doctrina, se resuelve en que se considera como el instrumento internacional que describe los principios de justicia tributaria, lo que resulta el instrumento que más relación directa guarda con la materia tributaria y los derechos de los contribuyentes.

La Carta, a su vez, recoge otros elementos que, complementariamente, sirven como marco de referencia para determinar el contenido de los derechos. Así, los derechos del Convenio Europeo de Derechos Humanos pueden ver ampliada su protección por el Derecho de la Unión.⁴⁰⁹

Por otro lado, algunos autores resaltan la característica de subsidiariedad de la Carta, como complemento de los demás convenios firmados en materia de derechos humanos, con la finalidad de regular de mejor manera la protección de los mismos.

No existe una proclamación a nivel de la UE de un deber de contribuir. Pero eso no significa que esta carta no sea relevante, porque si miramos en su articulado nos podemos encontrar con una serie de derechos que tienen una

⁴⁰⁷ Fernández Marin, Fernando; Derecho comunitario y procedimiento tributario; Atelier; Barcelona, 2010; Pág. 62.

⁴⁰⁸ López Espadafor, Carlos; Lagunas en el derecho tributario de la unión europea; <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:p41BUmqpaSwJ:https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/download/3878/2434+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx&client=safari>; Pág. 376; consultado el 13 de abril de 2018; 13:00hrs.

⁴⁰⁹ Carrasco Durán, Manuel; Relaciones entre la carta de los derechos fundamentales de la unión europea y la declaración de derechos contenida en la constitución; <http://congresoace.deusto.es/wp-content/uploads/2016/01/Mesa-1-Carrasco.pdf>; consultado el 13 de abril de 2018; 13:00hrs.

importancia considerable para el Derecho Tributario: el art. 41, Derecho a una buena administración; el art. 17, Derecho a la propiedad; el art. 7, respeto de la vida privada, domicilio y comunicaciones.⁴¹⁰

Cabe precisar que tal y como se ha estudiado, no existe un instrumento internacional en el cual se plasme expresamente el deber de contribuir o derechos en específico de la materia tributaria, todos los instrumentos mencionados, así como la Carta, expresan y protegen derechos que tienen relevancia y obligatoriedad en el derecho tributario.

3. Instrumentos Internacionales en materia tributaria de los cuales México forma parte.

En este apartado se analizará únicamente los Instrumentos Internacionales que México tiene ratificados en materia tributaria por consistir el objeto de la presente investigación.

3.1. Pacto San José.

Entre los instrumentos internacionales de los cuales México ha firmado, ninguno recoge de manera expresa los derechos fiscales, con excepción del pacto de San José, el cual en uno de sus artículos hace mención de manera expresa a un derecho que tiene el contribuyente.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos de la cual México forma parte, es el único instrumento internacional firmado por nuestro país en el cual recoge derechos en el ámbito tributario. De la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981.

Reafirmando su propósito de consolidar en este Continente, dentro del cuadro de las instituciones democráticas, un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre;⁴¹¹

El preámbulo de esta Convención cabe resaltar el sentido de pertenencia de los Estados miembros, al ser un instrumento firmado únicamente por Países de

⁴¹⁰ <https://www.derechofinancierotributario.com/2017/01/aplicacion-aspectos-procedimentales-derecho-tributario-ue.html>; consultado el 23 de abril de 2018; 13:00 hrs.

⁴¹¹ Preámbulo de la CADH.

este continente, teniendo como base de esta unión y del mismo instrumento el respeto a los derechos fundamentales.

Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.⁴¹²

Como se puede observar de lo anteriormente transcrito, es el único instrumento internacional de los que se han estudiado que manifiesta expresamente el reconocimiento de los derechos tributarios, en el caso en específico del derecho a ser oído por un Tribunal imparcial.

Artículo 34

Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:⁴¹³

Respecto del artículo transcrito se puede observar que el mismo exige como derecho la equitativa distribución del ingreso, que si bien es cierto, pertenece al derecho financiero la repartición del gasto, el mismo no puede ser posible sin el derecho fiscal, sin la obligación de contribuir al gasto público, el ingreso de un Estado depende en gran medida de las contribuciones fiscales, de ahí la importancia del principio de generalidad tributaria.

PARÁMETRO PARA EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.

El mecanismo para el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial debe ser acorde con el modelo general de control establecido constitucionalmente. El parámetro de análisis de este tipo de control que deberán ejercer todos los jueces del país, se integra de la manera siguiente: a) todos los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal (con fundamento en los artículos 1o. y 133), así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación; b) todos los derechos humanos contenidos en tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; c) los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos derivados de las sentencias en las que el Estado Mexicano haya sido parte, y d) los criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado Mexicano no haya sido parte.⁴¹⁴

Respecto del Control de Convencionalidad en este país, la jurisprudencia establece que se deben respetar y garantizar los derechos fundamentales, atendiendo a su fuente, en un primer lugar, a lo acordado por la Constitución y

⁴¹² CADH.

⁴¹³ Carta de la Organización de Estados Americanos.

⁴¹⁴ Tesis: P. LXVIII/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

la jurisprudencia emitida por sus mismos tribunales, en un segundo lugar los reconocidos en instrumentos internacionales.

Es necesario mencionar, que es a través de este Convenio que se crea y regula la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual está facultada para emitir sentencias vinculantes respecto de controversias en que los Estados miembros sean parte.

CRITERIOS EMITIDOS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS CUANDO EL ESTADO MEXICANO NO FUE PARTE. SON ORIENTADORES PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEAN MÁS FAVORABLES A LA PERSONA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 10. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que derivan de sentencias en donde el Estado Mexicano no intervino como parte en el litigio son orientadores para todas las decisiones de los jueces mexicanos, siempre que sean más favorables a la persona, de conformidad con el artículo 10. constitucional. De este modo, los jueces nacionales deben observar los derechos humanos establecidos en la Constitución Mexicana y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación al interpretarlos y acudir a los criterios interpretativos de la Corte Interamericana para evaluar si existe alguno que resulte más favorable y procure una protección más amplia del derecho que se pretende proteger. Esto no prejuzga la posibilidad de que sean los criterios internos los que se cumplan de mejor manera con lo establecido por la Constitución en términos de su artículo 10., lo cual tendrá que valorarse caso por caso a fin de garantizar siempre la mayor protección de los derechos humanos.⁴¹⁵

Por medio de la jurisprudencia el Estado mexicano se compromete a garantizar el respeto a los derechos fundamentales, para lo cual establece que los criterios que no resulten vinculantes para nuestro país, podrán ser utilizados como criterios normativos a manera de principios de derecho.

Cabe hacer mención que un criterio vinculante es una sentencia emitida por la Corte mediante la cual México forme parte de la Litis, y condene u obligue a nuestro país a determinada conducta, como orden emitida por un organismo internacional al cual México voluntariamente se circunscribió.

SENTENCIAS EMITIDAS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. SON VINCULANTES EN SUS TÉRMINOS CUANDO EL ESTADO MEXICANO FUE PARTE EN EL LITIGIO.

El Estado Mexicano ha aceptado la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por ello, cuando ha sido parte en una controversia o litigio ante esa jurisdicción, la sentencia que se dicta en esa sede, junto con todas sus consideraciones, constituye cosa juzgada, correspondiéndole exclusivamente a ese órgano internacional evaluar todas y cada una de las excepciones formuladas por el Estado Mexicano, tanto si están relacionadas con la extensión de la competencia de la misma Corte o con las reservas y salvedades formuladas por aquél. Por ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aún como tribunal constitucional, no es competente para analizar, revisar, calificar o decidir si una sentencia dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos es correcta o incorrecta, o si excede en relación con las normas que rigen su

⁴¹⁵ Tesis: P. LXVI/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

materia y proceso. Por tanto, la Suprema Corte no puede hacer ningún pronunciamiento que cuestione la validez de lo resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ya que para el Estado Mexicano dichas sentencias constituyen cosa juzgada. Lo único procedente es acatar y reconocer la totalidad de la sentencia en sus términos. Así, las resoluciones pronunciadas por aquella instancia internacional son obligatorias para todos los órganos del Estado Mexicano, al haber figurado como parte en un litigio concreto, siendo vinculantes para el Poder Judicial no sólo los puntos de resolución concretos de la sentencia, sino la totalidad de los criterios contenidos en ella.⁴¹⁶

Como se ha mencionado, los criterios emitidos por la Corte Interamericana que resultan obligatorios para nuestro país, son únicamente los cuales México forma parte como Estado demandado, esto se debe a la voluntad nacional de circunscribirse a dicha competencia internacional.

Los Estados partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo.⁴¹⁷

Existe un protocolo adicional a dicha Convención, la cual establece la obligación de los Estados miembros a realizar todo lo que sea necesario para garantizar el respeto a los derechos fundamentales, lo anterior nace de la necesidad de establecer medidas reales, ya que muchos Estados se escudaban en la falta de ingresos para poder cumplir con la normativa.

La Corte ha reiterado que es un principio básico del derecho de la responsabilidad internacional del Estado, recogido por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, que todo Estado es internacionalmente responsable por cualquier acto u omisión de cualesquiera de sus poderes u órganos en violación de los derechos internacionalmente consagrados. Visto de esta manera, el tipo penal de desaparición forzada de personas del Código Penal Federal mexicano presenta un obstáculo para asegurar la sanción de “todos los autores, cómplices y encubridores” provenientes de “cualquiera de los poderes u órganos del Estado”. Para satisfacer los elementos mínimos de la correcta tipificación del delito, el carácter de “agente del Estado” debe ser establecido de la forma más amplia posible.⁴¹⁸

Un ejemplo claro del efecto vinculante que tienen las Sentencias de la CIDH, es el Caso Radilla Pacheco, el asunto se admitió en la Corte después de que en nuestro país se les negaran los derechos a dicho activista, debido a que él mismo no podía ser objeto de tutela de derechos al estar desaparecido, en un acto de desaparición forzada por elementos del ejército mexicano.

A momento de emitir sentencia la Corte, no sólo reconoce y protege los derechos fundamentales violados por el Estado mexicano a la luz del Pacto de

⁴¹⁶ Tesis: P. LXV/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

⁴¹⁷ Preámbulo Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".

⁴¹⁸ Sentencia de la Corte IDH. Caso Radilla Pacheco Vs. México, 29 de mayo de 2009.

San José, sino que obliga al Estado a modificar su derecho interno por contravenir lo dispuesto en dicha Convención, lo que finalmente concluye en la Reforma Constitucional del 2011, mediante la cual se pretende garantizar y proteger los derechos fundamentales.

...la garantía de un recurso efectivo constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención, y que para que el Estado cumpla con lo dispuesto en el artículo 25 de la Convención no basta con que los recursos existan formalmente, sino que los mismos deben tener efectividad, es decir debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso que sea sencillo y rápido. Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana...[y] ...que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho...[por lo que] ...este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio.⁴¹⁹

Hay que hacer mención que la única Sentencia emitida por la Corte en materia tributaria fue la resolución del Caso Cantos contra el Estado Argentino, dicho juicio se derivó después de una determinación en materia de comercio exterior, donde al imputado se le determinaron multas exageradas por concepto de contrabando, se le embargaron la totalidad de sus bienes y lo dejaron en estado de indefensión.

En esta Sentencia el Tribunal considera violado el derecho fundamental a un recurso efectivo, tutelado por la misma Convención, en el sentido que para acudir a un juicio el demandante debió pagar multas desproporcionadas, por lo que asegura, que el derecho a un recurso efectivo sólo puede entenderse como satisfecho cuando el mismo sea efectivo, y rápido.

Artículo XXXVI. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.⁴²⁰

El artículo anterior es un instrumento internacional que establece claramente el deber de contribuir como parte del principio de generalidad tributaria, y su necesaria observancia para el sostenimiento de cualquier país basado en un sistema democrático.

⁴¹⁹ Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Cantos Vs. Argentina Sentencia de 28 de noviembre de 2002.

⁴²⁰ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Los artículos 11, 17 y 21 de la CADH perfectamente pueden abonar a la discusión jurisprudencial elementos que permitirán proteger la aptitud de pago de contribuciones del particular, haciendo que se respete su dignidad, la protección de la familia y su propiedad privada.

4. Legislación Argentina y Chilena en materia tributaria.

En éste subtema de la presente investigación se analizará a petición del Comité las legislaciones de los países sur americanos en específico de Argentina y Chile, en materia tributaria, a manera general y únicamente analizando los ejemplos que se han mencionado en el caso de España, por considerarse como el objetivo primordial de esta investigación respecto del derecho comparado.

4.1. Argentina.

Es necesario resaltar que Argentina tiene una historia política con repercusiones económicas muy distinta a la de nuestro país; en este sentido, su gobierno fue considerado como de izquierda, implementando una política económica si bien capitalista tiene cortes y lineamientos sociales.

Dicho esto, se analizará de la legislación tributaria lo que ha sido considerado como relevante para esta investigación, atendiendo principalmente a los ejemplos mencionados en el caso España.

Artículo 9o.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.⁴²¹

Cabe aclarar que a diferencia del ordenamiento mexicano y del español, en la Constitución de este país, no se mencionan los principios tributarios, ni la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; la única referencia que se realiza expresamente en materia tributaria, son las aduanas, entendiéndose dicho dispositivo como el derecho al libre tránsito.

Por otro lado se hace la mención que la Constitución si establece las regularidades del derecho tributario, pero como facultad reglamentaria del

⁴²¹ Constitución Argentina.

poder legislativo para la emisión de leyes, no así como principios tributarios que sean obligatorios para esta legislación.

Hay que precisar que si bien es cierto, que no existe un mandato constitucional en este país del deber de contribuir, no implica que la legislación tributaria no contenga coercitividad, las obligaciones fiscales son de observancia obligatoria.

ARTÍCULO 1o.- Las relaciones derivadas de la aplicación de todas las obligaciones fiscales consistentes en impuestos, tasas, contribuciones, cánones y demás tributos o gravámenes, como así también las sanciones y multas resultantes de las mismas, se regirán por las disposiciones de este Código y por las leyes especiales que se dicten.⁴²²

Como se puede observar del artículo anteriormente transcrito, la regulación de todo tipo de situaciones en materia fiscal será observada por la ley de la materia, en el caso en específico el Código Tributario de este país, así como a las leyes especiales que emanen de él.

ARTÍCULO 2o.- Ningún tributo puede ser creado, modificado, o suprimido sino en virtud de Ley.⁴²³

Siguiendo con el mismo razonamiento, si bien en la Constitución no se establece el principio de legalidad en materia tributaria, si lo establece dicho Código, en el cual se manifiesta al igual que en nuestro país el principio de reserva de Ley, mediante el cual, todos los elementos sustanciales del tributo únicamente pueden ser modificados por una ley tributaria, no así por un reglamento.

ARTÍCULO 8o.- Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código o de:

3) A los principios del Derecho Tributario.⁴²⁴

En la legislación Argentina no se establecen cuáles son los considerados como principios tributarios, menos el alcance normativo de los mismos, sin embargo la legislación si establece que pueden ser utilizados de manera subsidiaria a la Ley en un determinado litigio.

ARTÍCULO 30o.- La verificación y determinación de las obligaciones fiscales se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que los contribuyentes y demás responsables presenten a La Dirección, en la forma y tiempo que la Ley, la Función Ejecutiva o La Dirección establezcan, salvo cuando éste Código u otra Ley Fiscal Especial indiquen otro procedimiento.⁴²⁵

Las determinaciones tributarias, es decir, el pago de los impuestos, serán de acuerdo a la información proporcionada por el mismo contribuyente, salvo que esto no sea posible.

⁴²² Código Tributario Argentino.

⁴²³ Ibídem.

⁴²⁴ Ibídem.

⁴²⁵ Ibídem.

ARTÍCULO 33o.- Cuando el contribuyente o el responsable no hubieran presentado la declaración jurada, o la misma se presumiera inexacta, o cuando por este Código u otras Leyes Fiscales se prescinda de la exigencia de la declaración jurada como base para la determinación, La Dirección determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta.⁴²⁶

Al igual que en nuestro país, así como en el caso específico de España, cuando no se tengan los elementos que el contribuyente debió haber proporcionado a la autoridad tributaria, se determinará la base de los impuestos de manera presunta.

ARTÍCULO 34o.- La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente, o los responsables, suministren a La Dirección todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponible, o cuando este Código u otra Ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que La Dirección debe tener en cuenta a los fines de la determinación.⁴²⁷

La determinación denominada como “cierta”, misma que en España se denomina “directa”, se lleva a cabo cuando el contribuyente otorga toda la información suficiente a la autoridad fiscal con la finalidad de establecer la base gravable de los impuestos debidos.

ARTÍCULO 35o.- Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el artículo anterior, La Dirección practicará la determinación sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con lo que este Código o Leyes Fiscales Especiales consideren como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y el monto del mismo.⁴²⁸

En el caso en que a juicio de las autoridades fiscales, el contribuyente no aporte los elementos suficientes para la determinación del pago de impuestos, esta se realizará de manera presuntiva tomando en consideración todos los elementos que puedan influir para la base de los mismos.

ARTÍCULO 36o.- El procedimiento de Determinación de Oficio se iniciará por el Director de Fiscalización, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen.

El acto de determinación deberá contener bajo pena de nulidad: lugar y fecha; indicación del tributo adeudado; el interés resarcitorio y la actualización -cuando correspondiese- calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio del recalcu a la fecha del efectivo pago; el Periodo Fiscal correspondiente; los elementos utilizados para la determinación y elementos inductivos aplicados, en caso de estimación sobre base presunta y firma del funcionario autorizado.⁴²⁹

Dentro de las facultades otorgadas a las autoridades fiscales en materia de revisión e inspección, las mismas tienen la capacidad para realizar visitas a los contribuyentes con el fin de cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

⁴²⁶ Ibídem.

⁴²⁷ Ibídem.

⁴²⁸ Ibídem.

⁴²⁹ Ibídem.

En el caso en particular de la estimación presunta, la orden de inspección debe contener entre otros requisitos los elementos que serán utilizados para la determinación de la base gravable.

ARTÍCULO 73o.- Contra las Resoluciones de la Dirección que aprueben determinaciones que den origen a obligaciones de pago, contra las Resoluciones que impongan multas por infracciones y contra Resoluciones que impongan clausura, el contribuyente y los responsables podrán interponer Recursos de Reconsideración personalmente o por correo mediante carta certificada con recibo especial de retorno, dentro de los quince (15) días de su notificación. Con el Recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la determinación o Resolución impugnada, siendo admisible todos los medios de prueba, tales como informes, certificaciones y/o pericias producidas por profesionales con títulos habilitantes dentro de los plazos que fije la Dirección. No se admitirán posteriormente otros ofrecimientos, excepto los de hechos nuevos o documentos que no pudieron presentarse en dichos actos.⁴³⁰

ARTÍCULO 76o.- El recurso deberá interponerse por escrito expresando, punto por punto, los agravios que cause al apelante la resolución impugnada, debiendo La Dirección declarar la improcedencia del recurso cuando se omitan dichos requisitos.⁴³¹

En este dispositivo legal es conveniente resaltar la forma en que el Recurso de Reconsideración como medio de defensa puede interponerse, atendiendo a la forma escrita, la cual, al contrario de nuestro país, no establece mayores requisitos que resultarían gravosos para el contribuyente.

ARTÍCULO 1 - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.⁴³²

Merece la pena aclarar la denominación de un impuesto de emergencia, que en la exposición de motivos de la ley emitida en 1932, se sostiene el pago de este impuesto como una necesidad del Estado para sostener su gasto público legitimando el impuesto.

En la actualidad y de manera funcional dicha ley, es entendida como el impuesto sobre la renta en nuestro país, siendo un impuesto progresivo y directo, y que al igual que México, representa el impuesto que más recauda en esa nación, y se encuentra regulado por dicha Ley.

ARTÍCULO 23- Las personas de existencia visible tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas:

a) En concepto de ganancias no imponibles, la suma de pesos *cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete* (\$ 51.967), siempre que las personas que se indican sean residentes en el país.

b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año *ingresos netos superiores a pesos cincuenta y un mil novecientos sesenta y siete* (\$ 51.967), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

1. Pesos *cuarenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y siete* (\$ 48.447) por el cónyuge.

⁴³⁰ Ibídem.

⁴³¹ Ibídem.

⁴³² Ley de Impuesto a las Ganancias.

2. Pesos *veinticuatro mil cuatrocientos treinta y dos* (\$ 24.432) por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de *dieciocho (18)* años o incapacitado para el trabajo. La deducción de este inciso solo podrá efectuarla *el pariente* más cercano que tenga ganancias imponibles.⁴³³

Cabe mencionar que dicho país es uno de los ejemplos de los países latinoamericanos que al igual que Colombia, respeta per se, el derecho a un mínimo vital consagrado en el principio de capacidad contributiva.

En el caso en específico la legislación Argentina en materia fiscal, en especial en el impuesto a las ganancias deja libre de impuesto a la cantidad que es considerada como la mínima necesaria para que una persona pueda satisfacer sus necesidades básicas.

Incluso va más allá, cuando determina que quedará exento de pago del impuesto la cantidad que una familia necesite para poder llevar una vida digna, y proporcionarles a cada uno de sus miembros los elementos esenciales para su subsistencia.

4.2.- Chile.

En el presente apartado se analizará a petición del Comité, la legislación tributaria en este país, atendiendo primordialmente a los parámetros establecidos en el caso de España, realizando un análisis muy general de dicha información.

20.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.⁴³⁴

Al igual que nuestro país y a diferencia de Argentina, este país tiene consagrado los principios de generalidad tributaria en la Constitución, el deber de pagar impuestos es un mandato de carácter constitucional. Si bien, dicha constitución no hace mención expresa de los principios constitucionales, si se señalan tácitamente.

⁴³³ Ibídem.

⁴³⁴ Constitución Política de la República de Chile.

Al igual que nuestro país, el artículo sostiene que es la ley, la obligada de conseguir la igual repartición de las cargas tributarias, por lo que evidentemente se puede destacar el principio de legalidad, el de igualdad y sobre todo el de generalidad tributaria.

Artículo 4o bis.-

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4o ter y 4o quáter, respectivamente.⁴³⁵

En la Ley de la materia, es decir, que al igual que la legislación española y argentina se denomina “Código Tributario”, establece como derecho a priori la buena fe del contribuyente, lo cual consiste en reconocer como legal y verdadero los actos y documentos comunicados por los contribuyentes a las autoridades fiscales. Se considera que se pierde este derecho cuando los contribuyentes cometen actos tendientes a la elusión de impuestos.

Artículo 8o bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1o Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.⁴³⁶

El anterior dispositivo legal, recoge un derecho que no ha sido reconocido por ninguna de las legislaciones estudiadas en la presente investigación, ni por nuestro país, el derecho de plantear sugerencias y quejas sobre la actuación de las autoridades fiscales, realizadas con respeto y conveniencia.

Lo anterior resulta muy conveniente e innovador, y refleja claramente la relación y sobre todo la buena comunicación que busca la administración tributaria con sus contribuyentes, esta comunicación resulta evidentemente como una búsqueda de mejora constante en la recaudación tributaria, dejando la idea de la administración totalmente confiscatoria, y refleja de igual manera la educación fiscal que existe en este país.

Artículo 11.- Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación o que el interesado solicite para sí ser notificado por correo electrónico. En este último caso, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada por un ministro de fe. El correo contendrá una transcripción de la actuación del Servicio, incluyendo los datos

⁴³⁵ Código Tributario Chile.

⁴³⁶ *Ibíd.*

necesarios para su acertada inteligencia, y será remitido a la dirección electrónica que indique el contribuyente, quien deberá mantenerla actualizada, informando sus modificaciones al Servicio en el plazo que determine la Dirección. Cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anulará la notificación. Exceptuando las normas especiales sobre notificaciones contenidas en este Código, la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico regirá para todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio En cualquier momento el contribuyente podrá dejar sin efecto esta solicitud, siempre que en dicho acto individualice un domicilio para efectos de posteriores notificaciones. El Servicio, además, mantendrá en su página web y a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y actuación realizadas.⁴³⁷

Como se puede observar de lo anteriormente transcrito y coincidiendo con la legislación española, el Código Tributario chileno sostiene la opción de realizar notificaciones personales en el domicilio del interesado o por correo electrónico, esta decisión es totalmente al arbitrio del contribuyente.

El derecho a elegir el método de ser notificado constituye un derecho y la evidente consideración del legislador para que el uso de las tecnologías en materia tributaria, sea considerado como herramienta y no como una obligación gravosa para el contribuyente.

Artículo 23.- Las personas naturales sujetas al impuesto a que se refieren los números 3o, 4o y 5o del artículo 20 de la Ley de la Renta, cuyos capitales destinados a su negocio o actividades no excedan de dos unidades tributarias anuales, y cuyas rentas anuales no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional de una unidad tributaria anual, podrán ser liberados de la obligación de llevar libros de contabilidad completa.⁴³⁸

Por lo que respecta al deber de contribuir, hay que resaltar que la legislación chilena considera como gravoso para el contribuyente el llevar una contabilidad completa, por lo que atendiendo a sus actividades, pero principalmente a sus ingresos da la oportunidad al contribuyente de incumplir con dicha obligación y por el contrario llevar una contabilidad simplificada.

Lo que refleja claramente el respeto al principio de capacidad contributiva en el deber de contribuir, aunque, la obligación de llevar contabilidad no expresa la obligación del pago de tributos, la misma puede llegar a ser incluso más gravosa para el contribuyente cuando sus ingresos no son altos.

Artículo 25.- Toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en un pronunciamiento jurisdiccional o en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, a petición del contribuyente tratándose de términos de giro. En tales casos, la liquidación

⁴³⁷ Ibídem.

⁴³⁸ Ibídem.

se estimará como definitiva para todos los efectos legales, sin perjuicio del derecho de reclamación del contribuyente si procediera.⁴³⁹

De la misma manera que la legislación española, la legislación chilena diferencia dos clases de liquidación, es decir, de determinación de impuestos por parte de la autoridad, sin embargo, para el caso en específico, son consideradas provisionales todas mientras no estén prescritas; sólo con excepción de la cosa juzgada.

Artículo 26.- No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.⁴⁴⁰

Al igual que el derecho de presentar quejas y sugerencias, la legislación chilena innova al momento de proteger el derecho de certeza jurídica al prohibir el cobro con efecto retroactivo, siempre y cuando el contribuyente haya actuado de buena fe, al momento de interpretar una ley tributaria.

Artículo 30.- Las declaraciones se presentarán por escrito, bajo juramento, en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que está determine.⁴⁴¹

En este sentido se destaca únicamente la forma de presentar las declaraciones, que coincidiendo con los dos países expuestos con anterioridad, ambos determinan la modalidad de presentar las declaraciones de manera escrita, salvo que la legislación determine lo contrario.

Artículo 64.- El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.⁴⁴²

Respecto de la facultad de las autoridades fiscales de determinar de manera presunta resulta regulada en la legislación chilena, estableciendo que se utilizarán los antecedentes que se encuentren en poder de la administración para la determinación de la base.

En este sentido, menciona que se podrá hacer uso de esta facultad cuando el contribuyente no atienda a los requerimientos de la autoridad, o de lo contrario no subsane las observaciones que se le soliciten.

Artículo 125.- La reclamación deberá cumplir con los siguientes requisitos:

⁴³⁹ Ibídem.

⁴⁴⁰ Ibídem.

⁴⁴¹ Ibídem.

⁴⁴² Ibídem.

1o.- Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.

2o.- Precisar sus fundamentos.

3o.- Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.

4o.- Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.

Si no se cumpliere con los requisitos antes enumerados, el Juez Tributario y Aduanero dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se hubiere incurrido, dentro del plazo que señale el tribunal, el cual no podrá ser inferior a tres días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación. Respecto de aquellas causas en que se permita la litigación sin patrocinio de abogado, dicho plazo no podrá ser inferior a quince días.⁴⁴³

Hay que señalar que en el caso del Código Tributario chileno, condiciona la posibilidad de acudir al recurso de reclamación como medio de justicia, al contar con un número de Rol Único Tributario, lo que en nuestro país se considera RFC, ordenamiento que evidentemente transgrede el derecho fundamental al acceso a un recurso efectivo, al establecer más requisitos que un contribuyente puede obtener, pensemos en una persona que no se encuentre dado de alta en hacienda y se le determine un crédito tributario o una multa por estar dado de alta.

Artículo 57.- Estarán exentas del impuesto global complementario las rentas del artículo 20 No 2 cuando el monto total de ellas no exceda en conjunto de veinte (308) unidades tributarias mensuales vigentes en el mes de diciembre de cada año, y siempre que dichas rentas sean percibidas por contribuyentes cuyas otras rentas consistan únicamente en aquellas sometidas a la tributación de los artículos 22 y/o 42 No 1. En los mismos términos y por igual monto estarán exentas (308) del impuesto de primera categoría y del impuesto global complementario las rentas provenientes del mayor valor en la enajenación de acciones de sociedades anónimas.⁴⁴⁴

Finalmente es menester recalcar que al igual que como se analizó en el apartado anterior, en la legislación argentina -como chilena-, se respeta y garantiza el principio de capacidad contributiva por lo que respecta al mínimo vital; dejando sin gravamen la cantidad considerada como necesaria para cubrir las necesidades básicas la subsistencia digna de una persona; situación que evidentemente no sucede en nuestro país.

⁴⁴³ Ibídem.

⁴⁴⁴ Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Capítulo IV.

Aplicación del Principio de Generalidad Tributaria y los derechos del contribuyente en el ordenamiento tributario mexicano.

Sumario: 1. Declaración de Inconstitucionalidad. 1.1. Fundamento legal. 1.2. Acceso a la Justicia. 1.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria. 2. Medios electrónicos en el derecho tributario mexicano. 2.1. Fundamento legal. 2.2. Recurso efectivo. 2.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria. 3. Actuaciones en el domicilio del contribuyente sin autorización judicial. 3.1. Fundamento legal. 3.2. Inviolabilidad del domicilio. 3.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria. 4. Determinación Presuntiva. 4.1. Fundamento legal. 4.2. Seguridad Jurídica. 4.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria. 5. Multa excesiva. 5.1. Fundamento legal. 5.2. Relación con el derecho a un mínimo vital. 5.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

El primer procedimiento que se analizará en este capítulo, no forma parte estrictamente del ordenamiento tributario, sin embargo, debido a su importancia y relación directa con el mismo, es imprescindible su estudio. Por lo que se analizará la Declaración General de Inconstitucionalidad, en que consiste este control de constitucionalidad, y cuál es la relación que guarda con el ordenamiento tributario.

De igual manera se estudiará el derecho fundamental de acceso a la justicia, cuál es el concepto, sus características, los elementos principales, se

establecerá si dicho derecho se garantiza en la declaración general de inconstitucionalidad y cuál es la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria.

En lo que respecta a los procedimientos establecidos en los procedimientos tributarios, se analizará en primer lugar que papel tienen los medios electrónicos en el ordenamiento tributario a partir de la reforma fiscal de 2014; se establecerá en que procedimientos los medios electrónicos son necesarios y la manera en que la legislación los regula.

Se analizará si la utilización de dichos medios, es proporcional y proyecta la realidad social y sobre todo económica del país; de igual manera se estudiará si la utilización de dichos medios respeta el derecho fundamental a un recurso efectivo, para esto se atenderá a los criterios jurisprudenciales de los tribunales nacionales e internacionales y se establecerá si dicho procedimiento guarda relación con el principio de generalidad tributaria.

Se analizará si en las actuaciones de las autoridades fiscales realizadas en el domicilio del contribuyente, es necesaria la autorización de una autoridad judicial, como ocurre en la legislación española, o si la falta de este requisito respeta los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Se estudiará si en la legislación mexicana se protege el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, y el caso en específico cuál se considera como domicilio constitucionalmente protegido, y que relación guarda con el derecho de privacidad, de igual manera se estudiará si este derecho tiene relación con el domicilio; y finalmente si los procedimientos realizados en dicho lugar tienen relación con el principio de generalidad tributaria.

De igual manera se analizará el procedimiento de determinación presuntiva, cuáles son los supuestos en que se faculta a la autoridad para realizarla, en que consiste esta determinación; cuáles son sus elementos y sobre todo el procedimiento que llevará a cabo para dicha determinación.

Se establecerá si dicho procedimiento respeta el derecho de seguridad jurídica, en qué consiste dicho derecho, para tal efecto se atenderá a la doctrina y la jurisprudencia, se estudiarán sus características, y si el procedimiento guarda relación con el principio de generalidad tributaria.

Finalmente se analizará si las multas por infracciones formales se consideran como excesivas, cuál es la definición de multa excesiva atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia, en que ordenamiento legal se prohíbe dichas multas, así como la prohibición de confiscatoriedad y en qué consiste dicho concepto.

A su vez, se establecerá cuál es la relación que guarda dicha multa con el derecho fundamental al mínimo vital, en qué consiste dicho derecho, cuáles son los ordenamientos legales que lo protegen, se estudiará si existe la garantía de dicho derecho en el ordenamiento legal mexicano, así como lo establecido por el poder judicial, respecto de dicho tema, y la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria.

1. Declaración de Inconstitucionalidad.

En el presente apartado, se analizará la Declaración General de Inconstitucionalidad, como medio de control constitucional y como derecho fundamental de los gobernados, se estudiarán los motivos que dieron origen a dicha figura, y la manera en la que la misma opera.

De igual manera y debido a su importancia, se analizará de manera general la reforma constitucional en materia de derechos humanos del año 2011, y la relación directa que la misma guarda con el ordenamiento fiscal. Se analizará la relación que guarda dicha declaración, con el derecho de acceso a la justicia y finalmente se establecerá si la misma tiene relación con el principio de generalidad tributaria.

1.1. Fundamento legal.

Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la autonomía de la Ciudad de México, y

III. Por normas generales o actos de las autoridades de las entidades federativas que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.⁴⁴⁵

Las controversias a las que se refiere el artículo citado, se refieren al juicio de amparo, que como es conocido en nuestro país es un medio de control constitucional, cuyo objetivo principal es proteger los derechos fundamentales de los gobernados en contra de los actos de autoridad que se consideren violatorios de los mismos, incluyendo las leyes.

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetaran a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo solo se ocuparan de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijaran sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

...⁴⁴⁶

En este sentido y en primer lugar, cabe mencionar que los efectos del amparo se consideraban hasta hace algunos años de acuerdo a la “Formula Otero”, esto es, que los efectos de la sentencia eran unipersonales para el gobernado que acudió a juicio; sin embargo y gracias a la Sentencia de la Corte IDH Caso Radilla Pacheco Vs. México, 29 de mayo de 2009; que se analizó en el anterior capítulo, se logra una reforma importante en derechos fundamentales, así como el efecto “erga omnes” de las sentencias del juicio de amparo.

Por lo que la declaración general de inconstitucionalidad se consideró como un triunfo en el ámbito de derechos fundamentales, ya que el efecto general de las sentencias que declaran inconstitucional una norma tiene una consecuencia inmediata en los grupos vulnerables cuyo acceso a la justicia resulta limitado.

Sin embargo la materia fiscal es excluida de este derecho, sin siquiera mediar una justificación o legitimación del porque desestimarla, dando a entender que

⁴⁴⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴⁴⁶ Ídem.

los derechos en el ámbito tributario no son objeto de protección de los actos de autoridades como son las normas.

Si bien en el pasado esa forma de relación entre la situación de las personas y sus posibilidades de acceso a los procesos fuera correcta, toda vez que se pensaba a la sociedad mexicana como altamente homogénea cuando la forma de representación de la sociedad de nuestros tiempos es la pluralidad política y cuando existe una lucha social para lograr la incorporación al orden jurídico de una serie de demandas sociales, no es posible seguir exigiendo el interés jurídico para acudir al juicio de amparo. Ello nos conduce a concluir que la forma de resolver el problema del interés para acudir al juicio tiene que ver con la forma en que se vislumbran las posibilidades de acceso a la justicia.

447

Tal y como lo justifica el poder legislativo para legitimar la declaración general de inconstitucionalidad de una norma, nace de la necesidad de proporcionar justicia a los grupos a los que se les complica el acceso a un juicio justo, y por lo que los efectos generales de una sentencia favorecerían en general a toda la población.

1.2.- Acceso a la Justicia.

En este apartado se analizará si la excepción del ordenamiento tributario en la declaración general de inconstitucionalidad, tiene injerencia en el derecho fundamental del acceso a la justicia, y si es que él mismo se respeta o se legitima su excepción.

A mayor abundamiento debe decirse que vulnera el principio de igualdad ante la ley, pues la norma declarada inconstitucional se sigue aplicando a todos aquellos que no promovieron el juicio de garantías, además del principio de economía procesal, pues se llega al absurdo de tener que seguir promoviendo juicios de amparo contra leyes que han sido declaradas inconstitucionales un sinnúmero de veces. Esto supone una carga añadida para el Poder Judicial Federal que va en detrimento de una pronta y expedita administración de justicia.⁴⁴⁸

Resulta destacable que el poder legislativo haga mención del derecho de igualdad ante la ley para justificar la reforma en los efectos de las sentencias, con el objetivo de que una norma constitucional deje de ser aplicada para cualquier persona sin necesidad de acudir a un juicio y acto seguido exente de dicho derecho al ordenamiento tributario. En este razonamiento, es importante proteger la igualdad ante la ley, pero no la ley fiscal.

Este procedimiento de declaratoria no aplicará a las normas generales en materia tributaria. La razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha

⁴⁴⁷ http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/110_DOJ_06jun11.pdf, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 hrs.

⁴⁴⁸ Ídem.

materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales.⁴⁴⁹

El párrafo anterior, es la única mención que existe en la exposición de motivos de la reforma constitucional de 2011 respecto de la exclusión del ordenamiento tributario en la declaración general de inconstitucionalidad. En este sentido, el poder legislativo establece dos elementos que tomó en consideración para elegir esta decisión.

En primer lugar hace mención de la especial importancia de dicha materia en las finanzas públicas, sin fundamentar o si quiera justificar esta importancia, es decir, no razona la incidencia en las finanzas públicas, más grave aún, la mención de “especial importancia”, hace pensar que el derecho tributario tiene una connotación especial para el Estado, una jerarquización superior al derecho penal e incluso a los derechos fundamentales.

El segundo elemento que el legislador menciona para justificar su decisión es el “posible impacto negativo” y aquí hay que resaltar que el legislador establece una exención con repercusiones importantes en la esfera jurídica de todos los contribuyentes basado en una “posibilidad”, lejos de ser una certeza dicho impacto, ya que no se muestran estadísticas que prueben su dicho.

Es por eso que presento la presente reforma para eliminar el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, que impide la declaración general de inconstitucionalidad en materia tributaria. Debemos recordar que más del 90 por ciento de los empleos en este país son generados por las personas físicas, las micro y las pequeñas empresas, por esos mexicanos que todos los días luchan por mantener a sus familias, luchan por generar empleos, por contribuir al gasto nacional pagando sus impuestos, pero que normalmente no tienen la capacidad de contratar un abogado que promueva un amparo contra un impuesto o tributo inconstitucional, por eso debemos eliminar este párrafo permitiendo que cuando los grandes contribuyentes que tienen grandes áreas jurídicas y que a través del amparo logren una declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, está por equidad tenga efectos generales que produzcan que esa gran mayoría de mexicanos que sostienen nuestra economía nunca más vuelvan a pagar un tributo ya declarado inconstitucional. Así mismo la presente iniciativa pretende eliminar el segundo párrafo del artículo 231 de la nueva Ley de Amparo, que prohíbe dichas declaratorias en materia tributaria.⁴⁵⁰

Cabe destacar que dos años después de la reforma, es decir, en 2013, existió una iniciativa en la cual se propone eliminar la exención del derecho tributario en la declaración general de inconstitucionalidad, bajo el argumento del derecho fundamental del acceso a la justicia; y en un sentido justo de no dejar

⁴⁴⁹ Ídem.

⁴⁵⁰ <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2013/abr/20130404-IV/Iniciativa-2.html>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 hrs.

desamparados a los microempresarios que no pueden acceder a un juicio justo.

Visto el oficio de cuenta, y atento a lo acordado por el Pleno de este Alto Tribunal en la sesión privada de diecisiete de septiembre de dos mil doce, en la que se determinó desechar el presente asunto por subsistir en éste el problema de constitucionalidad de una norma general en materia tributaria, toda vez que el artículo 60 Bis B de la ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado de Sonora, se refiere a aportaciones o cuotas que los jubilados o pensionados deberán contribuir al nombrado Instituto, cuya naturaleza es la de aportación de seguridad social y, por ende, se trata de una norma general en materia tributaria con independencia de cómo se encuentra definida en la legislación local aplicable, en términos de lo resuelto el veinte de junio de dos mil doce, por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en la contradicción de tesis 189/2012, de la cual derivó la tesis jurisprudencial 2ª/J. 111/2012 (10ª) de rubro: *“FONDO DE PENSIONES. LA APORTACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 60 BIS B DE LA LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO DE SONORA ES DE SEGURIDAD SOCIAL Y, POR TANTO, CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN SUJETA A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA FISCAL”*, aprobada por la nombrada Sala en sesión privada de cinco de septiembre del año en curso; con fundamento en los artículos 107, fracción II, párrafo cuarto, el cual dispone: *“...Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria...”*; 14, fracción II, párrafo primero, primera parte, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y Punto Primero, párrafo primero, del Acuerdo General 11/2011, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual señala: *“PRIMERO. Este Acuerdo General es aplicable respecto de los amparos indirectos en revisión en los que subsista el problema de constitucionalidad de una norma general, salvo en el supuesto de que correspondan a la materia tributaria federal, local o municipal.”*, se acuerda.- Se desecha, por improcedente, la solicitud de declaratoria general de inconstitucionalidad a que este toca se refiere.⁴⁵¹

Respecto del trabajo judicial en lo que concierne a este tema, resulta más escueto que el trabajador del legislador, ya que la SCJN, solo se acota a desechar el asunto de declaración general de inconstitucionalidad por ser improcedente al no ser contemplado por la Constitución, sin entrar en ningún momento al análisis del fondo del asunto, si es que la misma norma constitucional resulta justa.

Queda de manifiesto que para la SCJN prevaleció el contenido fiscal (Estatual), sobre el derecho humano a la seguridad social, desprotegiendo de manera flagrante al gobernado, conclusión a la que acertadamente había llegado el Tribunal Colegiado en comentario, y que, por una interpretación reduccionista, se impidió que pudiese integrar la primera declaratoria general de inconstitucionalidad.⁴⁵²

La doctrina sostiene que el máximo Tribunal de nuestro país, coincide con el argumento del poder legislativo de privilegiar a las finanzas públicas sobre el

⁴⁵¹ Declaratoria General de Inconstitucionalidad 1/2012.

⁴⁵² Flores Linares, José; Justicia Constitucional, Tomo II; Ibañez; Colombia, 2017; Pág. 178.

derecho fundamental de acceso a la justicia, sin embargo, su trabajo resulta menos eficaz que el de sostener el argumento del legislativo; ya que sólo se limita a desechar el asunto sin ningún razonamiento previo.

Artículo 14

1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. La prensa y el público podrán ser excluidos de la totalidad o parte de los juicios por consideraciones de moral, orden público o seguridad nacional en una sociedad democrática, o cuando lo exija el interés de la vida privada de las partes o, en la medida estrictamente necesaria en opinión del tribunal, cuando por circunstancias especiales del asunto la publicidad pudiera perjudicar a los intereses de la justicia; pero toda sentencia en materia penal o contenciosa será pública, excepto en los casos en que el interés de menores de edad exija lo contrario, o en las acusaciones referentes a pleitos matrimoniales o a la tutela de menores.⁴⁵³

Por lo que respecta a los ordenamientos internacionales de los que México es parte, y por consiguiente resultan normativas obligatorias para el Estado mexicano, el PIDCP, sostiene el derecho de acceso a la justicia como resultado del derecho de igualdad y a ser oído en los Tribunales establecidos.

Artículo 8. Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.⁴⁵⁴

El Pacto de San José, coincidiendo con el instrumento anterior, establece como derecho fundamental de acceso a la justicia como el derecho a ser oído, sin embargo esta disposición va más allá, al mencionar específicamente al ordenamiento fiscal en este derecho.

El acceso a la justicia es un principio básico del estado de derecho. Un derecho fundamental recogido desde la DUDH, el cual garantiza que todos puedan acudir a un tribunal imparcial cuando se vulneren sus derechos de manera ilegal.

Este derecho se traslada al ámbito tributario de manera que el ordenamiento fiscal debe prever los medios de solución de controversias mediante las vías que estime convenientes, esto quiere decir, que los medios de defensa deben de ser idóneos, al alcance de todos y no contener más requisitos que los del juicio de amparo para su interposición.

⁴⁵³ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁴⁵⁴ Convención Americana Sobre Derechos Humanos.

Cada persona tiene el mismo derecho irrevocable a un esquema plenamente adecuado de libertades básicas iguales que sea compatible con un esquema similar de libertades para todos.⁴⁵⁵ Rawls, es uno de los autores principales del tema de la justicia, el cual la define como un derecho compuesto por el de igualdad, mismo que resulta imprescindible para la dignidad de la persona.

La máxima de la justicia se encuentra en los contextos más diversos: desde los objetivos del Estado hasta los derechos fundamentales, pasando por el orden económico y social, así como por los fines educativos y las fórmulas de juramento, incluso como elemento de relación con otros pueblos.⁴⁵⁶

Häberle, pone de relieve la transversalidad de la justicia, debiendo ser uno de los objetivos del Estado, garantizarla no sólo en el ámbito del derecho sino de la economía y en el ámbito social, en este sentido, no se legitima la decisión del legislativo al excluir el ordenamiento tributario de la declaración general de inconstitucionalidad, ya que la justicia debe ser incluida en la economía y en el derecho.

La vigencia del derecho de acceso a los órganos judiciales determina en primer lugar, sí con relación a la actuación del poder legislativo la inadmisibilidad de aquellas trabas y obstáculos legales que no gocen de una justificación constitucionalmente atendible, las cuales, de llegar realmente a disponerse en las leyes, resultarán inconstitucionales por vulnerar este primer contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.⁴⁵⁷

Dentro del derecho de acceso a la justicia se encuentra la modalidad de tutela efectiva, que resulta el derecho de acudir a los Tribunales, y el primer elemento de este derecho es la admisibilidad del proceso, el que el poder legislativo permita el acceso a los procesos judiciales de una manera igualitaria y justa.

Resulta necesario entender que no es la mera aplicación de la Constitución, Si no la interpretación constitucional y la argumentación jurídica las que permiten

⁴⁵⁵ Rawls, John; La justicia como equidad; Paidós; España, 2012; Pág. 73.

⁴⁵⁶ Häberle, Peter; El Estado Constitucional; UNAM; México, 2001; Pág. 273.

⁴⁵⁷ Garberí Llobregat, José; El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; BOSSH; España, 2008; Pág. 135.

integrar y concretizar las disposiciones constitucionales a efectos de cumplir con los fines de impartir Justicia constitucional en el estado constitucional.⁴⁵⁸

Cabe resaltar que las sentencias de nuestros Tribunales, muy en específico las emitidas por la SCJN, han resultado muy limitadas en cuanto a interpretación, sólo basta mencionar el Caso Radilla, únicamente se han limitado a aplicar las leyes que el legislativo emite, sin discernir si las mismas resultan justas o protectoras de los derechos fundamentales, por lo que no se puede hablar de una justicia de Estado cuando los tribunales son omisos en la ponderación de derechos.

Los derechos fundamentales, al corresponder a intereses y expectativas de todos, forman el fundamento y el parámetro de la igualdad jurídica y por ello de la que llamaré dimensión << sustancial>> de la democracia, previa a la dimensión política o << formal>> de esta, fundada en cambio sobre los poderes de la mayoría.⁴⁵⁹

Ferrajoli resalta la función de la democracia como medio del Estado para garantizar el respeto a los derechos fundamentales como el acceso a la justicia y en este sentido prioriza el derecho de igualdad jurídica (como elemento del derecho de acceso a la justicia), antes que la separación de poderes.

La <<igualdad jurídica>> es, entonces, un principio normativo sólo sobre la forma universal de los derechos que han convenido sean fundamental: del derecho a la vida a los derechos de libertad, de los derechos políticos a los sociales, hasta ese meta derecho que es el derecho a la igualdad, es decir, al tratamiento igual ante la ley.⁴⁶⁰

No puede existir justicia sin igualdad, en este sentido la igualdad ante la ley resulta ser un elemento indispensable para que se respete el derecho de acceso a la justicia, dicho derecho conlleva una transversalidad, debe existir igualdad en todos los aspectos como los económicos y sociales, sin embargo esta igualdad se garantiza en el ordenamiento jurídico.

1.3.- Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

⁴⁵⁸ Häberle, Peter; El Control del Poder; UNAM; México, 2011; Pág.216.

⁴⁵⁹ Ferrajoli, Luigi; Derechos y Garantías; TROTТА; 6ª edición; España, 2009; pág. 42.

⁴⁶⁰ Ídem.

En este apartado se analizará si existe un menoscabo a los derechos fundamentales, especialmente al derecho de acceso a la justicia y al de igualdad. Se estudiará la relación que tiene la exclusión de la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria con el principio de generalidad tributaria. Si existe una ponderación de derechos o sólo una legitimación a la acción coercitiva del Estado.

La constitución es un documento político que fundamentalmente regula relaciones de dominación y sometimiento, por lo que, las normas constitucionales son susceptibles de ser interpretadas con fines políticos. El texto constitucional establece las bases legales sobre las que se conducirá la economía del Estado; los contenidos en los capítulos económicos podrán ser interpretados desde la perspectiva económica.⁴⁶¹

Resulta evidente que la separación de economía – Estado, resulta imposible, ya que el Estado debe ser rector y responsable de garantizar la estabilidad económica de sus gobernados, en este sentido, la Constitución como norma suprema, debe establecer los lineamientos para dicha garantía, por lo que el derecho y la economía son inseparables.

La sociedad se hace libre y abierta en virtud de las aportaciones que todos pueden hacer, potencial o actualmente, a la interpretación constitucional. La interpretación jurídica de la Constitución transmite el espacio público y la realidad pluralista, las necesidades y posibilidades de la comunidad que se encuentran ante, en y detrás de los textos constitucionales.⁴⁶²

En nuestro país en estricto derecho la interpretación de la Constitución y de las leyes que de ella emanan, son atribuciones únicas del poder judicial, sin embargo, en una sociedad que se denomina a sí misma como democrática, debe admitir la pluralidad de razonamientos, sobre todo cuando los Tribunales son omisos en emitir un razonamiento profundo.

Sostiene que la razón fiscal definirá ahora el deber de contribuir, a su amparo y por su tutela se ignorarán otras garantías y derechos también constitucionalmente reconocidos, en suma, se introduce en el propio concepto

⁴⁶¹ González Galindo, Gustavo; La ponderación de los derechos fundamentales; PORRÚA; México, 2013; Pág. 203.

⁴⁶²Häberle, Peter; El Estado Constitucional; Óp. Cit.; Pág. 160.

de tributo, lo constituye en elemento esencial del proyecto político del actual Estado de derecho, ampara sustantivamente las tantas veces proclamadas ordinaria juridicidad de las normas tributarias.⁴⁶³

En la práctica, tanto la legislación fiscal, como el mismo actuar de las autoridades fiscales atienden en la mayoría de las veces a necesidades y situaciones políticas, la razón fiscal se convierte en fin último del derecho tributario y no, así como debería ser el principio de justicia, y bajo la obligación del deber de contribuir se menoscaban los demás derechos adquiridos por los contribuyentes.

Es precisamente esta obligación de contribuir de todos los ciudadanos la mejor legitimación del derecho tributario, de la legalidad de la recaudación de los tributos, se convierte en la manera de justificar la potestad del estado cuando decide gravar una actividad o un producto. La razón de Estado se vuelve entonces la principal herramienta del derecho tributario.

En el caso en específico, no existe siquiera una legitimación del poder del Estado para excluir del derecho de acceso a la justicia a los contribuyentes que pretendan acudir a la declaración general de inconstitucionalidad, ya que el único argumento vertido por la autoridad para tomar esa decisión de gran repercusión es una posibilidad mencionada en un párrafo de cuatro renglones.

Para otros autores como Soler, no existe contra posición entre los principios del derecho tributario sino que por el contrario se complementan unos a otros; no existen incongruencias ni límites entre los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir, es otro derecho, deben de existir la ponderación y el equilibrio entre el respeto de dichos derechos y el deber de contribuir de tal manera que la protección de los derechos no deje sin efectos el cumplimiento de la obligación, ni que esta desvirtué su protección.⁴⁶⁴

Lo anterior pone de relieve que en muchas ocasiones dichos principios elementales del derecho financiero no se encuentran en total armonía en la legislación o en el actuar de las autoridades y es obligación del Estado el ponderar cuál de los principios debe ser respetado en mayor medida; el

⁴⁶³ Escribano, Francisco; La configuración jurídica del deber de contribuir; Óp. Cit; pág. 208.

⁴⁶⁴ Soler Roch, María; Óp. Cit; pág.24.

ejercicio de ponderación debe priorizarse antes de legitimar una violación a los demás derechos y principios en aras de contribuir al gasto público.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no se encuentra establecido con carácter general, en todas las constituciones de los países de América Latina.⁴⁶⁵ Lamentablemente este principio de proporcionalidad tributaria que es un eje central del derecho financiero no se encuentra contemplado en todas las Constituciones de los países del continente americano.

En materia de esencias constitucionales, las instituciones básicas y las políticas públicas deberían ser justificables ante todos los ciudadanos, permitimos que las partes tengan las creencias generales y pongan en práctica las formas de razonamiento que encontramos en el sentido común. El principio de legitimidad hace que eso sea lo más apropiado y quizá la única forma de determinar el acuerdo colateral.⁴⁶⁶

Rawls sostiene que la legitimación de las instituciones del Estado radica en la justificación de su toma de decisiones con sus gobernados, como elemento de una sociedad democrática, en éste sentido la excepción del ordenamiento tributario en la declaración general de inconstitucionalidad debió ser justificada.

Un motivo para introducir la idea de razón pública es éste: si bien el poder político es siempre coercitivo en una sociedad democrática es a la vez el poder del público, es decir, el poder de ciudadanos libres e iguales considerados como una corporación. Éste es el principio de legitimidad política que ha de satisfacer la justicia como equidad.⁴⁶⁷

En una sociedad democrática debe estar garantizado el principio de justicia, entendiéndose la misma como el derecho de igualdad, y un Estado sólo puede lograr dicha legitimidad desde la justificación de sus decisiones políticas, decisiones que terminan plasmadas en los ordenamientos jurídicos.

Sabemos que los derechos humanos son las facultades que toda persona tiene en razón de sus atributos esenciales, es decir, de aquellos atributos que la hacen ser lo que es, una persona humana y no otra cosa. A partir de este

⁴⁶⁵ Pérez Zúñiga, José; Óp. Cit; pág.33.

⁴⁶⁶ Rawls, John; Óp. Cit; Pág. 130.

⁴⁶⁷ Rawls, John; Óp. Cit; Pág. 131.

concepto se entiende por eficacia de los derechos humanos el goce y ejercicio de estos, y por violación a los mismos, en un sentido amplio, la obstrucción, restricción o eliminación de la posibilidad de gozar y ejercer esos derechos.⁴⁶⁸

Como es conocido los derechos humanos son las prerrogativas de cada ser humano por el simple hecho de serlo, siendo el Estado obligado a respetar dichos derechos, por consiguiente se considera violación de dichos derechos la restricción; como es el caso de la restricción o eliminación del derecho de los contribuyentes de acceso a la justicia para lograr una declaración general de inconstitucionalidad.

Derechos fundamentales pueden comprender la realidad ética que supone la idea de Derechos Humanos, así como la dimensión jurídico-positiva que tienen los sistemas jurídicos. Derechos fundamentales es precedida por una moralidad básica como una juridicidad básica. Son fundamentales tanto por su importancia para el desarrollo del individuo tanto como por su jerarquía normativa.⁴⁶⁹

Como es sabido los estudios de derechos fundamentales, sostienen que lo que distinguen a los mismos de los derechos humanos, son que los segundos son prerrogativas naturales de las personas, mientras que los fundamentales consiste en la positivización de esas prerrogativas, sin olvidar en ningún momento el fundamento ético de los mismos.

Hay necesidad de superar la mera positivización de los derechos económicos, sociales y culturales pasando a su exigibilidad y realización. Estos derechos comprometen la dignidad y la vida misma de las personas, entonces no podemos posponer o excluir a una parte de la humanidad del ejercicio pleno de esos derechos escudándonos en consideraciones como el nivel de desarrollo económico.⁴⁷⁰

Diversos autores acuden a la clasificación de los derechos fundamentales, considerando a los derechos socio-culturales como derechos de segunda generación, en esta investigación se sostiene que los derechos fundamentales

⁴⁶⁸ Corcuera Cabezut; Los derechos humanos aspectos jurídicos generales; OXFORD; México, 2016; Pág. 25.

⁴⁶⁹ Carreón Gallegos, Ramón; Los derechos humanos y las garantías individuales en el constitucionalismo mexicano; Flores; México, 2013; Pá. 157.

⁴⁷⁰ Des Hommes, Tere; El derecho a la equidad; Icaria Antrazyt; España, 1967; Pág. 75.

no pueden ser clasificados, ya que todos atienden a una sola finalidad, el respeto a la dignidad de la persona, y en este sentido el Estado no puede escudarse en no garantizar los derechos de los gobernados en razones económicas, como busca legitimarlo en la exclusión del ordenamiento fiscal en la declaración general de inconstitucionalidad.

Se desconocen esos derechos si los Estados no los garantizan mediante políticas sociales y de desarrollo que permitan su disfrute, pero igualmente se desconocen si se adoptan políticas – como las controvertidas neoliberales que impiden la realización – de esos derechos y propician su violación.⁴⁷¹ Los Estados se encuentran obligados a garantizar el respeto a los derechos fundamentales, sea del orden que sean estos, sin embargo, como en el presente caso, se justifican en políticas económicas para pretender legitimar su violación, como en el presente apartado que se estudia.

Si una posible contradicción se presentara entre una norma constitucional restrictiva y una convencional que proteja más a la persona, la que debe aplicarse es la convencional, no sólo porque ahora tiene la misma jerarquía que la Constitución propiamente dicha, sino porque los jueces están obligados a actuar pro persona.⁴⁷²

El trabajo de los Tribunales es proporcionar razonamientos jurídicos que garanticen la máxima protección de los derechos de las personas, cuando las leyes o actos de autoridades resulten violatorios de los mismos, en ese sentido no se puede aceptar que un precepto constitucional sea obligatorio por su calidad jerárquica ante otra legislación; el poder judicial deber discernir no la jerarquía de las leyes, sino la justicia que las mismas implican.

Si se presentara el indeseable caso de que una norma contenida en un tratado internacional sobre derechos humanos fuera contradictoria con una norma que estableciera una restricción a un derecho humano contenida en la Constitución, y llegara tal asunto a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ordenaría a México reformar su Constitución.⁴⁷³

⁴⁷¹ *Ibíd.* 80.

⁴⁷² Corcuera Cabezut; *Óp. Cit.*; Pág. 237.

⁴⁷³ *Ibíd.*; Pág. 238.

Corcuera, establece el resultado de una contradicción entre una norma constitucional y un instrumento internacional, el cual sería la supremacía del instrumento sobre la Constitución, en este sentido los derechos de las personas resultan superiores a cualquier norma, incluso de la misma Constitución, un claro ejemplo es el ya estudiado caso Radilla.

Los sistemas jurídicos no atienden la naturaleza de los derechos fundamentales en su interpretación, como consecuencia de una deficiente regulación normativa en el texto constitucional, y de una distorsionada concepción de la dignidad humana.⁴⁷⁴ La producción legislativa en nuestro país, resulta muchas veces inadecuada, es el caso de la reforma de 2011 en materia de derechos humanos, la cual obedece a una falta de conciencia de la importancia de la dignidad en los instrumentos legales, como el dejar sin acceso a todos los contribuyentes a la declaración universal de inconstitucionalidad

Por justificación puede entenderse el conjunto de razones de peso, lógicamente articuladas, correspondientes realmente al orden jurídico vigente, que den cuenta de la justicia concreta en los casos particulares.⁴⁷⁵ La justificación aun cuando no es el mejor procedimiento para sopesar diversos derechos fundamentales requiere de razones específicas y relevantes para emitir una decisión, sin embargo, el poder legislativo es omiso ya no de ponderar el derecho de acceso a la justicia, sino de justificar su exclusión en el caso de la materia tributaria.

La constitución económica representa el soporte material de la actuación de los derechos fundamentales, pero esa Constitución económica se haya integrada, en gran medida, por aquellos derechos fundamentales que delimitan el régimen de la propiedad, la libertad de empresa, el sistema tributario o el marco de las relaciones laborales y la seguridad social.⁴⁷⁶

Luño, argumenta de una manera clara que existen intereses económicos del Estado, mismos que son plasmados en la norma suprema, sin embargo, en

⁴⁷⁴ Cfr. Flores Saldaña, Antonio, At. El.; Interpretación y ponderación de los derechos fundamentales en el Estado Constitucional; Tirant lo Blanch; México, 2013; Pág. 441

⁴⁷⁵ Ibídem; Pág. 464.

⁴⁷⁶ Pérez Luño, Antonio; Los derechos fundamentales; Tecnos; 10ª edición; España, 2011; pág. 16.

ocasiones resultan limitantes para el respeto a determinados derechos, como es el caso del derecho tributario, como se constituye la excepción de los derechos del contribuyente al acceso a la declaración general de inconstitucionalidad.

Ningún contrato, se ha dicho, puede disponer de la vida. Ninguna mayoría política puede disponer de las libertades y de los demás derechos fundamentales: decidir que una persona sea condenada sin pruebas, privada de la libertad personal, de los Derechos civiles o políticos.⁴⁷⁷

Ferrajoli, expone que si bien es cierto, que la prerrogativa del poder legislativo es emitir el ordenamiento jurídico para la regulación de las relaciones en el Estado, ni siquiera bajo la justificación de la democracia, puede legitimarse la privación o violación de los derechos fundamentales. Bajo este razonamiento resulta contrario a los derechos fundamentales el último párrafo del artículo 107 de nuestra Constitución.

Es lo que podemos llamar igualdad formal de oportunidades, o también principio de no discriminación. Las leyes de no discriminación son, para ellos, la garantía de la igualdad de oportunidades.⁴⁷⁸ Como se demostró en el apartado anterior la igualdad es un elemento del derecho de acceso a la justicia, y es contenido de la máxima de justicia; en este sentido, no se puede entender la igualdad, sin el derecho a la no discriminación.

La democracia bajo la presencia de los derechos humanos y las leyes justas, tiene notas distintivas; un estado democrático que reconoce y hace efectivos el más amplio elenco de Derechos Humanos, insertos en su Norma fundamental como institución política básica de la sociedad, en los diversos instrumentos internacionales de los cuales formé parte, como cuerpo legal mínimo y orientador de los principios de la justicia social.⁴⁷⁹

Coincidiendo con lo antes expuesto, el autor sostiene que un verdadero Estado democrático, garantiza la protección de los derechos fundamentales en todo su

⁴⁷⁷ Ferrajoli, Luigi; Óp. Cit.; pág. 54.

⁴⁷⁸ Puyol, Angel; El discurso de la igualdad; Crítica; Barcelona, 2011; pág. 14.

⁴⁷⁹ Mendoza Ezquivel, Joaquín; Los Derechos Humanos como sustento a una ley justa; Porrúa; México, 2014; pág. 121.

marco normativo, desde sus leyes locales, hasta los instrumentos internacionales, incluyendo claro la Constitución.

El primer contenido de la igualdad es lo que se puede denominar "igualdad de trato" y tiene, por ejemplo, una de las plasmaciones más claras en la manera en que la justicia penal y otras formas de justicia procesal tienen que tratar a quienes están bajo su jurisdicción.⁴⁸⁰ Siguiendo con el tema de igualdad como presupuesto del derecho de acceso a la justicia, hay que mencionar que dicho principio contiene diversas manifestaciones, una de las principales, es la igualdad en el trato, misma que es aplicable a los principios básicos del derecho penal; rama del derecho que si bien se ha asentado la distinción con el administrativo, tienen características similares, entre ellas, la punibilidad del Estado, por lo que resulta importante garantizar los derechos de los gobernados ante la actuación del Estado.

El objeto de un derecho a la no discriminación, un derecho negativo, es evitar la distinción legal que produzca diferencias de trato que afecte a la persona en sus derechos, pero sobre todo en su dignidad, y proteger a los grupos desfavorecidos y discriminados para procurarles una igualdad efectiva.⁴⁸¹ Se considera incluso a mofa, la exposición de motivos que realizó el legislativo respecto de la declaración general de inconstitucionalidad; en el sentido en que; menciona la importancia del acceso a la justicia de los grupos vulnerables bajo la protección del derecho a la no discriminación y acto seguido elimina a los contribuyentes de dicho derecho, en un claro acto discriminatorio.

El intervencionismo del Welfare State, dirigido a promover un equilibrio en el disfrute del bienestar, de haber generado un gasto público insostenible responsable de la denominada, crisis fiscal del estado a la vez que se le hace responsable de haber corrido la libertad y la prosperidad de los individuos.⁴⁸² Luño sostiene una clara postura de la dependencia económica que ha generado el Estado para justificar la violación de los derechos fundamentales, incluso de los más sagrados como la libertad, bajo el

⁴⁸⁰ De la Torre Matínez, Carlos; Derecho a la no discriminación; UNAM; México, 2006; pág. 52.

⁴⁸¹ Ibídem; pág. 188.

⁴⁸² Pérez Luño, Antonio; Derechos Humanos y Constitucionalismo ante el Tercer Milenio; Marcial Pons; España, 1995; pág. 36.

argumento de proteger el bien común, es decir, el principio de generalidad tributaria.

Es importante mencionar que en el caso de leyes fiscales, no existirá declaratoria general de inconstitucionalidad, ya que aluden al impacto negativo que acarrearía en las finanzas públicas, situación que nos parece absurda, debido a que de acuerdo con una teoría constitucional moderna, nada debe quedar fuera de control, ninguna norma general, ningún acto de los poderes públicos constituidos ni de los organismos constitucionales puede quedar fuera de control de la constitucionalidad.⁴⁸³

Cabe mencionar que si bien hay mucha información y estudios respecto de la declaración general de inconstitucionalidad, no la hay respecto de la exclusión de las normas fiscales, por lo que las posturas resultan ser muy distintas dependiendo de los autores a consultar.

En este sentido Elías coincide en la condena y rechazo absoluto de dicha exclusión, advirtiendo que bajo ninguna justificación se puede dejar de observar el control constitucional del respeto a los derechos fundamentales, ni siquiera un argumento económico.

Consideramos que lo anterior es un error, pues pareciera dar a entender que las leyes tributarias tienen un rango o naturaleza distinta a las demás leyes y eso, desde luego, no es así. O peor aún, que las leyes tributarias pueden violentar la Constitución sin sufrir las mismas consecuencias que sí sufren las otras normas de su mismo rango o incluso superior. Consideramos que ninguna norma secundaria debe prevalecer si violenta el texto constitucional.⁴⁸⁴

Coincidiendo con el autor anteriormente citado, no puede considerarse el ordenamiento fiscal como un derecho superior a los derechos fundamentales, o como el único que es autorizado por el Estado para cometer violaciones a los gobernados y tener un trato favoritario, superior incluso al derecho penal.

⁴⁸³ Elías Mussi, Edmundo; La fórmula Otero y la declaratoria general de inconstitucionalidad en el juicio de amparo contra norma; UNAM; México, pág.45.

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3066/4.pdf>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁴⁸⁴ Camarena Lozano, Sergio; La declaratoria general de inconstitucionalidad en materia fiscal; Epikēia; <http://epikeia.leon.uia.mx/numeros/28/la-declaratoria-general-de-inconstitucionalidad-en-materia-fiscal.pdf>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

Si bien, el objeto de todo sistema democrático es el bien general, el respeto, protección y garantía de los derechos humanos en un sentido amplio, no tiene porqué dejar fuera de una protección eficaz a ciertas materias, como en este caso al área fiscal.⁴⁸⁵ Para Calderón el razonamiento resulta muy evidente, el objetivo primordial de la reforma de 2011, en específico de la declaración general de inconstitucionalidad es la protección de los derechos fundamentales, el control de constitucionalidad en un sentido amplio y difuso, por lo que no resulta justificable la exclusión de algún ordenamiento, fuera el que fuera.

Es de señalar que otra deficiencia grave, es la de pretender excluir de la declaratoria general de inconstitucionalidad que propone el Senado, la materia tributaria; en efecto, en la Constitución se dan los lineamientos generales, para que sean las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, las que se ocupen pormenorizadamente de las cuestiones fácticas que van a normar y estas por mandato del artículo 13 constitucional deben ser generales, abstractas, impersonales, etcétera, porque de no ser así, serían inconstitucionales por ser privativas, con mayor razón la reforma constitucional no puede adolecer de esos atributos; además, estaría contrariándose con la reforma que se cuestiona, las decisiones político fundamentales plasmadas por el Constituyente originario en su obra, la Constitución, como lo son las llamadas garantías individuales, verbigracia, la garantía de igualdad consagrada en el artículo 13 constitucional (nadie puede ser juzgado por leyes privativas); inclusive, el propio mecanismo para hacer efectivas, para tutelar esa garantías, el juicio de amparo, que al ser elevado a rango constitucional al igual que aquellas gozan del principio de la supremacía de la Constitución; y al ser decisiones político fundamentales plasmadas por el Constituyente, estas decisiones quedan excluidas, fuera del procedimiento de reformas a la Constitución aun con el subterfugio del Constituyente Permanente del artículo 133 constitucional. ⁴⁸⁶

La definición anterior, coincide con los criterios analizados, y realza la contravención del derecho a no ser juzgado por leyes privativas, en este caso, si bien es una norma Constitucional emanada legítimamente por el poder legislativo, resulta privativa al excluir la materia fiscal de la declaración general de inconstitucionalidad; y al ser dicha norma privativa, pero sobre todo injusta, debe ser derogada del ordenamiento jurídico.

En un Estado en el que el discurso es el respeto integral a los derechos humanos y en el que se encuentra plasmado a nivel constitucional que todas las autoridades están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, no es posible que se justifique

⁴⁸⁵ Calderón García, Jessica; La declaratoria general de inconstitucionalidad y la acción declarativa de inconstitucionalidad. derecho comparado México-Argentina <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/ladeclaratoriageneralde.pdf>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁴⁸⁶ Ídem.

la inconstitucionalidad de normas por el hecho de tratarse de materia tributaria.

487

Uno de los principales objetivos de la reforma constitucional fue el control difuso de protección a los derechos fundamentales, obligando en su artículo 1º a todas las autoridades a respetar y garantizar el respeto a dichos derechos, por lo que resulta absurdo dejar de aplicar ese razonamiento sólo por tratarse de la materia fiscal.

En nuestro país, en cambio, los encargados de “modernizar” el amparo tuvieron temor del “impacto negativo en las finanzas públicas” y excluyeron expresamente a las leyes fiscales del procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad. Actuaron bajo el mismo razonamiento mezquino de siempre en el que pocas quejas legitiman una medida inconstitucional y dieron la oportunidad al Estado de seguir obteniendo recursos vulnerando derechos fundamentales.⁴⁸⁸

Narvaez resalta la legitimación del principio de generalidad tributaria sobre los derechos de los contribuyentes, al sostener que la exclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad es un permiso evidente del Estado para seguir recaudando bajo el argumento de contribuir al bien común incluso cuando existan leyes o actos violatorios de dichos derechos.

La Constitución establece la excepción expresa en el sentido de que la declaratoria de inconstitucionalidad no puede dirigirse a normas de carácter tributario. En la doctrina se ha opinado que la inclusión de ésta hipótesis responde al riesgo de generar inconvenientes a la recaudación o la concreción de las políticas públicas y sociales supeditadas a los recursos públicos estatales.⁴⁸⁹

En un ejercicio de pluralidad, la doctrina también encuentra opiniones contrarias a todas las anteriormente analizadas, es el caso del autor Ferrer,

⁴⁸⁷ Cordero Estudillo, Lucino; La oportuna efectividad de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad; Letras Jurídicas; Núm. 33 (Enero-Junio 2016); Pág. 100.

⁴⁸⁸ Narváez Medécigo, Alfredo; El “nuevo” juicio de amparo y la igualdad ante la ley; http://www.mufr.fr/sites/mufr.univ-toulouse.fr/files/alfredo_narvaez_medecigo.pdf, consultada el 30 de mayo de 2018; 13:00 h.

⁴⁸⁹ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo; El juicio de amparo en el centenario de la Constitución mexicana de 1917, tomo II; UNAM; MÉXICO, 2017; pág. 531.

quien coincide con la decisión del legislativo de dejar fuera a los contribuyentes de dicha prerrogativa, bajo el argumento del bien común, en este sentido, argumenta que se legitima el principio de generalidad tributaria sobre los derechos específicamente de los contribuyentes.

La razón instrumental que pone de manifiesto Bauman, en *Modernidad y Holocausto*,⁴⁹⁰ es llevada a cabo con eficiencia por las todas las Instituciones que intervienen para la recaudación de impuestos, la burocracia cumple con sus metas para la obtención de recursos destinados a cubrir supuestamente el gasto público.

Si bien es cierto que el derecho fiscal no es un derecho de fines, sino de medios para la contribución de impuestos, no puede la razón instrumental justificar la violación a los derechos fundamentales, por lo que resulta necesario modificar dichos medios en atención a la ética y la moralidad tomando como base para esa moralidad el respeto a los derechos fundamentales.

2.- Medios electrónicos en el derecho tributario mexicano.

En este apartado se analizará el papel que juegan los medios electrónicos en el ordenamiento fiscal mexicano, cuáles son sus alcances, y como repercuten en la comunicación con las autoridades fiscales; de la misma manera se estudiará las consecuencias jurídicas para el contribuyente por el uso de los mismos.

Hay que señalar que existen diversas obligaciones que prevén el uso de dichos medios para cumplir con diferentes obligaciones, que van desde la contabilidad electrónica a presentar una petición, o documento que tengan el carácter de digital, y se analizará si dichas obligaciones son congruentes y justas para la realidad de la mayoría de los contribuyentes en este país.

2.1. Fundamento legal.

Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo

⁴⁹⁰ Zygmunt Bauman; *Modernidad y Holocausto*; Sequitur; 3ª edición; España, 2010.

los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.⁴⁹¹

Se puede observar del artículo anterior que el legislativo impone un único medio para presentar documentos, ya que establece que solo podrán ser presentados en formato digital, quedando el contribuyente obligado a acudir a medios electrónicos, aun cuando estos no se encuentren dentro sus posibilidades.

Como se desprende de la simple lectura del artículo anterior, el legislativo impone como único medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente sea a través de medios electrónicos.

Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.⁴⁹²

Como se desprende de la simple lectura del artículo anterior, el legislativo impone como único medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente sea a través de medios electrónicos, aunado a lo anterior, se puede concluir que la única manera de presentar la contabilidad será mediante documentos electrónicos.

Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.⁴⁹³

Del artículo anterior se puede observar que la única manera que el legislador previó para poder acceder a un recurso efectivo presentado ante la autoridad que emitió el acto de molestia, es mediante “buzón tributario”, el cual consiste en una herramienta que tiene la autoridad fiscal en su plataforma de internet, restringiendo así el acceso a la justicia a los medios electrónicos.

2.2.- Recurso efectivo.

⁴⁹¹ Código Fiscal de la Federación.

⁴⁹² Ídem.

⁴⁹³ Ídem.

En este apartado se analizará si el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, anteriormente transcrito, cumple con el derecho fundamental que tiene cada individuo, y por consiguiente el contribuyente, de tener acceso a un recurso efectivo.

Por lo que se establecerá en un primer momento, que es lo que se entiende por recurso efectivo, cuáles son sus elementos, en que ordenamiento se encuentra garantizado y en consecuencia se analizará si el Recurso de Revocación puede considerarse como un recurso efectivo o si transgrede dicho derecho.

Artículo 8

Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.⁴⁹⁴

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, declaración que es fundamento de las constituciones postmodernistas señala en su artículo 8 como derecho fundamental el de un recurso efectivo, hay que hacer mención que este dispositivo señala el efecto imprescindible que todo recurso debe tener.

Artículo 25 -- Protección judicial 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.⁴⁹⁵

Por lo que respecta a los Instrumentos Internacionales de los cuales México forma parte, el Pacto de San José, establece en su numeral 25, el derecho a un recurso efectivo, tomando en consideración que dicho recurso debe tener las características de ser sencillo y rápido.

Por lo que el Recurso de Revocación, al establecer como requisito de procedencia el uso de una plataforma digital, no cumple con el requisito de sencillez que consagra el Pacto de San José, ya que la mayoría de la población en nuestro país no tiene acceso a estos medios.

De acuerdo con datos publicados por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, el índice de pobreza en nuestro país para el año

⁴⁹⁴ Declaración Universal de Derechos Humanos.

⁴⁹⁵ Convención Americana sobre Derechos Humanos.

2016, representa un 52.9%⁴⁹⁶ de la población, en lo que se refiere a pobreza patrimonial, por lo que resulta evidente que el legislador no tomó en consideración la situación económica de nuestro país.

Artículo. 2.

3. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que:

- a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;
- b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso, y desarrollará las posibilidades de recurso judicial;
- c) Las autoridades competentes cumplirán toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.⁴⁹⁷

Respecto al PIDCyP, obliga a los Estados miembros a garantizar el derecho de toda persona para acudir a un recurso efectivo cuando considere que sus derechos hayan sido violados, por lo que al ser México parte de este instrumento se encuentra obligado a que los recursos que prevean sus leyes como en el caso del derecho tributario sean efectivos para los contribuyentes que lo interpongan.

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.⁴⁹⁸

La Constitución, consagra el derecho de acceso a la justicia en el artículo 17, que establece la manera en que deberán resolverse las controversias que planteé un ciudadano, es decir, pronta, completa e imparcial. Características que deberán aplicar a todo recurso previsto por las leyes mexicanas como es el caso del Recurso contemplado en el Código Fiscal de la Federación.

La garantía de un proceso debido en sus distintas fases y qué, a su vez, se desglosan los derechos, la defensa y existencia de letrado; a ser informado de la acusación formulada; a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías; a utilizar los medios de prueba pertinentes ante la

⁴⁹⁶ CONEVAL <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/Evolucion-de-las-dimensiones-de-pobreza.aspx>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁴⁹⁷ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁴⁹⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

defensa; a no declarar contra sí mismo; a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.⁴⁹⁹

Como se ha analizado en el apartado anterior, el derecho de acceso a justicia, contiene diversos matices, es un derecho complejo, que como todos los derechos fundamentales, se complementa con otros derechos de una manera indivisible.

Por lo que el derecho de un recurso efectivo resulta evidentemente parte fundamental del derecho de acceso a la justicia, el recurso efectivo es contemplado dentro del derecho a un debido proceso, cuyas características no son propias ni únicas de la materia penal.

El derecho a la tutela efectiva, es un derecho constitucional, perteneciente a la categoría de los llamados derechos fundamentales, él mismo vincula y es de aplicación directa e inmediata por parte de los poderes públicos estando estos obligados a interpretar su contenido conforme a los textos internacionales sobre Derechos Humanos suscritos por España sino que además de un derecho que goza de una protección jurisdiccional reforzada.⁵⁰⁰

Como se expuso los derechos fundamentales son indivisibles e inseparables, por lo que no se puede comprender el derecho a un recurso efectivo, sin hablar de tutela efectiva o acceso a la justicia; sin embargo, como se observa en el párrafo anterior, se trata de un derecho fundamental, cuya exigencia es directa al Estado y deber ser garantizada en términos de los instrumentos internacionales.

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, APLICACIÓN DE SU ARTÍCULO 25. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO PREVÉ COMO FIGURAS DE DEFENSA RESPECTO DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, CUYO OBJETO ES TUTELAR EL DERECHO HUMANO DE PROTECCIÓN JUDICIAL RECONOCIDO EN DICHO PRECEPTO. Según criterio interpretativo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al cual los Jueces mexicanos pueden acudir en términos de lo considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el expediente varios 912/2010 (caso Radilla Pacheco), la obligación a cargo de los Estados miembros derivada del artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se traduce en prever la existencia de un recurso judicial accesible y efectivo contra actos que violen derechos fundamentales, lo que implica que el órgano dirimente previsto por el respectivo sistema legal decida sobre los derechos de toda persona que lo interponga y se garantice el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso; es decir,

⁴⁹⁹ Pérez Luño, Antonio; Los derechos fundamentales; Óp. Cit.; pág. 16.

⁵⁰⁰ Garberí Llobregat; Óp. Cit; Pág. 20.

el sentido de la protección otorgada por el artículo en cuestión, consiste en la posibilidad real de acceder a un recurso judicial para que la autoridad competente y capaz de emitir una decisión vinculante determine si ha habido o no una violación a algún derecho que la persona que reclama estima tener y que, en caso de ser encontrada una violación, el recurso sea útil para restituir al interesado en el goce de su derecho y repararlo. En ese contexto, del análisis sistemático de los artículos 116, 117, 120, 125, 131, 132, 133 y 133-A del Código Fiscal de la Federación, 1o., 2o. y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se desprende que el orden jurídico mexicano prevé como medios de defensa para impugnar las resoluciones de las autoridades fiscales, el recurso de revocación, en sede administrativa, y el juicio contencioso administrativo federal; ambos reúnen los requisitos de accesibilidad y efectividad, pues las hipótesis en que son procedentes están expresamente reguladas en los ordenamientos legales precisados (artículos 117 del Código Fiscal de la Federación, y 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este último en relación con el diverso 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); tienen el alcance jurídico de lograr la insubsistencia del acto controvertido (artículos 133, fracciones IV y V, del Código Fiscal de la Federación, y 52, fracciones II, III, IV y V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); las resoluciones dictadas en ellos son vinculantes para las autoridades que emitieron el acto combatido (artículos 133-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); y existen disposiciones tendentes a lograr el cumplimiento de aquellas (artículos 133-A del Código Fiscal de la Federación, y 52, párrafos segundo a octavo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo). Con lo anterior, se constata que el Estado Mexicano ha implementado los mecanismos jurídicos necesarios para garantizar el derecho humano de protección judicial que tutela el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.⁵⁰¹

De acuerdo a la sentencia anterior, el poder judicial legitima al Recurso de Revocación como un recurso efectivo que cumple las características del artículo 25 del Pacto de San José, es decir, un recurso efectivo; en este sentido cabe realzar que en palabras del mismo tribunal sostiene que dicho recurso resulta accesible.

Sin embargo, hay que hacer notar que dentro de los preceptos estudiados en esta sentencia para poder determinar que dicho recurso es efectivo y sobre todo accesible no se encuentra el artículo 121, precepto que como ya se estudió obliga a los contribuyentes a interponer el recurso vía buzón tributario, es decir, por un medio electrónico.

En el mismo orden de ideas, el poder judicial establece que dicho recurso es accesible, sin embargo, no emite razonamiento alguno por lo que respecta a la accesibilidad del mismo, se limita a mencionar que la misma se encuentra plenamente regulado por las disposiciones fiscales, que resulta eficaz por su carácter vinculante, pero en ningún momento realiza un sólo razonamiento de la característica de accesibilidad del mismo.

⁵⁰¹ Tesis: VI.1o.A. J/3 (10a.).

RECURSO DE REVOCACIÓN. LA REGLA 2.18.1 DEL ANEXO 1-A DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014, AL EXIGIR QUE ESE MEDIO DE DEFENSA SE PRESENTE DESDE EL LUGAR EN QUE RESIDE EL RECORRENTE, VIOLA EL DERECHO A UN RECURSO EFECTIVO Y, POR TANTO, DEBE DESAPLICARSE.

De la interpretación relacionada de los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se desprende el derecho humano a un recurso sencillo, rápido y efectivo, capaz de producir el resultado para el que fue concebido, lo cual implica, entre otras cosas, que la norma que lo regula no debe exigir elementos extraños a la oportunidad y a la formalidad procesal. Por su parte, la regla 2.18.1 prevista en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece dispone que para los efectos del numeral 121, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el recurso administrativo de revocación podrá enviarse a la autoridad competente por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente y que, en este caso, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos. En consecuencia, esa disposición fiscal al exigir el envío del recurso desde el domicilio del contribuyente debe estimarse como un elemento ajeno, incluso, a lo previsto en el artículo 121 del último de los ordenamientos mencionados, que prevé la remisión de dicho medio de impugnación a través del **buzón** fiscal. De ahí que si por el uso del **buzón tributario**, que utiliza la red mundial de comunicación, el medio de impugnación puede enviarse de cualquier parte del mundo, no existe justificación alguna para que cuando se plantee por escrito y se use el correo postal, se tenga que depositar desde el domicilio del contribuyente, lo que hace que se limite irracionalmente el acceso a un recurso efectivo y, por tanto, la regla fiscal aludida debe desaplicarse.⁵⁰²

En primer lugar cabe mencionar que anterior al año 2017, la autoridad fiscal por Reglas de carácter general permitían la presentación de recurso de revocación por escrito, sin embargo, a partir del año mencionado sólo es posible acceder a dicho recurso por medio del buzón tributario.

Resulta procedente analizar el razonamiento de los tribunales, en el sentido, que sostienen que debe considerarse un recurso efectivo cuando no exijan más elementos extraños a la oportunidad y a la formalidad procesal, es decir, que no puede exigir mayores requisitos para su acceso que los que pueda cumplir un gobernado promedio.

Por lo que la exigencia de interponer el Recurso de Revocación únicamente por medio del buzón tributario constriñe per se, un elemento extraño a la oportunidad del mismo; y por consiguiente un límite irracional al acceso del mismo; es interesante como el poder judicial, puede tener razonamientos diferentes respecto del mismo tema, ya que al limitar el acceso al Recurso de Revocación por medio del buzón tributario, constituye un límite de accesibilidad al derecho de un recurso efectivo.

⁵⁰² Tesis: XVI.10.A.113 A (10a.)

Forma de presentación del recurso de revocación

2.18.1. Para los efectos del artículo 121, segundo párrafo del CFF, el recurso de revocación deberá presentarse de conformidad con la ficha de trámite 192/CFF "Recurso de revocación en línea presentado a través de buzón tributario", contenida en el Anexo 1-

A. Para los efectos del artículo 133B del CFF, el recurso de revocación exclusivo de fondo deberá presentarse de conformidad con la ficha de trámite 251/CFF "Recurso de revocación exclusivo de fondo presentado a través de buzón tributario", contenida en el Anexo 1-A.⁵⁰³

Respecto de las Reglas de carácter general emitidas por la autoridad fiscal, se puede observar que el único medio que se contempla en la actualidad para interponer el Recurso de Revocación es mediante el buzón tributario.

...la garantía de un recurso efectivo constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención, y que para que el Estado cumpla con lo dispuesto en el artículo 25 de la Convención no basta con que los recursos existan formalmente, sino que los mismos deben tener efectividad, es decir debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso que sea sencillo y rápido. Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana...[y] ...que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho...[por lo que] ...este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio.⁵⁰⁴

El Caso Cantos, ha sido la única sentencia emitida por la CIDH en materia fiscal, y fue instaurado precisamente con el objeto de tutelar el derecho a un recurso efectivo en contra de Argentina; lo que nos demuestra la importancia de dicho derecho en el ordenamiento tributario.

En este sentido, la Corte alude al derecho de acceso a la justicia, el cual, como se analizó en el apartado anterior tiene varias aristas, entre ellas, el derecho a un recurso efectivo; y sostiene que el recurso para sea considerado efectivo debe ser sencillo, y cualquier medida que dificulte su uso es considerada como violatoria de dicho derecho.

Por lo que el artículo 121 del CFF al establecer como requisito de procedencia del Recurso de Revocación, que su interposición sea únicamente a través del buzón tributario, dificulta evidentemente el acceso al mismo, quedando

⁵⁰³ PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

⁵⁰⁴ Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Cantos Vs. Argentina Sentencia de 28 de noviembre de 2002.

supeditado el derecho del gobernado de acudir a tal recurso al acceso de medios electrónicos, por lo que resulta a todas luces violatorio del derecho a un recurso efectivo tutelado por el Pacto de San José.

Existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales tocan a todos particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa, el derecho al debido proceso, el derecho al acceso a la impartición de Justicia pronta, completa e Imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros.⁵⁰⁵

Como se analizó en el capítulo anterior los derechos fundamentales son indivisibles e interdependientes, por lo que resultan aplicables a todas las materias del derecho, incluyendo obvio la materia fiscal, es el caso del derecho de acceso a la justicia, cuyo derecho fundamental incide en el particular derecho que tienen los contribuyentes de acceder a un recurso efectivo.

Consideramos que la impartición de Justicia no puede decidirse en base a procedimientos que resulten más convenientes a los impartidores de la misma, sino que antes de observar la comodidad de un órgano jurisdiccional se debe analizar si el procedimiento deriva en una auténtica impartición de justicia en donde las partes tengan la oportunidad de verdaderamente ser oídos y vencidos en juicio.⁵⁰⁶

En este sentido la doctrina establece que el derecho de acceso a la justicia no puede justificarse por la facilidad que resulte para la autoridad, sino que debe contener un criterio justo y razonable para el acceso al mismo, por lo que la obligación del uso de los medios tecnológicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no puede considerarse justa, al solo prever la practicidad por parte de la autoridad fiscal y no así de los contribuyentes.

El acceso a la justicia puede ser entendido como la posibilidad de toda persona, independientemente de su condición económica o de otra naturaleza,

⁵⁰⁵ Ríos Granados, Gabriela; Derechos Humanos de los Contribuyentes; UNAM; México, 2014; pág.58.

⁵⁰⁶ Armienta Calderón, Gonzalo; Justicia Fiscal y Administrativa; Porrúa; México, 2015; pág. 205.

de acudir al sistema previsto para la resolución de conflictos y reivindicación de los derechos protegidos de los cuales es titular.⁵⁰⁷

Resulta evidente la necesidad de cierto grado de economía y conocimientos para tener acceso a los medios electrónicos impuestos por la autoridad tributaria para acceder al recurso de revocación; lo que resulta gravoso para los grupos vulnerables al no contar con los medios para poder acceder a este tipo de tecnologías y por consiguiente supeditando su derecho de acceso a la justicia.

Si una persona no cuenta con su Buzón Tributario no podrá hacer valer el recurso de revocación, y al volverse un derecho exclusivo a un procedimiento en línea, el Estado está negando el derecho a acceder a un remedio que antes podía ejercerse libremente, lo que representa una vulneración al derecho de acceso a la justicia.⁵⁰⁸

La doctrina coincide con lo sustentado en esta investigación, el artículo 121 al prever como única manera la interposición del recurso de revocación a través del buzón tributario vulnera el derecho de acceso a la justicia, convirtiendo al derecho fiscal en un derecho clasista, donde únicamente las personas capaces de acceder a dichos medios pueden pretender una resolución justa.

2.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

Se analizará que relación guarda esta disposición específicamente con el derecho de acceso a la justicia y a un recurso efectivo consagrado en el Pacto de San José del cual México forma parte, cuál es la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria, y se realizará un análisis para determinar si existe ponderación entre los derechos fundamentales y los principios tributarios.

El grado de cumplimiento de los ciudadanos con sus obligaciones tributarias está relacionado en gran medida con el conocimiento de sus responsabilidades fiscales y con

⁵⁰⁷ Ventura Robles, Manuel; La jurisprudencia de la corte interamericana de derechos humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad; <http://reedi.uy/pdf/JurisprudenciaCorteInteramericanaDDHH-2.pdf>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁵⁰⁸ Romero Michel, Jessica; Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos del contribuyente; Ciencia Jurídica, [S.l.], v. 5, n. 10, p. 189-217, ene. 2017; pág. 206.

la facilidad para cumplirlas. De acuerdo con datos del estudio Doing Business que publica el Banco Mundial, México se ubica en el lugar 107 en cuanto a la facilidad que tienen los contribuyentes para pagar sus contribuciones, y en el 155 en relación con el tiempo que invierten en el cumplimiento de sus obligaciones; lo anterior, de una lista de 183 países analizados, lo que incide negativamente en la decisión de contribuir para el gasto público.⁵⁰⁹

Cabe mencionar que en la exposición de motivos el legislador expresa claramente su preocupación por la calificación realizada por el Banco Mundial en 2013, en la que ubica a nuestro país como uno de los peores posicionado en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales, es decir, el pago de impuestos o presentación de declaraciones.

La administración tributaria en nuestro país, en el contexto descrito, tiene el reto de crear mecanismos accesibles, de bajo costo, que simplifiquen el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integración de estos al ciclo tributario.⁵¹⁰

Si bien es cierto que es obligación de la autoridad fiscal el prever los mecanismos necesarios para que el pago de impuestos, así como el cumplimiento del deber de contribuir sean eficientes, simples y accesibles para los mismos, es su obligación tener en consideración las necesidades de sus obligados tributarios para que dicho objetivo se cumpla.

Por otra parte, mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se otorgan facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes a través de Internet, y se establece la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.⁵¹¹

Respecto al uso de las tecnologías, el legislador argumenta que dicha reforma constituye facilidades para que el contribuyente pueda no sólo cumplir con sus obligaciones fiscales, sino tener mayor eficacia en la contabilidad de su negocio, creando así el buzón tributario como la única manera de comunicación entre el contribuyente y la autoridad fiscal.

Como se analizó en el capítulo anterior, el uso de las tecnologías es inminente en tanto en el ámbito privado como en el público, sin embargo, las mismas deben estar al servicio y para mejora de la humanidad, deben ser creadoras de oportunidades, no de obligaciones poco accesibles.

509 Exposición de motivos, Reforma al Código Fiscal de la Federación 2014; http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf, consultada el 30 de mayo 13:00 h.

⁵¹⁰ Ídem.

⁵¹¹ Ídem.

Si bien es cierto es obligación de la autoridad fiscal la creación de mecanismos para el fácil cumplimiento de las obligaciones, también lo es que su obligación principal es tomar en consideración a todos los sujetos tributarios, desde los grandes contribuyentes como la micro empresa, y prever diversas maneras de cumplimiento que atiendan a la naturaleza y necesidades de cada uno.

En ese contexto, se propone la creación de un sistema de comunicación electrónico denominado buzón tributario, sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre estos y las autoridades fiscales. En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio del contribuyente.⁵¹²

Como se puede observar la justificación de la creación del buzón tributario como herramienta tecnológica para el cumplimiento de obligaciones fiscales, es precisamente la facilidad de acceso al mismo para presentar promociones o recursos, así como cualquier tipo de comunicación con la autoridad, sin embargo, el legislativo es omiso en demostrar la efectiva accesibilidad a dicha herramienta.

Se propone reformar el artículo 121, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a efecto de establecer como única vía para presentar el recurso de revocación, el buzón tributario, reduciendo el plazo de 45 a 15 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, o bien a través de los medios electrónicos que la autoridad fiscal establezca mediante reglas de carácter general, en las cuales se señalaran los medios alternos que tendrán los contribuyentes para promover sus recursos, en los casos que, por contingencias tecnológicas, no sea posible la presentación mediante el buzón tributario.⁵¹³

Por lo que respecta al Recurso de Revocación, analizado en el apartado anterior, el legislador no expresa los motivos para establecer como única vía de interposición el buzón tributario, solo educa su intención, que en la actualidad es un hecho, puesto es la única manera de interposición del mismo.

REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER LA NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DEL BUZÓN TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.

El precepto aludido, al prever que todos los actos y resoluciones emitidas durante el desarrollo del procedimiento de revisión electrónica se notificarán a través del buzón tributario, no viola el derecho fundamental a la seguridad jurídica, ya que el artículo 134 del propio ordenamiento tributario expresamente señala que los actos administrativos susceptibles de impugnarse podrán notificarse por ese medio, caso en el cual, la notificación se tendrá por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico "en el que conste la fecha y hora en el que el contribuyente se autenticó para abrir el

⁵¹² Ídem.

⁵¹³ Ídem.

documento a notificar", de lo que se sigue que el contribuyente puede conocer con certeza el momento en el que le fue notificada la resolución definitiva, a fin de impugnarla oportunamente, razón por la cual, tampoco viola el derecho de acceso efectivo a la justicia.⁵¹⁴

En este sentido sólo cabe aclarar que ninguna de las sentencias emitidas por el poder judicial relaciona o razona directamente el derecho de acceso a la justicia con la obligación de presentar cualquier documento o petición, incluso recursos mediante el uso de las nuevas tecnologías.

Según informes del Banco Mundial en su reporte denominado Doing Business 2018; México se encuentra clasificado en un lugar 49 para realizar negocios, sin embargo se ha caído en la clasificación del pago de impuestos al lugar número 115, con un promedio de 240 h, en la inversión de tiempo para pagar dichos impuestos.⁵¹⁵

Como se demostró en párrafos anteriores, el motivo de la reforma de 2014 en materia del uso de las tecnologías en el cumplimiento de obligaciones tributarias, se debió en gran medida a la preocupación del legislador por la calificación del Banco Mundial en el pago de los impuestos, sin embargo, dicha reforma resultó evidentemente infructuosa, ya que no sólo no se facilitó el cumplimiento de las obligaciones, sino que por el contrario se hizo más laborioso dicho cumplimiento.

Lo anterior es el resultado de una reforma aplicada a realidades distintas de las observadas por el legislador, en nuestro país, con un gran número de habitantes en pobreza extrema, resulta poco accesible el uso de las tecnologías en la vida de los gobernados, menos factible resulta para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Respecto del uso de las tecnologías en el pago de los impuestos, la OCDE establece en el Tax Administration 2013, que el uso de las mismas deber ser vistas como herramientas fiscales tanto como para la administración y para los contribuyentes; realza la herramienta de pago de impuestos en línea,

⁵¹⁴ Tesis: 2a./J. 159/2016 (10a.)

⁵¹⁵ Cfr. Doing Business 2018; Banco Mundial <http://espanol.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/mexico#paying-taxes>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

solicitudes de devolución; e incluso un call center habilitado para el soporte técnico de los contribuyentes.⁵¹⁶

En el presente estudio realizado por la OCDE, pone de manifiesto el uso de los medios electrónicos como herramienta indispensable de la administración tributaria, poniendo de relieve el mejor cumplimiento de obligaciones para las autoridades pero también como un recurso efectivo para el contribuyente.

Los Estados al implementar el uso de las TIC en las políticas públicas, deben tomar en cuenta, además de la innovación en la gestión y los procesos para hacerla eficaz, eficiente, responsable y transparente, que sea inclusiva, es decir, que deben considerar los obstáculos que continúan imperando en el acceso a la justicia.⁵¹⁷

Se coincide con el párrafo anterior, es obligación de los Estados al incorporar el uso de las nuevas tecnologías no sólo el observar su eficiencia e innovación, sino su característica inclusiva de las mismas; el Estado no es una empresa privada, no puede buscar únicamente la utilidad en sus políticas públicas; por el contrario, está obligado a cuyo fin ulterior sea la justicia, respetando y garantizando todos los derechos fundamentales, incluyendo los emanados de la materia fiscal.

La brecha digital, hace necesario que las autoridades responsables de planear e implementar las políticas institucionales consideren esta realidad, ya que exige enormes responsabilidades relacionadas con el derecho de acceder a las TIC en condiciones de equidad, para impulsar la eficiencia de la economía y la producción de certeza en una sociedad que cada día es más compleja.⁵¹⁸

De la misma manera en que el imperativo tecnológico resulta inminente, la brecha digital y la desigualdad social en nuestro país es una realidad, misma que debe ser observada por el legislador y por todas las autoridades al momento de emitir o realizar políticas públicas, el uso de las nuevas tecnologías debe normarse bajo una base de igualdad de oportunidades,

⁵¹⁶ Tax Administration 2013, OCDE, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page237; consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁵¹⁷ Romero Michel; Óp. Cit.; pág. 196.

⁵¹⁸ Ibídem; pág. 197.

situación que no se consideró al momento de legislar lo conducente a la manera de interponer el Recurso de Revocación.

Artículo 6o...

El Estado garantizará el derecho de acceso a las tecnologías de la información y comunicación, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el de banda ancha e internet. Para tales efectos, el Estado establecerá condiciones de competencia efectiva en la prestación de dichos servicios.⁵¹⁹

Por otro lado, es obligación del Estado garantizar el acceso a dichas tecnologías de la información, sin embargo, en la realidad ha sido muy deficiente en su tarea, hay que considerar que no es una prioridad en un país donde la mayoría de su población se encuentra en pobreza.

Los juicios en línea, en consonancia con el principio de celeridad y economía procesal permitirán que los juicios no se ralenticen en tanto que estará por vía legal, al alcance de los justiciables, el uso de las nuevas tecnologías, sin dejar de lado que también se podrán realizar los procesos de la manera ordinaria como hasta hoy se ha venido haciendo, el uso de la tecnología significa una alternativa paralela al uso de la escritura, sólo que ahora por vía electrónica.⁵²⁰

No se niega el que uso de las nuevas tecnologías haya traído como consecuencia beneficios a los gobernados, en el aspecto de acceso a la justicia podemos nombrar la celeridad en los procesos, sin embargo, ésta debe ser siempre una herramienta para el gobierno, es decir, su uso debe ser opcional y proporcional a sus necesidades y no una obligación más por cumplir.

Artículo 6.- Derecho a un proceso equitativo

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.⁵²¹

En este sentido el Convenio Europeo de Derechos Humanos consagra el derecho de toda persona de ser oída de una manera equitativa e imparcial, es decir, atendiendo a sus propias necesidades y realidades, un recurso no puede

⁵¹⁹ CPEUM.

⁵²⁰ Armienta Calderón; Óp. Cit.; pág. 6.

⁵²¹ Convenio Europeo de Derechos Humanos.

exigir más elementos para su interposición que los que un gobernado pueda cumplir de manera razonable.

Artículo 41

Derecho a una buena administración

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.⁵²²

Artículo 47

Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial

Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.⁵²³

Entre los instrumentos internacionales, firmados y por consiguiente obligatorios para España se encuentra la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, misma que establece como derechos fundamentales de los ciudadanos dos principales situaciones, el derecho a una buena administración y la tutela efectiva.

Ambos derechos concurren en un mismo caso en específico, que se tiene que configurar para que dicho derecho se considere como respetado y el derecho de poder acudir a las instancias pertinentes de una manera equitativa constituye esencialmente al derecho fundamental de acceso a la justicia.

No pueden existir políticas públicas que no se motiven en la realidad económica, del país, es el caso específico de esta reforma, ya que el uso de tecnologías de la información para el año 2014, año en que se implementó la reforma, sólo es accesible para el 44%⁵²⁴ de la población, de acuerdo con datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

Resulta evidente que el acceso al Recurso de Revocación mediante el buzón tributario es restrictivo y limitativo para más de la mitad de la población; por lo que dicho requisito al ser una medida evidentemente desproporcionada para los contribuyentes y resulta violatorio del derecho a un recurso efectivo, así como el de acceso a la justicia.

⁵²² Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

⁵²³ Ídem.

⁵²⁴ INEGI, <http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/aproposito/2015/internet0.pdf>, consultada el 1 de junio de 2018, 13:00 h.

Cabe aclarar que en ningún momento se niega que el uso del buzón tributario o de cualquier medio tecnológico resulten una herramienta útil para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales, sin embargo, hay que garantizar que todos los contribuyentes tengan acceso y se faciliten diversas maneras para el cumplimiento de las mismas, es decir, no puede ser la única opción, el Estado está obligado a prever todas las necesidades de su base fiscal.

3. Actuaciones en el domicilio del contribuyente sin autorización judicial.

En este apartado se analizará las facultades de las autoridades fiscales, tanto de comprobación, como en el embargo, y si las mismas respetan el derecho a la inviolabilidad del domicilio; de la misma manera se estudiará si el marco normativo de nuestro país se garantiza el derecho de la inviolabilidad del domicilio.

En ese sentido se establecerá en qué situación se protege el domicilio y que tipo de domicilio contará con la protección judicial, en los procedimientos realizados por las autoridades fiscales.

3.1.-Fundamento legal.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones: ⁵²⁵

Tal y como se desprende el dispositivo anteriormente transcrito, se puede observar que dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, se encuentra el de solicitar documentos en el domicilio fiscal del

⁵²⁵ Código Fiscal de la Federación.

contribuyente, así como la práctica de visitas domiciliarias con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I.- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II.- Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

IV.- Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquellas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.⁵²⁶

Respecto a la visita domiciliaria como medio de comprobación de las autoridades fiscales, se establece que las mismas podrán ser realizadas en un lugar o lugares, mismos que serán señalados en la orden de visita respectiva; la visita se llevará a cabo con el contribuyente, o en su defecto con la persona que se encuentre en el domicilio, después de haber dejado citatorio.

De la misma manera, la ley faculta a la autoridad a solicitar auxilio a otras autoridades fiscales, resaltando que en ningún momento la ley específica a que autoridades fiscales se refiere y cuál sería el criterio de aplicación para solicitar dicho auxilio, cabe mencionar que no existe mención alguna en el reglamento de dicho Código.

Artículo 45. Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.⁵²⁷

Es evidente el resultado de las visitas domiciliarias por parte de la autoridad fiscal, ya que la ley establece la obligación de los contribuyentes auditados de permitirles la entrada al domicilio fiscal a las autoridades fiscales que lleven a cabo la visita.

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

⁵²⁶ Ídem.

⁵²⁷ Ídem.

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.⁵²⁸

En este sentido, es necesario precisar que se entiende por domicilio fiscal, para dicho efecto la ley establece, que se considera domicilio fiscal de las personas físicas los locales donde se encuentre el principal asiento de sus negocios o de lo contrario, local donde realicen sus actividades.

Hay que resaltar que en el supuesto en que la persona física realice las actividades tendientes a su actividad económica en su domicilio personal, éste será considerado como su domicilio fiscal; cabe mencionar que esto resulta una realidad en este país donde la mayoría de los negocios son micro empresas.

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Para los efectos de esta fracción, los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.⁵²⁹

En el caso en que los contribuyentes auditados impidan el inicio de las facultades de la comprobación de las autoridades fiscales, éstas pueden solicitar el auxilio de la fuerza pública, para el efecto que la policía realice todas las actuaciones necesarias para que las autoridades fiscales puedan ingresar al domicilio fiscal.

Se considera excesiva esta facultad de las autoridades fiscales, en el sentido en que un contribuyente niegue el acceso en el caso en específico a su

⁵²⁸ Ídem.

⁵²⁹ Ídem.

domicilio personal, los cuerpos policiales ejercerán la fuerza y las maniobras necesarias para que la autoridad fiscal ingrese al domicilio particular.

Artículo 163.- Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.⁵³⁰

Respecto de las facultades de embargo, la ley faculta a las autoridades fiscales, a romper cerraduras y tomar posesión del inmueble cuando el contribuyente que fue requerido del pago no abriere las puertas del domicilio fiscal; considerando dicha medida desproporcionada, únicamente en el caso en que dicha medida deba ser realizada en el domicilio particular del contribuyente.

3.2. Inviolabilidad del domicilio.

En el presente apartado se analizará, cual es el concepto de inviolabilidad del domicilio; en qué casos se considera protegido este derecho, de la misma manera se estudiará si el ordenamiento legal mexicano protege dicho derecho.

Se estudiarán cuáles son los instrumentos internacionales que protegen dicho derecho de los que México forma parte; igualmente se analizará cuál es la postura de los tribunales respecto de dicho derecho y si él mismo es aplicable en materia tributaria y bajo qué circunstancias.

Artículo 12.

Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.⁵³¹

Respecto de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, siendo el primer instrumento internacional en materia de derechos humanos firmado por México, se establece que ninguna persona puede ser objeto de injerencias arbitrarias en su domicilio.

⁵³⁰ Ídem.

⁵³¹ Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Si bien es cierto no establece literalmente la protección al domicilio particular, si obliga al Estado a no ejercer ninguna acción que sea considerada ilegal en el domicilio particular de la persona.

ARTÍCULO 11.- Protección de la Honra y de la Dignidad

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.⁵³²

En el Pacto de San José resulta ser una copia casi textual del texto de la DUDH, en donde no se protege como tal el domicilio del gobernado, sino que se protege al gobernado para el Estado no cometa acciones arbitrarias en su domicilio particular.

Artículo 17

1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.⁵³³

El Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, se ciñe a lo establecido en la DUDH, estableciendo el derecho a no ser objeto de injerencias arbitrarias en su domicilio.

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.⁵³⁴

Por lo que respecta a nuestra Constitución en su numeral 16 establece el derecho a no ser molestado en su domicilio, sino es por una orden escrita y firmada por la autoridad competente, y que dicha orden se considere fundada y motivada.

La misma Constitución hace referencia expresa a las facultades de las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias ciñendo dicha

⁵³² Convención Americana sobre Derechos Humanos.

⁵³³ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

⁵³⁴ CPEUM.

facultad únicamente con el objetivo de revisar el cumplimiento de las obligaciones específicas.

Aunado a lo anterior, la misma Constitución establece que las visitas domiciliarias efectuadas por las autoridades, en el caso fiscales, estarán obligadas a seguir los lineamientos establecidos para los procedimientos de cateos. Cabe resaltar que el requisito indispensable para la Orden de Cateo, es la emisión exclusiva de una autoridad judicial.

INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA INTIMIDAD. El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, primer párrafo, en relación con el párrafo noveno del mismo numeral, así como en el artículo 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos, constituye una manifestación del derecho fundamental a la intimidad, entendido como aquel ámbito reservado de la vida de las personas, excluido del conocimiento de terceros, sean estos poderes públicos o particulares, en contra de su voluntad. Esto es así, ya que este derecho fundamental protege un ámbito espacial determinado, el "domicilio", por ser aquel un espacio de acceso reservado en el cual los individuos ejercen su libertad más íntima. De lo anterior se deriva que, al igual que sucede con el derecho fundamental al secreto de las comunicaciones, lo que se considera constitucionalmente digno de protección es la limitación de acceso al domicilio en sí misma, con independencia de cualquier consideración material.⁵³⁵

Hay que mencionar, que si bien la Constitución no hay un reconocimiento expreso de la inviolabilidad el domicilio, así como en ningún instrumento internacional firmado por México, si se desprende del análisis del artículo 16. Contrario a lo que sucede con el derecho a la intimidad o privacidad, mismo que se encuentra protegido en todos los instrumentos internacionales de los que México es parte y no así por la Constitución.

Por lo que es de destacar el razonamiento realizado por la Corte, en el sentido de hacer un análisis completo de ambos ordenamientos, estableciendo que el derecho de la inviolabilidad del domicilio se encuentra implícito el derecho a la intimidad, ya que son derechos indivisibles e inseparables. Por lo que define al domicilio como el lugar para ejercer su derecho a la intimidad. Bajo este razonamiento el domicilio solo resulta protegido bajo el argumento de ser el lugar donde se puede ejercer el derecho a la intimidad.

DERECHO A LA PRIVACIDAD O INTIMIDAD. ESTÁ PROTEGIDO POR EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Dicho numeral establece, en general, la garantía de seguridad jurídica de todo gobernado a no ser molestado en su persona, familia, papeles o posesiones, sino cuando medie mandato de autoridad competente debidamente fundado y motivado, de lo que deriva la inviolabilidad del domicilio, cuya finalidad primordial es el

⁵³⁵ Tesis 2000818. 1a. CIV/2012 (10a.)

respeto a un ámbito de la vida privada personal y familiar que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, con la limitante que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para las autoridades. En un sentido amplio, la referida garantía puede extenderse a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad o la intimidad, de lo cual deriva el reconocimiento en el artículo 16, primer párrafo, constitucional, de un derecho a la intimidad o vida privada de los gobernados que abarca las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida.⁵³⁶

Coincidiendo con la tesis anterior, el poder judicial establece que si bien es cierto el derecho a la inviolabilidad del domicilio y el derecho fundamental a la intimidad, no se encuentran establecidos de manera expresa en la Constitución, es finalidad del Constituyente protegerlos al establecer el derecho a la seguridad jurídica en su domicilio.

DOMICILIO, INVOLABILIDAD DEL. ESTA GARANTÍA, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, PROTEGE TANTO LA CASA HABITACIÓN COMO LAS NEGOCIACIONES ABIERTAS AL PÚBLICO, POR LO QUE CUALQUIER INTROMISIÓN ARBITRARIA A ÉSTAS ES ILEGAL Y, POR ENDE, CARENTE DE VALOR PROBATORIO. El artículo 16 constitucional en sus párrafos primero y octavo señala los requisitos que toda autoridad debe observar para allanar y registrar el domicilio, posesiones y propiedades de los particulares; por tanto, cualquier intromisión arbitraria a la vida privada de los hogares u otros sitios privados, inclusive las negociaciones abiertas al público, debe considerarse ilegal y los Jueces deben negarle eficacia probatoria, pues acorde con el dispositivo constitucional en cita, así lo sanciona el artículo 61 del Código Federal de Procedimientos Penales.⁵³⁷

Cabe resaltar que la Corte incluso va más allá al considerar como constitucionalmente protegido no sólo a la casa habitación del gobernado sino a las negociaciones abiertas al público, cuando éstas realizan actividades correspondientes a su intimidad.

194. La Corte considera que el ámbito de la privacidad se caracteriza por quedar exento e inmune a las invasiones o agresiones abusivas o arbitrarias por parte de terceros o de la autoridad pública. En este sentido, el domicilio y la vida privada se encuentran intrínsecamente ligados, ya que el domicilio se convierte en un espacio en el cual se puede desarrollar libremente la vida privada.⁵³⁸

La CIDH, bajo el mismo razonamiento en que el derecho a la inviolabilidad del domicilio se considera interdependiente del derecho a la intimidad, puesto que es el único lugar donde una persona puede ejercitarla de manera libre, por lo que debe estar exento de invasiones por parte de la autoridad.

El concepto de domicilio a que se refiere el artículo 16 de la Constitución comprende tanto el lugar en el que una persona establece su residencia habitual, como todo aquel espacio en el que desarrolla actos y formas de vida calificado como privado. Esto es, la delimitación constitucional del domicilio gira en torno a un elemento muy claro: la

⁵³⁶ Tesis 169700. 2a. LXIII/2008.

⁵³⁷ Tesis 182194. XXIII.1o.21

⁵³⁸ Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso de las Masacres De Ituango Vs. Colombia Sentencia de 1 de Julio de 2006.

intimidad o privacidad de las personas. Por tanto, este derecho se extiende a una protección que va más allá del aseguramiento del domicilio, como espacio físico en que se desenvuelve normalmente la privacidad, e implica también un derecho a la intimidad de los gobernados, que incluye las intromisiones o molestias que por cualquier medio puedan realizarse en ese ámbito reservado de la vida privada. Dicho concepto, en un sentido más amplio, también incluye la protección de cualquier local o establecimiento de naturaleza ocasional y transitoria de la persona en donde lleve a cabo actos comprendidos dentro de su esfera privada.⁵³⁹

El derecho a la inviolabilidad del domicilio ha cobrado fuerza en nuestro país desde el Caso Radilla, sobre todo en materia penal, tan es así, que el gobierno emitió la Recomendación General No. 19 sobre la práctica de cateos ilegales, en la que establece expresamente el derecho a la intimidad, y que dicho derecho no se consigna únicamente a la casa habitación, sino cualquier lugar donde la persona ejerza su derecho a la intimidad.

Al respecto, es pertinente puntualizar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio no sólo comprende el sitio o lugar en que el individuo o las personas morales privadas tengan establecido su hogar, sino también su despacho, oficina, ya que lo mismo se señala con respecto a la residencia o despacho de cualquiera de los Poderes Federales o de los Estados, mismos que no pueden ser cateados sin que previamente la autoridad judicial emita una orden de cateo que cumpla con todos los requisitos de fundamentación y motivación previstos en los artículos 14, párrafo segundo y 16, párrafo primero y décimo primero, constitucionales.⁵⁴⁰

Por lo que respecta a las características de la orden de cateo, como requisito de procedencia se establece que la misma sea emitida únicamente por una autoridad judicial, regla que de acuerdo con el artículo 16 de la Constitución resulta aplicable a la materia tributaria, es decir, bajo este razonamiento las órdenes de visita que pretendan realizarse en el domicilio constitucionalmente protegido debe estar emitida por una autoridad judicial.

Es un derecho fundamental que es derivado del derecho de legalidad, en el sentido de que nadie puede ser privado o molestado en su persona o sus propiedades sin una orden judicial, en el caso específico de la materia tributaria se analizarán si el ordenamiento tributario respeta este derecho en los procedimientos iniciados por las autoridades fiscales.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio, como garantía de seguridad jurídica, contiene una excepción: la orden de cateo, bajo ciertas condiciones y requisitos. Este acto implica el registro o inspección de sitios o lugares con el

⁵³⁹ Recomendación General No. 19 sobre la práctica de cateos ilegales.

⁵⁴⁰ Ídem.

fin de descubrir ciertos objetos para evidenciar ciertas circunstancias, de aprehender a algún sujeto o de tomar posesión de un bien.⁵⁴¹

La doctrina sostiene al derecho de inviolabilidad del domicilio como parte fundamental del derecho a la seguridad jurídica, es decir, que nadie puede invadir dicho lugar considerado como constitucionalmente protegido, sino es por una orden de cateo emitida por una autoridad judicial competente.

El mandato constitucional respecto de la orden de cateo va dirigido a las autoridades que se encuentran inmersas en la procuración y administración de justicia, que con su actuar pueden violar derechos fundamentales del gobernado que trascienden en su domicilio, libertad y seguridad jurídica, por lo que dichas autoridades están obligadas a respetar el marco constitucional y legal establecidos para esos efectos.⁵⁴²

Lo anterior demuestra la importancia del cateo, como figura jurídica que puede transgredir diversos derechos, no sólo la inviolabilidad del domicilio, sino la libertad y la seguridad jurídica, en ese sentido, el legislador prevé las reglas y obligaciones a las que está sujeta la autoridad para realizarlo de manera legal y sobre todo justa. Cabe mencionar que de acuerdo a la Constitución las órdenes de visita emitidas por autoridades fiscales deben ser regladas por las características de las órdenes de cateo.

3.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

En este apartado se analizará si el derecho de inviolabilidad del domicilio es aplicable en materia fiscal, y cuáles son los domicilios fiscales que pueden considerarse como constitucionalmente protegido; de la misma manera, se establecerá si el ordenamiento tributario contempla dicho derecho, así como el derecho a la intimidad.

Finalmente se analizará si el ordenamiento tributario mexicano en sus procedimientos tanto de revisión como de requerimiento de pago respeta el

⁵⁴¹ Chavarría Cedillo, Silvia; La inviolabilidad del domicilio y la facultad punitiva del Estado dos derechos fundamentales; Pluralidad y Consenso; No. 122; México; Pág. 34.

⁵⁴² Ibídem; Pág. 35.

derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, así como el derecho indivisible del derecho a la intimidad.

Tales argumentos son fundados, pues de lo dispuesto en los artículos 12 y 46-A del Código Fiscal de la Federación, analizados conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en consideración, además, de que tales numerales forman parte de un sistema jurídico; se debe colegir que, al señalarse en el cuarto párrafo del artículo 12 mencionado, que los plazos fijados por mes o por año, vencen el mismo día del siguiente mes o año a aquel en que inició, implica que ese día la autoridad ya no puede realizar acto alguno dentro del procedimiento de fiscalización. De lo contrario llevaría a colegir que la afectación a la inviolabilidad del domicilio del particular puede durar doce meses y un día, pese a lo expresamente establecido en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.⁵⁴³

De la sentencia anterior se desprende que el razonamiento del Tribunal para proteger o garantizar el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio es el plazo que tienen las autoridades fiscales para notificar la resolución de un crédito tributario; es de señalarse que el poder judicial toma en consideración el ámbito temporal para justificar la protección del domicilio.

La sentencia anterior se limita únicamente a proteger el domicilio en un ámbito temporal por lo que respecta a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sin embargo, es omisa en emitir un razonamiento respecto del domicilio, como el lugar físico constitucionalmente protegido de cualquier invasión a la privacidad.

El citado precepto constitucional establece como un derecho subjetivo público de los gobernados no ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, contemplando, desde luego, la inviolabilidad del domicilio. Sin embargo, esta garantía no es absoluta, pues permite a la autoridad practicar actos de molestia a los particulares e introducirse a su domicilio, bajo ciertas condiciones o requisitos y con un propósito definido, a efecto de que pueda cumplir con sus actividades, pero sin causar una molestia innecesaria al particular.⁵⁴⁴

Como la misma Constitución lo señala, la protección a la inviolabilidad del domicilio tiene una excepción muy clara, las órdenes de cateo, y las revisiones que hagan las autoridades administrativas, en el caso fiscal, mismo que deben contener los requisitos legales de las órdenes de cateo.

Cabe mencionar, que el sólo hecho de la intromisión al domicilio constitucionalmente protegido es causa suficiente de molestia, por lo que, independiente del propósito con qué se realicen las visitas domiciliarias, son per se un acto de molestia en el domicilio particular del contribuyente.

⁵⁴³ Ejecutoria de la Tesis: 2a./J. 160/2017 (10a.)

⁵⁴⁴ Sentencia Amparo Directo en Revisión 4796/2014

Por lo tanto, encontramos que no existe restricción constitucional para que dentro del ejercicio de facultades conferido a la autoridad para poder introducirse legalmente al domicilio del particular, ésta pueda no sólo entrar al mismo sino que también pueda sustraer determinados objetos bajo ciertas reglas, siempre y cuando los mismos estén encaminados a verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.⁵⁴⁵

Resulta alarmante el razonamiento de la sentencia citada, en el sentido en que la Constitución establece claramente la protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, debiéndose apegar las autoridades fiscales a los requisitos legales establecidos para las órdenes de cateo. Por lo que el primer límite constitucional para que una autoridad fiscal pueda introducirse al domicilio particular del contribuyente es una orden emitida por autoridad judicial, en aras de salvaguardar el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

VISITA DOMICILIARIA. EL VISITADOR DEBE IDENTIFICARSE ANTES DE ENTRAR AL DOMICILIO, EN ATENCIÓN AL DERECHO HUMANO A LA INVOLABILIDAD DE ÉSTE.

El derecho humano a la inviolabilidad del domicilio, establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, permite la práctica de visitas domiciliarias, siempre y cuando se ajusten a los lineamientos previstos en dicho precepto y en los ordenamientos legales, como lo estableció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. III/2007. Ahora bien, entre dicha prerrogativa y el ejercicio de las facultades de comprobación en materia fiscal a través de una visita domiciliaria, debe existir un equilibrio, ya que no puede concebirse una revisión de esa naturaleza que no cumpla con el derecho humano mencionado, toda vez que esa atribución de la autoridad tiene dos momentos: 1) Cuando el visitador acude al domicilio a solicitar la entrada para realizar la visita, caso en el cual deberá identificarse ante quien le permita la entrada, para que éste tenga la certeza de que se trata de un funcionario autorizado para esos efectos; aspecto regulado por el artículo 16 citado y, 2) Una vez identificado y dentro del domicilio, en uso de las facultades contenidas en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, procederá al inicio y desarrollo de la visita. Así, la entrada al domicilio y la realización de la visita constituyen momentos distintos, el primero que, al consistir en la intromisión a aquél, con abstracción de su finalidad, requiere que se salvaguarde el derecho humano a su inviolabilidad y, por tanto, obliga al funcionario a identificarse ante quien le da el acceso y, el segundo, que se efectúa dentro del domicilio. Con base en lo anterior, el habitante del domicilio tiene derecho a exigir que los visitantes adscritos a cualquier autoridad hacendaria se identifiquen previo a ingresar y que soliciten la presencia del interesado o de su representante legal, independientemente de que en términos de la fracción III del artículo 44 mencionado lo realicen nuevamente al inicio propiamente de la visita y ante la persona con quien se entienda la diligencia, la cual no necesariamente es la que les permite el acceso al domicilio.⁵⁴⁶

En este sentido el único requisito que establecen los tribunales para tener por respetado el derecho de la inviolabilidad del domicilio es la identificación del visitador posterior a la entrada del domicilio del contribuyente; si bien es cierto que el derecho de la seguridad jurídica exige la eficiente identificación de los visitantes que realizarán la visita; este requisito no es suficiente para considerar garantizado tal derecho.

⁵⁴⁵ Ídem.

⁵⁴⁶ Tesis: II.3o.A.195 A (10a.)

La intromisión al domicilio particular de un gobernado constituye una violación flagrante al derecho de inviolabilidad del mismo, así como a su intimidad, por lo que la única manera de garantizar que dicha intromisión se realice legal y constitucionalmente, garantizando los derechos fundamentales de los contribuyentes, es apegándose a los requisitos exigidos por la Constitución, entre ellos, la orden emitida por una autoridad judicial.

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.

Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, Compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, Compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa. Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenore o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.⁵⁴⁷

Por lo que respecta a la sentencia anterior, menciona que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se encuentra plenamente garantizado con el hecho de que la orden de visita establezca claramente el

⁵⁴⁷ Tesis: 428.

objeto de la misma, es decir, las contribuciones, lugares y periodos en las que se ceñirá la revisión.

Debido a lo anterior se puede observar que los requisitos que suponen los Tribunales para considerar garantizado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, son los términos temporales, o de seguridad jurídica respecto de la orden de visita, sin embargo, no realizan ningún razonamiento que tome en consideración el espacio físico considerado como constitucionalmente protegido.

VISITA DOMICILIARIA, ÓRDENES DE. SUS DIFERENCIAS CON LAS ÓRDENES DE CATEO. Entre las órdenes de cateo y las órdenes de visita domiciliaria existen diferencias substanciales. El cateo y la visita domiciliaria tiene objetos diferentes: aquel tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto. La visita persigue el cerciora miento de que "se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía"; así como la "exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales". La orden de cateo únicamente puede ser expedida por un juez o tribunal, la visita domiciliaria puede ser decretada por autoridad administrativa. La orden de visita no debe contener ningún despacho de secuestro o embargo ni de aseguramiento de cuentas, inversiones o depósitos bancarios o de otra naturaleza. No obstante las diferencias que existen entre unas y otras órdenes, es mandato del artículo 16 de la Constitución que las órdenes de visita deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos. ⁵⁴⁸

A pesar de lo expresamente establecido por la Constitución en que claramente establece la obligación de que las órdenes de visita de las autoridades fiscales para que las mismas cuenten con las disposiciones establecidas a las órdenes de cateo.

En este sentido es muy clara la orden del legislador, al considerar como acto de molestia y de intrusión al domicilio particular, las órdenes de visita por lo que exige que las mismas se acaten a lo establecido por los cateos, como primer requisito, que dicha orden sea emitida por una autoridad judicial y no por una autoridad fiscal.

A diferencia del caso de España, en nuestro país el ordenamiento tributario faculta a las autoridades para realizar procedimientos dentro del domicilio fiscal del contribuyente sin necesidad de contar con una orden judicial, pudiendo actuar únicamente con una orden administrativa emitida por la autoridad fiscal. Por esta razón se analizará si el actuar de las autoridades, aunque siendo legal por el Código fiscal, resulta violatoria de derechos fundamentales, como el de inviolabilidad del domicilio, legalidad y seguridad jurídica.

⁵⁴⁸ Tesis 223468.

El domicilio tributario sería el lugar donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las relaciones entre la administración y los obligados tributarios; esto es, la sede del desarrollo de la función jurídico-tributaria.⁵⁴⁹

La doctrina coincide con la legislación en la definición del domicilio fiscal, considerando a este como el lugar físico donde el contribuyente desarrolla su actividad económica, en este sentido cabe aclarar que el domicilio fiscal y el domicilio constitucionalmente protegido son conceptos distintos, sin embargo, puede darse el caso en que el domicilio fiscal sea el domicilio particular del contribuyente, únicamente en este caso el domicilio fiscal se considera constitucionalmente protegido.

Así, podemos establecer que los contribuyentes tienen 2 tipos de derechos fundamentales: i) aquellos que por su universalidad y transversalidad les pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación, como el derecho a la igualdad, el derecho de petición, la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, el derecho de audiencia, la legalidad, la irretroactividad de las leyes, la tutela jurisdiccional, el debido proceso, etcétera, todos ellos reconocidos tanto en nuestra constitución como en los tratados internacionales en los que México es parte, ii) aquellos a los que la constitución política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes, conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de Justicia fiscal, postulados en el artículo 31, fracción IV.⁵⁵⁰

Los derechos fundamentales, son como se ha establecido universales, es decir, son principios básicos de todas las materias del derecho, por lo que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no puede ser excluido de la materia fiscal, debido a que su observancia es obligatoria para cualquier instrumento legal incluyendo obviamente el derecho tributario.

En nuestra opinión, la autorización judicial debería ser requerida en cualquier lugar para cuya entrada sea necesario el consentimiento de su titular por desarrollarse en su actividad profesional, familiar o profesional que estando vedada a terceros pudiera ser descubierta en el ejercicio de la actividad administrativa.⁵⁵¹

Coincidiendo con lo sostenido en esta investigación Faure señala que es requisito indispensable de las órdenes de visita, que las mismas sean emitidas por una autoridad judicial, para garantizar el derecho fundamental a la

⁵⁴⁹ Navarro Faure; Amparo; El domicilio tributario; Marcial Pons; España, 1994; Pág. 26.

⁵⁵⁰ Ríos Granados; Óp. Cit.; pág. 35.

⁵⁵¹ Navarro Faure; Óp. Cit.; Pág. 54.

inviolabilidad del domicilio, cuando el domicilio fiscal coincida por razones de actividad económica con el domicilio particular del contribuyente.

El derecho a la privacidad no se encuentra expresamente reconocido como tal en la CPEUM, sin embargo, el constituyente sí incluyó, en el artículo 16, ciertas protecciones aisladas sobre distintos aspectos relacionados con la privacidad, tales como el derecho que todos tenemos a no ser molestados en nuestras personas, familias, domicilios, papeles y posesiones, sino en virtud de una orden escrita firmada por autoridad competente.⁵⁵²

Tal y como se demostró en párrafos anteriores, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, como el derecho a la privacidad, no se encuentran expresamente establecidos en la Constitución, sin embargo, del análisis significativo del artículo 16 del mismo ordenamiento se desprende que fue deseo del Constituyente el proteger dichos derechos.

La protección constitucional que establece que nadie puede ser molestado en su domicilio y en su persona sino es por mandamiento escrito, emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado, resulta en la práctica una protección constitucional al domicilio de los gobernados y por ende por ser un derecho inseparable, al derecho a la intimidad.

Por lo que las órdenes de visita, al ser actos en donde la autoridad transgrede directamente en el domicilio constitucionalmente protegido, cuando el domicilio fiscal sea el mismo; deben de cumplir con las peculiaridades de las órdenes de cateo, como lo establece el artículo 16 constitucional, por lo que deben ser emitidas por una autoridad judicial.

4. Determinación Presuntiva.

Dentro de las facultades de liquidación de las autoridades fiscales se establece la determinación presuntiva de impuestos debidos al Estado, por lo que en el presente apartado se analizará si dichas facultades que establece la ley, son respetuosas de los derechos de los contribuyentes.

⁵⁵² García Ricci, Diego; Artículo 16 Constitucional. Derecho a la privacidad; <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/39.pdf>; consultada el 30 de abril de 2018, 13:00 h.

Si bien, dicho procedimiento resulta muchas veces necesario e indispensable para la determinación de los impuestos omitidos por los contribuyentes, por su impacto en la esfera jurídica de los gobernados, debe estar completamente normado, por lo que se analizará si dicho procedimiento respeta los derechos fundamentales de los contribuyentes.

4.1. Fundamento legal.

Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I.-Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. El dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II.-No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

III.-No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

IV.-No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

V.-Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar. ⁵⁵³

En el presente dispositivo legal anteriormente transcrito señala como facultad de las autoridades fiscales la determinación presuntiva de la utilidad fiscal para personas morales sin fines de lucro; solo en cuanto sucedan determinados elementos para poder realizar esta determinación; principalmente el obstaculizar las visitas o no presentar la documentación relacionada con la contabilidad

⁵⁵³ Ídem.

En este sentido, si bien está facultada es señalada únicamente para determinados sujetos fiscales, sin embargo, en la práctica, estos supuestos de procedencia para la determinación presuntiva son utilizados como ejes para determinar presuntivamente los ingresos omitidos de cualquier contribuyente.

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.⁵⁵⁴

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.⁵⁵⁵

En primer lugar, y tal como se mencionó anteriormente, los supuestos de procedencia de la determinación presuntiva establecida para calcular la utilidad fiscal de las empresas sin fines de lucro pueden ser utilizadas por las autoridades fiscales para determinar los impuestos, ingresos y actividades de cualquier contribuyente.

Cabe resaltar que el artículo transcrito determina el procedimiento para que la autoridad fiscal lleve a cabo la determinación presuntiva de dichos ingresos, estableciendo diversas maneras de realizar tan determinación, lo que cabe

⁵⁵⁴ Ídem.

⁵⁵⁵ Ídem.

resaltar es que dicho método será utilizado de manera indistinta por las autoridades.

Lo que evidentemente da como resultado la incertidumbre jurídica del contribuyente, ya que, no puede ser justo y de ninguna manera eficiente, si se determina presuntivamente los ingresos por medio de cualquier otra clase (sin establecer que clase o que otro medio), cuando se tiene en su poder las declaraciones o la contabilidad del contribuyente, dejando al arbitrio de la autoridad la consideración de dicha información, y no obligándola a determinar conforme a los datos anteriormente proporcionados por el contribuyente.

De la misma manera se presumirán como ingresos los datos recabados en las visitas domiciliarias realizadas por la autoridad fiscal.

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Invoque son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. (Se deroga).

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

IX: Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando este no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes: ⁵⁵⁶

⁵⁵⁶ Ídem.

En este sentido, la autoridad fiscal puede presumir, salvo prueba en contrario, que son ingresos, entre otros los relacionados contablemente con el contribuyente, aun cuando no contengan su nombre o no estén en su poder, así como cualquier documento que presuma ingresos evidentes aun cuando no estén registrados en la contabilidad del mismo, como cheques, depósitos, inventarios, y todo lo que pueda presumir una ganancia por la cuál de deban pagar impuestos.

Sin embargo, aun cuando esta presunción admite prueba en contrario y es una gran herramienta de determinación para la autoridad, la ley no especifica si dicha presunción será complementaria o en lugar de los métodos establecidos en el artículo 56 del mismo ordenamiento.

Artículo 61.- Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el Artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomaran como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El anterior artículo se establece que cuando el contribuyente realice una acción que determine la procedencia de la determinación presuntiva, como la obstaculización de las inspecciones y no se pueda comprobar los ingresos del período revisado, las autoridades fiscales están facultadas para reconstruir a partir de documentos contables los ingresos efectuados 30 días finales al periodo en revisión o en su defecto 7 días.

Artículo 62.- Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este, cuando:

I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.
Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.⁵⁵⁷

Del artículo anterior se puede distinguir cuales son los documentos proporcionados por terceras personas que se presumirán como ingresos para el contribuyente auditado, los que se entienden cuando dichos documentos contienen el nombre del contribuyente auditado, su domicilio o cualquier situación que relacione a estos dos elementos con el mismo.

Es necesario resaltar que aun cuando la ley faculta a realizar indistintamente los métodos para la determinación presuntiva, y existen legitimados como medios cualesquiera para determinar sus ingresos, no existe mención alguna de la regulación de dicha determinación, en el reglamento del Código Fiscal.

4.2. Seguridad Jurídica.

En el presente apartado se analizará si el procedimiento de determinación presuntiva por la autoridad fiscal respeta el derecho a la seguridad jurídica, en que consiste este derecho fundamental y cuáles son sus aristas en el derecho tributario mexicano.

Siendo el derecho tributario una materia de estricto derecho la seguridad y certeza jurídica, resultan elementos importantes, desde la premisa que todo acto de autoridad fiscal debe contener este derecho de seguridad jurídica para su validez. Esto es, que todos los actos de las autoridades fiscales deben estar debidamente fundados, motivados y firmados por una autoridad competente, así mismo se deben dar a conocer de manera legal al contribuyente para su defensa.

El contenido del principio de seguridad jurídica supone, de un lado, la exigencia de que el ordenamiento jurídico proporcione seguridad, entendiendo por tal

⁵⁵⁷ Ídem.

saber a qué atenerse, y de otro, excluye la arbitrariedad, tanto en el momento de creación de la norma como en el de su aplicación.⁵⁵⁸

La doctrina sostiene que el principio de seguridad jurídica consiste en que el ordenamiento legal cree certidumbre en los supuestos de aplicación de la misma, lo que elimina la arbitrariedad en la misma, es decir, que no puede quedar al libre albedrío de la autoridad la aplicación de una ley.

Cuando se habla de seguridad jurídica como principio, se refiere al lineamiento dirigido a los órganos productores y aplicadores, exigiéndoles un desarrollo de su actividad que dé como resultado normas y actos con la máxima seguridad jurídica de facto.⁵⁵⁹

Como se estableció en el primer Capítulo de la presente investigación los principios jurídicos son máximas del derecho, las mismas no sólo resultan de observancia indispensable para los ordenamientos legales, sino que representan mandatos al legislador para que la estructura jurídica los observe, es el caso del principio de seguridad jurídica, es decir, antes de ser un derecho fundamental, resulta un derecho humano.

El derecho a la seguridad jurídica, en tanto es un derecho que deriva de un principio constitucional, recae sobre el derecho mismo; es el derecho a un derecho seguro, cuyo objeto es, por tanto, la propia normatividad. El contenido esencial es un límite a la potestad normativa, tal límite operará en la seguridad jurídica de forma diferente a los demás derechos.⁵⁶⁰

La anterior definición pone de relieve la importancia de dicho derecho, ya que a diferencia de los demás derechos fundamentales, el objeto de la seguridad jurídica es precisamente la norma legal, representando un límite a dicha normativa.

La seguridad jurídica es un valor estrechamente ligado a los Estados de Derecho que se concreta en exigencias objetivas de: corrección estructural y corrección funcional. Junto a esa dimensión objetiva, la seguridad jurídica se presenta, en su acepción «subjetiva», encarnada por la certeza del Derecho,

⁵⁵⁸ Cortés Domínguez; Óp. Cit.; pág. 86.

⁵⁵⁹ Cfr. Arcos Ramírez, Federico; La Seguridad Jurídica; DYKINSON; España, 2000; Pág. 66.

⁵⁶⁰ García Novoa; Óp. Cit.; Pág. 42.

como la proyección en las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva.⁵⁶¹

Como se ha establecido anteriormente, el Estado de Derecho sobre todo en una sociedad democrática es un requisito indispensable, un requisito de existencia del mismo, y la seguridad jurídica es un principio que garantiza dicho Estado, en el sentido en que regula un marco normativo predecible, y claro en sus consecuencias.

Considerando a la seguridad jurídica como valor fundamentador de los derechos humanos, podemos hablar de un derecho fundamental a la seguridad jurídica, entendido como derecho a gozar y beneficiarse de las dimensiones objetivas de esta seguridad jurídica en relación con el mismo derecho.⁵⁶²

Reiterando definiciones anteriores, cabe realzar la importancia de dicho derecho, no sólo en su calidad de derecho fundamental, sino como principio jurídico del orden normativo de los derechos humanos, es decir, él mismo no regula los derechos fundamentales pero si los ordenamientos legales que protegen los mismos, velando por la objetividad en sus aplicaciones.

Esta es la constatación general como el principio de seguridad jurídica se dirige a los tres poderes, su aplicación puede referirse a una norma general, legal o reglamentaria, a un acto administrativo o una decisión administrativa o judicial. En este sentido, los ideales de confiabilidad y calculabilidad, basados en la cognoscibilidad, le caen sobre cada uno de estos objetos.⁵⁶³

Realzando, una vez más, la importancia del derecho de seguridad jurídica implica su observancia por los tres poderes de gobierno, y resulta requisito indispensable de absolutamente todos los actos de autoridades, es decir, el derecho no sólo se aplica al ámbito normativo, sino también a los actos de las autoridades, en el caso fiscales.

La aproximación entre seguridad y justicia se produce ahora a partir de una concreción de ambos valores. El primero se conecta inmediatamente con

⁵⁶¹ Garzón Valdez, Ernesto; El derecho y la justicia; 2ª edición; TROTТА: Madrid, 2013; Pág. 483.

⁵⁶² Peces-Barba Martínez, Gregorio; Curso de Derechos Fundamentales; Universidad Carlos III; Madrid, 1999; Pág. 253.

⁵⁶³ Ávila Humberto; Teoría de la Seguridad Jurídica; Marcial Pons; España, 2012; Pág. 142.

aquellos bienes jurídicamente básicos cuyo aseguramiento se estima social y políticamente necesario. La justicia pierde su dimensión ideal y abstracta para incorporar las exigencias igualitarias y democratizadoras que informan su contenido en el Estado Social de Derecho.⁵⁶⁴

En este sentido resulta evidente la relación entre el derecho de seguridad jurídica y el principio elemental de justicia, pues el primero es una herramienta del segundo para crear situaciones de certeza necesarias para el progreso social, político y económico para una sociedad democrática.

La seguridad jurídica es la suma de certeza y legalidad, jerárquica y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, lo es equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad.⁵⁶⁵

De acuerdo con la definición anterior la seguridad jurídica es un derecho complejo, como todos los derechos fundamentales, y que resulta inseparable de los derechos de legalidad, irretroactividad, buscando en todo momento la eliminación de la arbitrariedad y la posibilidad de la misma, sólo de esta manera puede existir un orden legal justo.

La seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.⁵⁶⁶

El Tribunal Constitucional Español señala que así como todos los derechos fundamentales, el derecho de seguridad jurídica resulta indivisible respecto de otros derechos, como evidentemente el derecho de legalidad, irretroactividad, por lo que resulta un elemento indispensable del principio de justicia, y herramienta de los derechos de igualdad y de libertad.

La seguridad jurídica, por otro lado, representa un estado ideal de certeza como la posibilidad de que el ciudadano consiga prever, con un alto grado de determinación, el contenido de las normas materiales y procedimentales al que

⁵⁶⁴ Pérez Luño, Antonio; La seguridad Jurídica; 2ª edición; Ariel; España, 1994; Pág. 72.

⁵⁶⁵ Escribano, Francisco; Óp. Cit.; Pág. 95.

⁵⁶⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Español 27/1981, de 20 de julio.

está y estará sujeto, o la estructura argumentativa mediante la que se determina el contenido de esas normas.⁵⁶⁷

El objetivo final del derecho de seguridad jurídica, es proveer de seguridad a los gobernados, respecto de las consecuencias de sus actos, es decir, que la legislación sea clara en manifestar la consecuencia de una conducta que haya cometido el gobernado, así como el procedimiento de dicha consecuencia.

El poder de decisión comprende el ejercicio de la potestad jurisdiccional para la tutela del orden jurídico y de la libertad individual, para desatar los conflictos y darle certeza jurídica a los derechos subjetivos y las situaciones jurídicas, concretas, mediante la sentencia.⁵⁶⁸

Como se ha mencionado el derecho de seguridad jurídica debe estar establecido en el ordenamiento jurídico como una orden directa al legislador, sin embargo, la seguridad jurídica puede ser también emitida por los tribunales, al prever certeza jurídica en el alcance y consecuencia de las resoluciones emitidas por el poder judicial.

Las normas que conforman la parte orgánica deben establecer las órbitas de competencia del gobierno, con el fin de que se logre el principio de seguridad jurídica, que consiste en vivir bajo un régimen que determine facultades expresas para los gobernantes, de manera que rijan el principio que estriba en que para la autoridad todo lo que no está expresamente permitido le está prohibido, y para el particular todo lo que no le esté prohibido le está permitido.⁵⁶⁹

Se puede desprender de la definición anterior que el principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente ligado con el principio de legalidad, la máxima de este supone que todos los gobernados pueden hacer lo que no está expresamente prohibido, por lo que dichas prohibiciones deben estar claramente establecidas en los ordenamientos legales.

A mi juicio se puede hablar de 4 valores que constituyen la moralidad del Poder y del derecho en este paradigma político y jurídico de la modernidad y que son

⁵⁶⁷ Ávila Humberto; Óp. Cit.; Pág. 224.

⁵⁶⁸ Devis Echandía, Hernando; Teoría General Del Proceso; TEMIS; Colombia, 2012; pág. 265.

⁵⁶⁹ Corcuera Cabezut; Óp. Cit.; Pág. 23.

expresión de las tres liberaciones estudiadas: libertad, igualdad, solidaridad y seguridad jurídica.⁵⁷⁰

Peces-Barba asegura que la legitimación del poder y del Estado moderno se basa en cuatro pilares indispensables para su funcionamiento, la libertad, igualdad, solidaridad y seguridad jurídica, por lo que dichos preceptos además de conformar derechos fundamentales, constituyen exigencias básicas de una sociedad civilizada.

Así la seguridad jurídica, valor específico de la modernidad, es la condición de otros valores y razón que fundamenta derechos y principios de organización, en la creación de un ámbito de paz, de orden, de certeza, de superación del miedo, ante aquellas realidades personales o fácticas que pueden impedir o dificultar la existencia de otros valores.⁵⁷¹

En este sentido la seguridad jurídica conforma un supuesto elemental para el funcionamiento del Estado, él mismo garantiza la organización del mismo, para proveer paz, orden y certeza respecto de las realidades y situaciones que pueda afrontar el país.

4.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

En el presente apartado se analizará si el procedimiento de determinación presuntiva establecido en el Código Fiscal de la Federación, respeta el derecho fundamental de la seguridad jurídica, y si el mismo guarda una relación con el principio de generalidad tributaria.

Tal y como se ha demostrado en el apartado anterior, el derecho fundamental a la seguridad jurídica consiste en darle certeza legal al gobernado, de las consecuencias legales de la conducta de los gobernados, en este sentido, se analizará si el procedimiento de determinación presuntiva se encuentra plenamente garantizada dicha seguridad.

RENTA, DETERMINACIÓN CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE. SUS DIFERENCIAS.- En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el

⁵⁷⁰ Peces-Barba, Gregorio; Ética, Poder y Derecho; Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política; México, 2014; Pág. 62.

⁵⁷¹ Peces-Barba; Óp. Cit.; Pág. 63.

contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación "cierta", la determinación "estimativa" y la determinación "presuntiva". La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nominas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales juras tantum, gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que estos no puedan ser conocidos, de lo que se sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.⁵⁷²

Tal y como se desprende de la tesis anterior, el Tribunal establece que existen diversos métodos de determinación de impuestos, como la determinación cierta, la que se realiza cuando se conocen todos los elementos necesarios para dicha determinación; la estimativa, cuando se pueden llegar a conocer elementos suficientes para la determinación; y la presuntiva, cuando no se conocen los elementos necesarios.

Sin embargo, hay que señalar que no existen tres métodos de determinación, de ingresos ni en su caso una denominación de los mismos, ya que la ley establece específicamente la determinación de los mismos puede realizarse ya sea con los datos aportados por el contribuyente, o en su deficiencia, cuando éste no aporte los elementos necesarios o se oponga a una revisión, se realizará de manera presuntiva.

⁵⁷² Tesis 912698.

Cabe señalar que el Tribunal como la legislación únicamente establecen la diferencia entre la aplicación directa en el caso en que se conozcan todos los elementos pesarios para la determinación, y la presuntiva, cuando se ciña a los supuestos establecidos en el artículo 55 del Código, sin embargo, el Tribunal es omiso en determinar cuál de los métodos establecidos en el artículo 56 será aplicable en caso de determinación presuntiva.

RENTA. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES POR EL IMPUESTO RELATIVO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El artículo citado prevé dos mecanismos de carácter subsidiario para la determinación presuntiva de un crédito fiscal, cuyo propósito es establecer bases objetivas que permitan motivar correcta y suficientemente la cantidad a pagar por concepto de contribuciones omitidas, en el marco de un mecanismo de control y vigilancia de naturaleza recaudatoria provisional, mediante el cual, se desincentiven las conductas tendentes a la evasión tributaria. Por ende, su naturaleza y propósito conllevan estimar que el procedimiento descrito en su párrafo segundo, relativo a la omisión de una declaración de las que se conozca de manera "fehaciente" la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, requiere un contexto mínimo de justificación sin que al respecto sea necesario conocer todos y cada uno de los ingresos, deducciones o demás conceptos que pudieran llegar a aminorar la carga fiscal del contribuyente, pues para ello bastará que la autoridad hacendaria cuente con elementos que le sirvan objetivamente para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta respecto la cual aplicará la tasa o tarifa y, posteriormente, el gravamen a su cargo, al ser un crédito no definitivo que admite prueba en contrario, en cuyo caso el contribuyente podrá desvirtuarlo al cuantificar su respectiva obligación tributaria.⁵⁷³

De la anterior tesis se desprende que si bien es cierto, el método de determinación presuntiva de ingreso y por consiguiente de contribuciones omitidas, resulta un instrumento necesario para que la autoridad fiscal pueda emitir una liquidación cuando se desconocen los elementos necesarios para conocer los ingresos; sin embargo, reconoce que existen diversos métodos que pueden ser utilizados para dicha determinación, sin establecer cuál método será aplicado en una situación en específico.

Es decir, no establece, quien decidirá el método para la determinación presuntiva, y en qué caso se puede decir por uno o por otro, lo que no genera en ningún momento una certeza jurídica para el contribuyente.

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL, LOS INGRESOS Y EL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES O ACTIVOS DEL CONTRIBUYENTE. LA FACULTAD QUE CONFIERE A LA AUTORIDAD EL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA ELLO, CUANDO SE ADVIERTAN OTRAS IRREGULARIDADES QUE IMPOSIBILITEN CONOCER SUS OPERACIONES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El precepto citado, aunque en su fracción VI no prevea lineamientos o directrices que permitan establecer cuándo se está en presencia de una irregularidad en la contabilidad del contribuyente -distinta de las precisadas en sus restantes fracciones- que imposibilite

⁵⁷³ Tesis: PC.XXVII. J/9 A (10a.)

conocer sus operaciones, no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica reconocido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que ello no implica dar margen a la autoridad fiscal para que actúe arbitraria o caprichosamente pues, por una parte, tiene la obligación de precisar en el acta relativa o en el oficio de observaciones, según sea el caso, todos los datos que permitan identificar los hechos u omisiones advertidos en la contabilidad del contribuyente durante el ejercicio de sus facultades de comprobación que pudieran implicar una contravención a las disposiciones fiscales, a efecto de que aquél pueda desvirtuarlos, o bien, corregir su situación fiscal y, por otra parte, al determinar presuntivamente la utilidad fiscal, los ingresos o el valor de los actos, actividades o activos del contribuyente, debe señalar las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que las irregularidades advertidas en su contabilidad le imposibilitan conocer las operaciones realizadas en el periodo sujeto a revisión.⁵⁷⁴

Resulta evidente que la legislación fiscal no es clara, en el sentido en que la misma deja mucho a la interpretación de la autoridad, es el caso de los requisitos de procedencia de la determinación presuntiva, que en un uno de sus incisos, no establece específicamente en qué consisten las irregularidades de la contabilidad.

Lo anterior es un claro ejemplo de la falta de certeza que contiene el procedimiento de determinación presuntiva, y como consecuencia de este deja al arbitrio de la autoridad tanto la determinación de irregularidades en la contabilidad, así como el tipo de método que se aplicará en tal determinación, lo que resulta evidentemente violatorio de los derechos de los contribuyentes, misma que no se puede pretender subsanar con el simple hecho de plasmarlo en un acta.

DERECHOS FUNDAMENTALES DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA. SU CONTRAVENCIÓN NO PUEDE DERIVAR DE LA DISTINTA REGULACIÓN DE DOS SUPUESTOS JURÍDICOS ESENCIALMENTE DIFERENTES.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica reconocidos por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se respetan por el legislador cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en determinado sentido encauzan el ámbito de esa actuación a fin de que, por un lado, el gobernado conozca cuál será la consecuencia jurídica de los actos que realice, y por otro, que el actuar de la respectiva autoridad se encuentre limitado, de manera que la posible afectación a la esfera jurídica de aquél no resulte caprichosa o arbitraria. Por tanto, tratándose de normas generales, la contravención a los precitados derechos no puede derivar de la distinta regulación de dos supuestos jurídicos esencialmente diferentes, sino en todo caso, de la ausente o deficiente regulación del supuesto normativo que es materia de impugnación.⁵⁷⁵

Como se puede observar del razonamiento anterior realizado por el poder judicial, los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, que

⁵⁷⁴ Tesis: 2a. XXV/2014 (10a.)

⁵⁷⁵ Tesis: 2a./J. 106/2017 (10a.)

además constituyen derechos indivisibles e inseparables, se consideran respetados cuando el ordenamiento legal, resulta claro y limitado.

En este sentido, la claridad está orientada a que el gobernado conozca claramente las consecuencias jurídicas de su conducta, y por otro lado, resulta una clara limitante al poder de la autoridad para que esta no actúe de manera arbitraria; en el caso en específico de la determinación presuntiva, no establece claramente cuál será el método aplicado en cada caso, dejando a la consideración de la autoridad la aplicación del que más le resulte conveniente.

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".⁵⁷⁶

El derecho fundamental de seguridad jurídica, es como el concepto lo indica un pilar fundamental en el orden legal, de esta manera, resulta aplicable al derecho tributario, cuyo objetivo es la certeza y la certidumbre jurídica; en este sentido aplicando este derecho a la materia fiscal, resulta obligatorio que el ordenamiento tributario contenga una clara certeza jurídica, erradicando cualquier arbitrariedad que pueda realizar la autoridad fiscal.

Resulta evidente que en el procedimiento de determinación presuntiva, al establecer expresamente que los métodos contemplados en el artículo 56 del Código Fiscal, serán aplicados de manera indistinta, deja al gobernado en

⁵⁷⁶ Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.)

estado de incertidumbre, al dejar al arbitrio de la autoridad fiscal la aplicación de uno o de otro, aun cuando no resulte el más idóneo.

En ese sentido resulta evidente que los tribunales legitiman en el mejor de los casos, la falta de seguridad jurídica en el método de determinación presuntiva, al otorgar mayor peso a dicho método como herramienta de la autoridad fiscal, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se analizará el método de determinación presuntiva, el cual ha resultado siempre muy controversial y que incluso los tribunales han fallado a favor de la autoridad hacendaria, en el caso específico se analizará si existe un menoscabo a los derechos de seguridad jurídica, y si existe o no ambigüedad en la ley, cual es la relación que guarda este dispositivo con el principio de generalidad tributaria, y se hará una comparación con el caso de España en el método de estimación indirecta.

La discrecionalidad administrativa, basada en una regulación expresa que sí lo señale, pero que se basa en la inexistencia de dicha regulación, la discrecionalidad se convierte en arbitrariedad, al descubrir la seguridad jurídica mínima exigible en un procedimiento en el que se imponen deberes de información que pueden limitar, derechos constitucionalmente protegidos.⁵⁷⁷

Coincidiendo con lo establecido por los tribunales, la doctrina sostiene que una norma administrativa que resulte discrecional, es decir, que no prevea una regulación estricta y específica de la norma ni su aplicación, resulta violatoria del derecho fundamental de seguridad jurídica, como en el caso en específico de los métodos de determinación presuntiva.

Lo que debe quedar claro es que, como el principio de seguridad jurídica también se garantiza los derechos fundamentales y el establecimiento de tributos provoca su restricción, dependiendo del derecho fundamental y restringiendo y de la intensidad con la que se vea afectado, deberá ser mayor la protección que exija.⁵⁷⁸

Ávila sostiene que la simple imposición de los tributos constituye una limitación o restricción de los derechos fundamentales, en el caso en específico el de

⁵⁷⁷ López Martínez, Juan; Los deberes de información tributaria; Marcial Pons; España, 1992; pág. 276.

⁵⁷⁸ Ávila Humberto; Óp. Cit.; Pág. 243.

seguridad jurídica, sin embargo, no se coincide con este señalamiento, ya que tal y como se ha sostenido a principio de este capítulo, el impuesto, en particular el principio de generalidad tributaria, nace como un derecho de la colectividad, por lo que no son una restricción, sino que el ordenamiento fiscal justo consiste en que los impuestos y normas fiscales sean respetuosos de los derechos fundamentales, sin dejar de contribuir al gasto público.

Derecho fundamental de seguridad jurídica es indispensable en el derecho tributario, y debe ser contenido esencial de todos los tributos existentes. La seguridad jurídica es un principio general, con el que se garantiza la certeza en los efectos jurídicos de un hecho concreto realizado por un determinado sujeto.

⁵⁷⁹ Coincidiendo con el precepto de Merino el principio de seguridad jurídica es indispensable en el derecho fiscal, debe estar presente en el establecimiento del tributo para otorgar certeza de las consecuencias de las acciones que realicen los contribuyentes.

La seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La idea de previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contaste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho Tributario.⁵⁸⁰

De acuerdo a lo anterior el concepto de seguridad jurídica en materia tributaria se entiende como determinación objetiva de las situaciones en las que se establezca un pago de tributos, en ese sentido únicamente el impuesto se puede entender como legitimado cuando se puede otorgar certeza al contribuyente del mismo, así como de cualquier procedimiento establecido por las leyes tributarias.

La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario es el conjunto de formas que garantizan y dan certeza en el seno del sistema jurídico. Se establece en la creación y derogación de las normas por medio de procedimientos previos para que los operadores jurídicos y los ciudadanos, destinatarios de las normas, puedan identificar su validez.⁵⁸¹

⁵⁷⁹ Merino Jara; Óp. Cit.; pág. 189.

⁵⁸⁰ Antonio Aparicio; Óp. Cit.; pág. 238.

⁵⁸¹ Peces-Barba; Óp. Cit.; Págs. 227-228.

Reiterando los demás conceptos de los autores citados, el derecho de la seguridad jurídica en la materia tributaria se traduce en la previsibilidad de las consecuencias de los actos que realicen los contribuyentes, respecto de sus obligaciones fiscales.

En el ámbito tributario existe una imposibilidad de determinar el contenido del principio de seguridad jurídica en forma aislada, pues se configura como un valor absoluto, de modo que se habrá de atender necesariamente a los demás principios constitucionales.⁵⁸²

Coincidiendo con Escribano, en el sentido de que no puede ser entendido el concepto de seguridad jurídica en materia fiscal de una manera aislada, sino que todo el ordenamiento tributario debe contener dicho principio. Como se estableció en el primer capítulo, el fin último del ordenamiento fiscal, es la justicia, y no puede existir el principio de justicia sin el derecho de la seguridad jurídica.

La aplicación del principio de seguridad jurídica queda de este modo conectado a la necesaria publicidad de la norma tributaria, a la claridad de la misma, a la más recomendable estabilidad del derecho tributario y a la existencia de un plazo concreto y determinado de prescripción que impide que la inactividad de la administración tributaria prolonga indefinidamente la exigibilidad de la deuda tributaria.⁵⁸³

Reiterando, la doctrina sostiene que el principio de seguridad jurídica debe estar inmerso en la totalidad del ordenamiento tributario, con la finalidad de que las normas sean claras, los plazos establecidos sean razonables, y los procedimientos sean apegados a derecho, con el objetivo de delimitar estrictamente las facultades de las autoridades fiscales, sin impedir en ningún momento la debida recaudación.

Además de los principios constitucionales referidos, no puede descartarse un principio esencial general que consiste en una proyección en el ordenamiento jurídico tributario, como es el principio de seguridad jurídica. La seguridad

⁵⁸² Escribano, Francisco; Óp. Cit.; Pág. 166.

⁵⁸³ Merino Jara; Óp. Cit.; pág. 191.

jurídica es un principio general con el que se garantiza la certeza de los efectos jurídicos de un hecho concreto realizado por un determinado sujeto.⁵⁸⁴

Resulta evidente que el ordenamiento tributario no se encuentra exento de los derechos fundamentales, y por ende, de los principios constitucionales, que rigen todo el ordenamiento legal de un Estado, por lo que el principio constitucional de seguridad jurídica garantiza la certeza de las normas tributarias a las que están sujetas los contribuyentes.

Sin embargo y tal como se demostró en este apartado, la elección del método para realizar la determinación presuntiva, no se encuentra totalmente clara, lo que resulta en la arbitrariedad de la autoridad, ya que la norma citada, permite a la autoridad fiscal decidir de manera unilateral que tipo de método utilizar en dicha determinación.

Es importante destacar, que tal como se evidencio, la jurisprudencia no se ha pronunciado respecto del artículo, sin embargo, si ha legitimado la violación de dicho derecho en aras de permitirle a la autoridad fiscal la eficiente recaudación de los ingresos omitidos, jerarquiza el principio de generalidad tributaria sobre los derechos fundamentales, en específico del de seguridad jurídica.

5. Multa por infracción a violaciones formales.

Finalmente, en el último apartado de la investigación, se analizará si las multas en materia de infracciones por violaciones formales establecidas en el ordenamiento fiscal, resultan proporcionales, y si las mismas responden a la realidad económica de los contribuyentes.

De igual manera, se establecerá si dicha infracción en específico las contempladas por el incumplimiento de obligaciones formales, como la presentación de declaraciones, por medios electrónicos, respetan el principio de capacidad contributiva y por ende el derecho a un mínimo vital o si por el contrario, dicha sanción resulta totalmente desproporcionada y confiscatoria.

En el caso de las multas por omisión de las declaraciones por medios electrónicos se analizará si éstas resultan ser desproporcionadas, y si por

⁵⁸⁴ Merino Jara; Óp. Cit.; pág. 190.

consiguiente violan el principio de capacidad económica, se estudiará si existe una violación al derecho del mínimo vital por parte de esta sanción y la relación que guarda con el principio de generalidad tributaria. De la misma manera se analizará si es que respetan los tratados internacionales de los cuales México forma parte.

5.1. Fundamento legal.

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I:

a) De \$1,400.00 a \$17,370.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.

b) De \$1,400.00 a \$34,730.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

c) De \$13,330.00 a \$26,640.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

d) De \$14,230.00 a \$28,490.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.⁵⁸⁵

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquel en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.⁵⁸⁶

Del anterior artículo se puede observar claramente, que el mismo se refiere a multas por infracciones formales, estableciendo para tal efecto diversos supuestos, de donde se puede fácilmente observar dos multas evidentemente accesibles y dos que resultan claramente excesivos los montos mínimos.

⁵⁸⁵ Código Fiscal de la Federación.

⁵⁸⁶ Ídem.

Cabe resaltar que de la simple lectura se evidencia una concurrencia de hechos, ya que la primera fracción establece una multa por no presentar declaraciones, en la segunda fracción por no presentarlas a tiempo establecido en el requerimiento realizado por la autoridad, y la última por no presentar declaraciones en medios electrónicos o no presentarlas en tiempo establecido en el requerimiento.

Tal y como se demostró en apartados anteriores, a partir de la reforma de 2014, establece que la presentación de las declaraciones deben de realizarse a través de medios digitales, por lo que, en la práctica la autoridad impone la multa establecida en la última fracción, que resulta ser la más gravosa.

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.⁵⁸⁷

Como se puede observar, la primera fracción del presente artículo, únicamente señala infracciones de forma, es decir, incumplimientos por omisión de presentación de declaraciones, o de atención de requerimiento emitidos por la autoridad, o en su defecto no presentarlos por medios electrónicos, no implica en ningún momento faltas al pago de los impuestos, sino al deber de contribuir.

Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.⁵⁸⁸

Como se analizó en los apartados anteriores del presente capítulo, la legislación establece como única manera de presentar documentos, solicitudes, declaraciones, y avisos a través de medios digitales, es decir, en la actualidad,

⁵⁸⁷ Ídem.

⁵⁸⁸ Ídem.

no existe otra manera de cumplir con las obligaciones formales en materia fiscal que a través de medios electrónicos.

Por lo que resulta evidente, que la única fracción aplicable a la falta de cumplimiento del deber de contribuir es la establecida en el último inciso del artículo 82 fracción I, misma que resulta la más gravosa de las anteriores.

5.2. Relación con el derecho a un mínimo vital.

El derecho a un mínimo vital se desprende directamente del principio de capacidad contributiva y de su limitante de la prohibición de no confiscatoriedad del tributo, temas que se desarrollaron en el primer capítulo, donde quedó demostrado que dicho derecho, al ser parte de un principio de derecho, es obligatoria su observancia para el derecho fiscal.

El derecho al mínimo vital, además de constituir un derecho de justicia per se, al ser un elemento de un principio tributario, resulta obligatorio para todo el sistema fiscal, como se analizó en el primer capítulo, no se puede hablar de un sistema tributario justo, sin que el mismo respete un principio tributario básico.

Por lo que resulta indispensable el análisis significativo para determinar si dicha multa establecida en el inciso d) de la fracción I del artículo 82, cumple con lo establecido en el derecho que todo contribuyente tiene al respeto de un mínimo vital.

Artículo 25

Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.⁵⁸⁹

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, consagra el derecho fundamental de un mínimo vital en su artículo 25, al establecer que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado, entendiéndose como este, que goce de las condiciones mínimas de una vida digna, con acceso a la alimentación, vivienda, salud, y los servicios necesarios para su subsistencia.

Artículo 11

⁵⁸⁹ DUDH.

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.⁵⁹⁰

Por lo que respecta al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, al igual que la DUDH, protege el derecho a una vida digna, con la particularidad que dicho derecho se traspasa a la familia, y además establece la obligación de los Estados Partes, a tomar cualquier medida necesaria para proteger y garantizar dicho derecho.

Un ejemplo de la medida que debe proveer el Estado para garantizar el derecho a un mínimo vital, es considerar como transgresora del mismo, el monto mínimo de la multa establecida en el inciso d) fracción I, del artículo 82 del Código Fiscal, por resultar confiscatoria de la capacidad económica en la mayoría de la población de este país.

ARTÍCULO 26.- Desarrollo Progresivo

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.⁵⁹¹

Respecto al Pacto San José, establece la obligación de los Estado Parte, para tomar todas la medidas necesarias para la protección de los derechos, incluyendo las que impliquen un relación directa en la economía, como en el presente caso, para garantizar el derecho a un mínimo vital se debe declarar inconstitucional una multa excesiva que transgreda dicho derecho, exactamente la estipulada en el inciso d) fracción I del Código Fiscal de la Federación.

SE RESUELVE

SEGUNDO. El salario mínimo general que tendrá vigencia a partir del 1o. de enero de 2018 en el área geográfica a que se refiere el punto resolutorio anterior, será el que figura en la Resolución de esta Comisión publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de noviembre de 2017, es decir, de un monto de \$88.36 pesos diarios, como cantidad mínima que deben recibir en efectivo los trabajadores por jornada diaria de trabajo.⁵⁹²

⁵⁹⁰ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

⁵⁹¹ Convención Americana sobre Derechos Humanos.

⁵⁹² RESOLUCIÓN del H. Consejo de Representantes de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos que fija los salarios mínimos general y profesionales vigentes a partir del 1o. de enero de 2018.

Si bien es cierto, y tal y como se demostró en el primer capítulo el derecho a un mínimo vital resulta del principio de generalidad tributaria, el concepto del mismo, resulta transversal, al ir más allá del derecho fiscal; es decir, la cantidad mínima indispensable con la que se garantiza un nivel digno de vida de todas las personas, resulta un derecho fundamental a la vida digna.

En ese sentido, dicha cantidad debe comprender no sólo el porcentaje exento del pago del tributo, sino una cantidad mínima que reciba a cambio de su trabajo, cualquier persona, y que esta cantidad le permita a cualquier persona tener una calidad de vida digna, cubriendo sus necesidades básicas como alimentación, salud, educación.

Por lo que en México a través de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos, se establece una cantidad mínima diaria, por el pago de una jornada laboral, misma que en teoría toma en consideración para el cálculo de la misma, los precios de la denominada canasta básica, es decir, los alimentos y productos necesarios para una calidad de vida digna.

Sin embargo, es necesario mencionar, que si bien es cierto, dicha cantidad ha aumentado significativamente en los últimos años, no representa un monto con la que una persona pueda cubrir sus necesidades básicas, mucho menos garantizar una vida digna.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR. En el orden constitucional mexicano, el derecho al "mínimo vital" o "mínimo existencial", el cual ha sido concebido como un derecho fundamental que se apoya en los principios del Estado social de derecho, dignidad humana, solidaridad y protección de ciertos bienes constitucionales, cobra vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente en sus artículos 10., 30., 40., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; aunado al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", suscritos por México y constitutivos del bloque de constitucionalidad, y conformados por la satisfacción y protección de diversas prerrogativas que, en su conjunto o unidad, forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etcétera.), por lo que se erige como un presupuesto del Estado democrático de derecho, pues si se carece de este mínimo básico, las coordenadas centrales del orden constitucional carecen de sentido. Al respecto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, en la Observación General No. 3 de 1990, ha establecido: "la obligación mínima generalmente es determinada al observar las necesidades del grupo más vulnerable que tiene derecho a la protección del derecho en cuestión.". Así, la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales, en su connotación de interdependientes e indivisibles, fija la

determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma constitucionalmente protegida, que es el universal para sujetos de la misma clase y con expectativas de progresividad en lo concerniente a prestaciones. En este orden de ideas, este parámetro constituye el derecho al mínimo vital, el cual coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria o de necesidades insatisfechas que limiten sus libertades, de tal manera que este derecho abarca todas las medidas positivas o negativas necesarias para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Aunado a lo anterior, el mínimo vital es un concepto jurídico indeterminado que exige confrontar la realidad con los valores y fines de los derechos sociales, siendo necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto, pues a partir de tales elementos, es que su contenido se ve definido, al ser contextualizado con los hechos del caso; por consiguiente, al igual que todos los conceptos jurídicos indeterminados, requiere ser interpretado por el juzgador, tomando en consideración los elementos necesarios para su aplicación adecuada a casos particulares, por lo que debe estimarse que el concepto no se reduce a una perspectiva cuantitativa, sino que por el contrario, es cualitativa, toda vez que su contenido va en función de las condiciones particulares de cada persona, de esta manera cada gobernado tiene un mínimo vital diferente; esto es, el análisis de este derecho implica determinar, de manera casuística, en qué medida se vulnera por carecer de recursos materiales bajo las condiciones propias del caso.⁵⁹³

Como se puede observar el razonamiento del poder judicial, es en el sentido, que el derecho al mínimo vital, es un derecho fundamental, por lo que no resulta exclusivo de la materia fiscal, sin embargo, si influye en la materia tributaria, como se desprende del análisis del artículo 31, fracción IV de la Constitución.

El mínimo vital, como un derecho transversal, obliga al Estado a proporcionar todas las medidas necesarias para garantizar el respeto a una cantidad mínima con la que cualquier persona pueda subsistir, esto implica que todo el ordenamiento legal sea respetuoso de dicho derecho.

En este sentido resulta evidente que la multa contenida en el artículo 82, fracción I, inciso d) resulta violatoria del derecho a un mínimo vital, ya que tal y como se demostró en párrafos anteriores, el salario mínimo vigente es una cantidad que al mes resulta en \$2,650.8; y el monto mínimo de la multa citada es una cantidad de \$14,230.00, claramente dicho monto extingue toda la capacidad económica del gobernado y transgrede el derecho fundamental al mínimo vital.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios

⁵⁹³ Tesis 2002743.

fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que esta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Ésta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.⁵⁹⁴

Los Tribunales coinciden en que el derecho a un mínimo vital, al ser un derecho fundamental, deber ser garantizado en materia tributaria, sin embargo, sostienen que dicha garantía resulta ser un ejercicio de individualización, en el sentido en que si bien el deber de contribuir es general, el mismo debe realizarse conforme a la capacidad contributiva de cada gobernado.

Por lo que resulta evidente que, atendiendo al principio de capacidad contributiva, ningún impuesto puede ser confiscatorio, en el sentido en que únicamente se puede tributar sobre el excedente de la cantidad mínima indispensable para tener una vida digna.

Del anterior razonamiento, se resalta la necesidad de proteger el patrimonio para atender a las necesidades básicas humanas, por lo que resulta indispensable un análisis global del ordenamiento tributario, no sólo aplicar este

⁵⁹⁴ Tesis 172546. 1a. XCVIII/2007.

razonamiento a los tributos, sino a las multas que restrinjan dicho derecho, como es el caso del inciso d) fracción I, artículo 82.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.⁵⁹⁵

La tesis anterior pone de manifiesto que el respeto al derecho fundamental del mínimo vital, implica la obligación del Estado de adoptar cualquier medida para evitar la violación a dicho derecho, con la finalidad que cualquier persona pueda mantener un nivel de vida digno.

Por lo que resulta inconstitucional el monto mínimo de la multa establecida en el artículo 82 fracción I, inciso d), por transgredir esa cantidad prevista para una vida digna, no puede establecerse ese tipo de multas desproporcionadas, principalmente en un país donde el 52% de su población vive en pobreza, es decir, gana menos de \$2,650.00 al mes.

SALARIO MÍNIMO. LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL PUEDE ORDENAR EL EMBARGO SOBRE EL EXCEDENTE DE SU MONTO, PARA EL ASEGURAMIENTO DE OBLIGACIONES DE CARÁCTER CIVIL O MERCANTIL CONTRAÍDAS POR EL TRABAJADOR, EN PRINCIPIO, SÓLO RESPECTO DEL 30% DE ESE EXCEDENTE.

De una interpretación conforme del artículo 112 de la Ley Federal del Trabajo, en relación con los numerales 123, apartado A, fracción VIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 10, párrafos 1 y 2, del Convenio Número 95 relativo a la Protección del Salario, aprobado por la Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo, así como de una exégesis sistemática de los diversos 110, fracciones I y V, de la Ley Federal del Trabajo y 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 14, 17, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal (en lo concerniente a los derechos fundamentales al **mínimo vital**, de seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia), se concluye que una autoridad jurisdiccional puede ordenar el embargo sobre el excedente del monto del salario mínimo para el aseguramiento de obligaciones de carácter civil o mercantil contraídas por el trabajador, en el entendido de que esa medida sólo procede respecto

⁵⁹⁵ Tesis: 1a. XCVII/2007.

del 30% de dicho excedente, salvo el caso de una orden derivada del pago de pensiones alimenticias decretadas por autoridad competente, supuesto en el cual podrá llevarse a cabo respecto de la totalidad del excedente del salario **mínimo**. Asimismo, debe precisarse que en el caso de que el salario del trabajador ya se hubiere embargado parcialmente por una pensión alimenticia, la limitante o protección del **mínimo vital** en proporción del 30% será aplicable a la parte excedente del salario **mínimo** que no se encuentra afectada por tal pensión.⁵⁹⁶

Resulta importante el razonamiento anterior, ya que en éste caso los tribunales ponderan el derecho de una persona a cobrar una deuda debida y el derecho de una persona, en éste caso el trabajador, a un mínimo vital, es decir, a la cantidad esencial para acceder a una vida digna.

El Tribunal resuelve que dicho embargo debe llevarse a cabo a fin de satisfacer el derecho del acreedor para saldar la deuda, sin embargo, éste sólo puede realizarse dentro del excedente del 30% de su salario, lo que considera salvaguardado el derecho que tiene el trabajador a un mínimo vital; criterio que puede ser aplicable a la materia fiscal.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Si bien esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el derecho de los trabajadores que perciben una suma equivalente al salario **mínimo**, a que no se les impongan contribuciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 constitucional, no debe perderse de vista que dicho criterio se limitó a discernir sobre los casos en los que los trabajadores no deberían ver mermado su patrimonio con descuentos, sin pretender una proyección de tal criterio a otros rubros de ingreso. En ese sentido, el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, los diversos postulados desarrollados por este Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital, desde una óptica tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir. En consecuencia, como el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario encuentra asidero en el citado artículo 31, fracción IV, constitucional, puede precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de ese ordenamiento fundamental, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, en la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben dicho salario.⁵⁹⁷

Como se puede claramente observar de la tesis anterior, la protección del derecho a un mínimo vital no puede concebirse restrictorio de una materia,

⁵⁹⁶ Tesis: 2a./J. 42/2014 (10a.).

⁵⁹⁷ Tesis: P. VI/2013 (9a.)

como la laboral, ya que es un derecho fundamental que debe ser protegido y garantizado por la totalidad de los ordenamientos legales.

Por lo que dicho derecho es aplicable al ámbito fiscal, y representa una orden directa al legislador de no establecer impuestos que impliquen que dichos impuestos conlleven a terminar con la existencia del total de su patrimonio y por consiguiente a la trasgresión del derecho a un mínimo vital.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que desde una óptica tributaria, el derecho al mínimo vital tiene fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como un derecho de los gobernados en lo general, independientemente de la manera en la que obtengan sus ingresos o de la prerrogativa establecida en el artículo 123 constitucional para la clase trabajadora, consistente en que se exceptúa de embargo, compensación o descuento el salario mínimo; pero también reconoce que el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral, y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución Federal, lo cual en términos de su artículo 1o., resulta concordante con los instrumentos internacionales que son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Suprema. En ese sentido, si el derecho al mínimo vital trasciende a lo propiamente tributario y se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, éste deberá asumir la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.⁵⁹⁸

Se coincide con la tesis anterior, el derecho al mínimo vital al ser un derecho fundamental, no es propio de un ordenamiento en específico, sino que trasciende a todas las materias del Derecho, en este sentido, supone al Estado la obligación de garantizar por todos los medios y medidas el respeto a una cantidad mínima para la subsistencia digna de una persona, incluso cuando dicha medida tenga relación directa con los ingresos del Estado; al declarar violatoria de dicho derecho a la multa establecida en el artículo 82 fracción I, inciso d).

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Existen diversas acepciones de lo que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica -mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin- destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere

⁵⁹⁸ Tesis: P. VII/2013 (9a.)

ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.⁵⁹⁹

Si bien es cierto el derecho a un mínimo vital, constituye un derecho fundamental, tiene repercusiones directas en el derecho tributario, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, mismo que fue analizado en el primer capítulo de la presente investigación.

El respeto al derecho de un mínimo vital en materia tributaria, se considera garantizado cuando el establecimiento de los tributos exime la cantidad básica necesaria para que cualquier persona pueda garantizar una vida digna cumpliendo sus necesidades básicas.

En este apartado se analizará si la multa mencionada no transgrede el derecho a un mínimo vital y si se encuentra en relación con los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Que el derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse en cada caso tomando en cuenta las características y las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.⁶⁰⁰

Coincidiendo con los criterios establecidos en el poder judicial, la doctrina señala que el concepto a un mínimo vital deriva del principio de proporcionalidad tributaria, en ese sentido si se respeta el derecho de proporcionalidad, se respeta por ende el principio de capacidad tributaria, principio que como se estudió en el primer capítulo contiene un elemento subjetivo, que es la riqueza personal del contribuyente.

⁵⁹⁹ Tesis: P. VIII/2013 (9a.)

⁶⁰⁰ González Salas, José; El reconocimiento al mínimo vital; PRODECOM; Junio 2013.

El mínimo no imponible resguarda una cantidad mínima, esencial, sine qua non, para la reproducción satisfactoria de las condiciones de vida del individuo, del sujeto contribuyente persona física. En cambio el principio de No confiscación atiende a esa cantidad mínima, y a una relación, que compara en medida indeterminada la renta o el patrimonio del sujeto contribuyente con el monto desproporcionadamente alto de la detracción tributaria.⁶⁰¹

Tal y como se analizó en el primer capítulo el principio de capacidad tributaria, contiene un límite, que consiste en la característica de no confiscatoriedad del tributo, y de igual manera tiene una relación directa con el derecho de un mínimo vital. En ese sentido resulta evidente que si un ordenamiento tributario respeta el principio de capacidad contributiva, se respeta el mínimo vital y la no confiscatoriedad, esto es, el tributo que tiene respeto por la capacidad contributiva es un tributo justo; de tal manera que sólo atiende a la riqueza del contribuyente y a la capacidad de pago de tributos.

En nuestra consideración, el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá agravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, la salud, la educación, los alimentos. El derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional.⁶⁰²

Resulta evidente la relación intrínseca del derecho a un mínimo vital y el principio de capacidad tributaria, puesto que siendo conceptos diferentes, la capacidad contributiva resulta de la capacidad económica, por tanto un impuesto sólo puede gravar en relación a la riqueza de un individuo, no pueden pagar impuestos los que no tienen el dinero necesario para subsistir dignamente.

El no gravamen del mínimo vital entendido como conjunto de recursos económicos referido a una unidad de tiempo que permite atender las necesidades elementales personales y familiares.⁶⁰³ Ortega refiere, que el que

⁶⁰¹ Naveira de Casanova; Óp. Cit.; pág. 350.

⁶⁰² Ríos Granados; Óp. Cit.; pág. 69.

⁶⁰³ Calvo Ortega; Óp. Cit.; pág. 85.

no se grave el mínimo vital resulta una medida de justicia que permite cubrir las necesidades básicas de una persona para una vida digna.

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, constriñe al legislador para que al diseñar las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, respete un umbral libre, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.⁶⁰⁴

Tal y como lo establecen los criterios de los Tribunales el respeto al mínimo vital en materia tributaria consiste en una limitante al legislador, al momento de establecer los impuestos, respete una cantidad elemental para la subsistencia digna de una persona.

El criterio del mínimo vital, acepta la distribución de la renta determinada por el mercado, siempre que se garantice que todos los miembros de la sociedad obtendrán una renta que les permita cubrir sus necesidades mínimas.⁶⁰⁵ Delgado sostiene que un ordenamiento tributario justo requiere de una distribución de la renta y de la imposición de la misma con el objetivo de garantizar que todos los miembros del Estado puedan satisfacer las necesidades básicas para su bienestar.

En relación con el principio de capacidad económica y el mínimo exento, como se ha comentado, debe existir un mínimo «existencial» o «vital» no gravable, entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica, al ser esa renta, la requerida para cubrir las necesidades vitales de su titular.⁶⁰⁶

De la anterior definición se concluye que dentro de la capacidad económica existe una cantidad mínima que debe de quedar exenta de gravamen, ya que la misma no puede constituir una capacidad contributiva, al considerar dicha cantidad para cubrir necesidades básicas de existencia y no para el pago de impuestos.

⁶⁰⁴ Tenorio Cruz, Ixchel; Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital; <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>, consultada el 30 de mayo de 2018, 13:00 h.

⁶⁰⁵ Delgado Rivero Francisco et. al., Op. Cit.; Pág. 176.

⁶⁰⁶ Eseverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Op. Cit.; Pág. 120.

En consecuencia, ninguna idoneidad para tributar concurrirá en aquella parte de riqueza que se considera necesaria para hacer frente a las necesidades elementales de la existencia humana, de tal forma que la exención de este mínimo vital está contenido implícitamente en el principio de capacidad contributiva.⁶⁰⁷

Como se ha señalado en párrafos anteriores el derecho al mínimo vital en materia tributaria se encuentra inmerso en el principio de proporcionalidad tributaria, el concepto de capacidad tributaria, resulta la cantidad de riqueza con la que se puede hacer frente a los tributos, es decir, sólo se puede gravar la riqueza después de haber garantizado la existencia digna del contribuyente.

Benvenuto Griziotti precisa que el “mínimo para la existencia” no representa una capacidad contributiva, sino el costo de vivir, que no puede ser disminuido por los impuestos pues se estaría transfiriendo el impuesto sobre otros contribuyentes.⁶⁰⁸ Coincidiendo con los autores anteriormente citados, coincide en que el mínimo vital forma parte de la capacidad económica de una persona, más no de la capacidad contributiva de la misma, al considerarse una cantidad excluida de los impuestos por garantizar la vida digna de una persona.

De esta forma, el mínimo exento, tal como lo denomina Giardina, representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella parte de la riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de fuentes productivas.⁶⁰⁹

De la anterior definición se resalta que la obligación de tributar empieza después de satisfacer las necesidades básicas de una persona para tener una vida digna, es decir, los tributos solo son gravables del excedente que represente en su riqueza después de considerar los gastos básicos.

En consecuencia, para la cuantificación de la base imponible en la renta se debe restar un mínimo de carácter vital. Debido a que no debe ser objeto de tributación toda vez que es la necesaria para que la persona subsista, constituyéndose en un requisito para distribuir la carga tributaria de forma justa,

⁶⁰⁷ Vidal Marín, Tomás; Op. Cit.; Pág. 76.

⁶⁰⁸ Griziotti, Benvenuto; Op. Cit.; p. 165.

⁶⁰⁹ García Bueno; Op. Cit.; Pág. 45.

igualitaria y proporcional de acuerdo a la verdadera capacidad económica de los contribuyentes.⁶¹⁰

Lo anterior pone de relieve la necesidad de tomar en consideración el derecho a un mínimo vital en el establecimiento de los tributos, de tal manera que dicha cantidad básica para cubrir las necesidades de una persona se considere exenta de dicho gravamen.

El Estado debe dejar la renta del sujeto pasivo libre de impuesto, cuando sea necesaria para llegar a los requisitos mínimos de una existencia humana digna, es decir, para asegurar el mínimo de existencia, y el cumplimiento del principio de capacidad económica como medida para generar igualdad se deben considerar los gastos personales y familiares que disminuyen la renta disponible en función de las circunstancias del contribuyente.⁶¹¹

Un sistema tributario justo debe respetar en todo momento el principio de capacidad contributiva, lo que implica dejar exento del mismo tributo la cantidad que cada persona requiera para garantizar una vida digna, respetando de esta manera el derecho fundamental de igualdad.

Otro paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imposables viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.⁶¹²

Resulta obligación del legislador al momento de establecer los impuestos, el tomar en consideración en cada uno de ellos, el respeto al derecho del mínimo vital, con el objetivo de garantizar la cantidad mínima indispensable para la vida digna de cada persona, el impuesto u ordenamiento que no respete dicha cantidad viola flagrantemente dicho derecho.

5.3. Relación con el Principio de Generalidad Tributaria.

⁶¹⁰ Sánchez Pedroche; Óp. Cit.; Pág. 180.

⁶¹¹ Eugenio Simón; Óp. Cit.; Pág. 213.

⁶¹² Martín Queralt; Óp. Cit.; Pág. 100.

En el presente apartado se analizará la relación que guarda la multa excesiva contemplada en el artículo 82 fracción I, inciso d) del Código Fiscal, con el principio de generalidad tributaria, se estudiará si la misma respeta el principio de capacidad contributiva.

Aunado a lo anterior, resulta significativo el análisis conducente para determinar si dicha multa respeta el derecho a un mínimo vital o si de lo contrario resulta una multa desproporcionada y confiscatoria, en relación con los ingresos que la mayoría de los contribuyentes perciben en este país.

Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.⁶¹³

Del precepto anterior es necesario resaltar diversos conceptos, en primer lugar, la prohibición de la multa excesiva, entendiéndose como esta, la que resulta desproporcionada la pena con la infracción cometida, como es el caso en particular de la impuesta en el artículo 82 fracción I, inciso d), por motivo de la omisión de presentación de una declaración por medios electrónicos.

La prohibición constitucional de la confiscación de bienes, lo cual se entiende como el derecho a que el Estado no puede extinguir todo el patrimonio de una persona, tal y como se ha demostrado con la multa referida al constituir seis meses de trabajo de una persona que gana el salario mínimo, realidad según el CONEVAL del 52% de la población de este país.

Finalmente la Constitución establece como requisito esencial de toda pena, es el caso que se estudia multa, de ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico protegido, es decir, la sanción debe ser proporcional a la infracción, con relación al bien protegido, en este sentido la falta de una declaración por medios electrónicos, solo constituye una infracción formal, no afecta el patrimonio del Estado, y resulta desproporcionada por el monto mínimo impuesto.

Artículo 73.- No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:
I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

⁶¹³ CPEUM.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido subsana da por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.⁶¹⁴

Si bien es cierto el artículo anterior constituye una prerrogativa para el contribuyente, en el sentido de no ser sancionado siempre y cuando el cumplimiento es espontáneo, también cabe mencionar que la multa si procederá cuando la omisión haya sido descubierta por la autoridad, por mediar requerimiento para su presentación.

En éste caso y si bien se está de acuerdo en que exista la posibilidad de no ser sancionado cuando el cumplimiento sea espontáneo, la ley debe ir más allá en la defensa del contribuyente, considerando que son infracciones formales, y no causan ningún menoscabo en los ingresos del Estado, de esta manera, es necesario prever una exclusión de punibilidad cuando sea la primera vez en la que se incurre, esto sin mencionar, que los requerimientos podrán ser realizados y notificados mediante buzón tributario, por lo que una persona que no se encuentre familiarizada con dichos medios electrónicos, no podrá cumplir con los requerimientos realizados por la autoridad fiscal.

MULTA POR OMISIÓN DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES CUANDO MEDIÓ REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD FISCAL. SU FUNDAMENTACIÓN (SUSTITUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 206/2010).

Conforme al artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente que incurra en alguna de las infracciones tipificadas por el artículo 81, fracción I, de dicho ordenamiento, por haber omitido el cumplimiento de alguna de las obligaciones fiscales, no podrá ser sancionado en tanto cumpla voluntariamente con dicha obligación; esto es, para que el cumplimiento sea voluntario no debe mediar requerimiento de la autoridad exactora, pues éste tiene como efecto eliminar toda posibilidad de cumplir voluntariamente la obligación omitida y de concretar la exigencia de cumplimiento dentro del plazo en él establecido. Por tanto, si la autoridad requiere al contribuyente para que dentro de un plazo perentorio cumpla con la obligación omitida, ello no impide que imponga la multa correspondiente, con fundamento en el artículo 82, fracción I, inciso a) -tratándose de declaraciones que no deban presentarse por medios electrónicos- o inciso d) -en el caso de declaraciones que sí deben presentarse por esos medios- pues lo que se sanciona es una omisión ya configurada por no haber presentado oportunamente la declaración relativa. De ahí que, de la interpretación sistemática de los preceptos relativos, se concluye que si la autoridad exactora impone la multa señalando que lo hace por haber mediado requerimiento, ello significa que el cumplimiento de la obligación no fue voluntario y en tal supuesto la multa impuesta tiene, por ese motivo, la debida fundamentación legal.⁶¹⁵

⁶¹⁴ Código Fiscal de la Federación.

⁶¹⁵ Tesis: 2a./J. 100/2017 (10a.).

Del criterio anterior se desprende que si bien es cierto existe una exclusión de ser sancionado, esta prerrogativa solo puede ser aplicada cuando no medía requerimiento de autoridad. En este sentido cabe destacar, que el razonamiento realizado por el Tribunal es totalmente legalista, ya que si bien es cierto existen dos tipos de multas, el inciso a) para las personas que no tienen la obligación de presentar las declaraciones por medios electrónicos, multa que resulta evidentemente más accesible, tal y como se demostró en párrafos anteriores; y el inciso d) que es la multa para los que deben presentar la declaración por dichos medios.

Es de destacar la desproporción de estas dos infracciones que sancionan la misma conducta, es decir, la omisión de presentación de una declaración, sin embargo la cantidad se vuelve desproporcionada sólo por la diferencia del medio en que deben presentarse la misma, aunado a que a partir de la reforma analizada, todas las declaraciones deben ser presentadas por medios electrónicos.

Respecto de lo analizado por la Corte, cabe destacar que el único elemento que toma en consideración para emitir esta jurisprudencia es el requisito de legalidad, ya que el único razonamiento que aduce, es que las multas por cometer esa infracción resultan fundamentadas, sin embargo, en ningún momento se pronuncia si dichas multas a pesar de estar bien fundamentadas resultan justas.

MULTAS POR INFRACCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 82, FRACCIÓN I, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El precepto legal citado, al prever la imposición de una multa a quien no presente las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, las presente fuera del plazo o no cumpla con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o los cumpla fuera de los plazos señalados en ellos, no contraviene al **artículo 22** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, aun cuando la multa mínima prevista en el artículo 82, fracción I, inciso d), del Código Fiscal de la Federación y la establecida en su diverso inciso b), sean diferentes, ya que el carácter desproporcional de una multa y, por ende, su inconstitucionalidad, tendría que derivar del propio inciso b) y no de su comparación con los diversos incisos del precepto aludido en el que aquél se encuentra o, en su caso, de otras legislaciones secundarias, toda vez que la norma sería inconstitucional al contener disposiciones que por sí solas contravengan el artículo 22 constitucional, pero no porque se diferencie con otra norma.⁶¹⁶

⁶¹⁶ Tesis: 1a. CCXCII/2015 (10a.).

El criterio anterior expreso que la multa que se ha sostenido en ésta investigación como desproporcional y excesivo, no es considerado de esa manera por el poder judicial, debido al razonamiento de aducir una diferencia en la cuantía establecida por otro índice de la misma fracción del artículo 82.

Sin embargo dicha multa per se es una multa excesiva, lo que en ningún momento es pronunciado por dicho Tribunal, mucho menos razonado, resulta clara la diferencia entre las cuantías establecidas en los diversos incisos, sin embargo, el argumento vertido por lo menos en esta investigación es la relación directa con la desproporción considerada en el salario mínimo, no en relación con la cantidad de las demás multas.

MULTAS POR INFRACCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 82, FRACCIÓN I, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTABLECE UNA MULTA EXCESIVA DE LAS PROHIBIDAS POR EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que para que una multa respete el texto constitucional, debe preverse en la ley que la autoridad facultada para imponerla tenga posibilidad, en cada caso, de establecer su monto o cuantía, considerando la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia -de ser el caso- en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así individualizar la multa que corresponda. Así, el **artículo 82**, fracción I, inciso d), del **Código Fiscal** de la Federación, al prever un mínimo y un máximo de la multa a imponer por no presentar la declaración en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera de plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en ellos, no establece una multa excesiva de las prohibidas por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la autoridad puede imponer la sanción que corresponda tomando en cuenta la capacidad económica del infractor, su reincidencia, la gravedad o levedad de la infracción, así como cualquier otro elemento jurídicamente relevante para individualizarla en cada caso concreto.⁶¹⁷

En el presente criterio, y coincidiendo con el anterior, el mismo Tribunal establece que para que una multa no se considere excesiva en términos del artículo 22, es menester de la autoridad y del legislador tomar en consideración la capacidad económica del infractor, así como la gravedad de la infracción para determinar la cuantía de la misma.

Sin embargo en el caso específico de la multa contenida en el inciso d) resulta excesiva en relación con la capacidad económica del 52% de la población, y el único razonamiento que vierte en su favor el Tribunal es que la misma establece un monto mínimo y un máximo para su individualización, sin embargo el monto mínimo es el que resulta evidentemente confiscatorio.

⁶¹⁷ Tesis: 1a. CCXCIII/2015 (10a.)

Resulta evidente la falta de ponderación de derechos por parte del Tribunal, y el escaso y erróneo razonamiento, ya que el que la multa controvertida considere un mínimo y un máximo para su interposición, no constituye de ninguna manera que la misma sea proporcional, mucho menos que atienda a la capacidad económica del infractor, en este sentido una persona que gana el salario mínimo le llevaría seis meses de su salario íntegro para el pago del monto mínimo de esta multa.

MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PERMITIR SU INDIVIDUALIZACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS.

Para establecer la proporcionalidad de una multa **fiscal** se exige razonabilidad en la diferencia de trato, en virtud de la posición constitucional del legislador y de su legitimidad democrática; por tanto, el citado **artículo 82**, en sus diversas fracciones e incisos, al permitir la individualización de la sanción en cada caso concreto, atendiendo a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor, no vulnera el principio de proporcionalidad de las penas contenido en el **artículo 22** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁶¹⁸

La Corte establece como requisito de la proporcionalidad en materia fiscal la razonabilidad en la diferencia de trato, sin embargo, dicha apreciación es incorrecta, debido a que no existe ningún elemento legal, jurisprudencial y mucho menos teórico, que apoya su razonamiento.

Tal y como se analizó en el primer capítulo de esta investigación, el principio de proporcionalidad en materia fiscal, es entendida por el mismo poder judicial como el principio de capacidad contributiva, es decir, los medios con los que los contribuyentes pueden hacerse cargo de los impuestos a cargo tomando en consideración su capacidad económica, y no la razonabilidad en la diferencia de trato.

Sin embargo, el razonamiento anterior sirve como claro ejemplo de la legitimación del principio de generalidad tributaria sobre los derechos del contribuyente, en este caso la prohibición de multas desproporcionadas, ya que para el poder judicial sólo es necesario establecer una diferencia entre el margen de las cuantías, para tener por satisfecho la democratización de las sanciones en materia fiscal.

MULTA FISCAL. EL LEGISLADOR AL AGRUPAR EN EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DIVERSAS INFRACCIONES, NO INCURRIÓ EN ALGUNA CONDUCTA CONTRARIA

⁶¹⁸ Tesis: 2a./J. 95/2012 (10a.)

AL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Es criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que en términos del **artículo 73**, fracciones VII y XXX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador cuenta con las facultades indispensables para regular las sanciones por el incumplimiento de las normas fiscales, por ello, cuando actúe dentro del marco constitucional y siempre que las leyes que emita se refieran a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sus actos estarán apegados a la Constitución. En ese orden de ideas, si en el **artículo 82** del **Código Fiscal** de la Federación, el legislador, en uso de esas facultades, consideró conveniente agrupar diversas infracciones, resulta inconcuso que no incurrió en alguna conducta contraria al **artículo 22** de la Constitución Federal.⁶¹⁹

Si bien es cierto es facultad del legislador, regular las multas por incumplimiento de normas fiscales de acuerdo a lo establecido por la Constitución, existen límites a ese poder y facultad, no puede emitirse una norma, sólo por ser aprobada por el legislativo en el marco de actuación establecido por la Constitución.

Dichos límites son evidentemente obligatorios para el legislador en materia de derechos fundamentales, no puede existir legitimidad en los actos de autoridad cuando estos resultan violatorios de derechos esenciales para la dignidad de las personas.

Aunado a lo anterior y gracias a los Instrumentos Internacionales firmados por México, existe la obligación realizar cualquier providencia que garantice el respeto de dichos derechos, por lo que de la misma manera resulta una limitante clara al legislador y su facultad de emitir normas como multas, mismas que deben respetar el mínimo vital y el derecho a la no confiscatoriedad.

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.

Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.⁶²⁰

Como puede observarse del razonamiento anterior, coincidiendo con lo establecido en la doctrina, la prohibición de una multa excesiva no es una

⁶¹⁹ Tesis: 2a./J. 83/2012 (10a.).

⁶²⁰ Tesis: 481.

prerrogativa de materia penal, ya que la misma concierne a todo el derecho punitivo del Estado, esto incluye la materia fiscal, por lo anterior y por considerarse desproporcionada y excesiva debe declararse inconstitucional la establecida en el inciso d) fracción I, artículo 82 del Código Fiscal.

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.

De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizada mente la multa que corresponda.⁶²¹

Cabe resaltar que se coincide con la primera parte del presente razonamiento, en el sentido, en que una multa se considera excesiva cuando no atiende a la capacidad económica del infractor y va más allá de lo razonable, este criterio resulta concordante con la protección de los derechos a un mínimo vital y no confiscatoriedad, sólo así se considera una multa justa.

Sin embargo, para los Tribunales, para satisfacer dicho requisito basta con que la multa sea materialmente individualizable, lo que para ello entiende, establecer una cuantía dentro del monto mínimo y máximo que ella señala; y para este razonamiento tan legalista, debería establecerse en ese sentido que el monto mínimo sea razonable atendiendo a la capacidad económica de los gobernados.

30 No obstante, habida cuenta de la naturaleza de la infracción de que se trata, a saber, el incumplimiento de la obligación de declarar prevista en el artículo 3 del Reglamento no 1889/2005, no parece proporcionada una multa cuya cuantía equivale al 60 % de la suma de dinero en efectivo no declarada, cuando esa cantidad sea superior 50 000 euros. En efecto, una multa de esa cuantía rebasa los límites de lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de la referida obligación y conseguir los objetivos perseguidos por el citado Reglamento.⁶²²

De las pocas sentencias que ha emitido Tribunal de Justicia Europeo respecto de las multas fiscales desproporcionadas, cabe citar la sentencia del Caso Chmielewski, en el que una persona pretende ingresar a territorio Húngaro una

⁶²¹ Tesis: 480.

⁶²² Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 16 de julio de 2015. Robert Michal Chmielewski contra Nemzeti Adó.

gran cantidad de Euros no declarados; por lo que la autoridad fiscal húngara establece una sanción equivalente al 60% del monto no declarado.

Por lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia en el sentido en que dicha sanción resulta desproporcional con el objetivo y el bien jurídico protegido, es decir, rebasa los límites de la finalidad principal de dicha sanción, que consiste en declarar los bienes al momento de ingresar a la Unión Europea.

23 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que castigan, garantizando un efecto realmente disuasorio y respetando al mismo tiempo el principio general de proporcionalidad.⁶²³

En un verdadero ejercicio de ponderación de derechos, por un lado el derecho de proporcionalidad y el derecho a la no confiscatoriedad, y por otro la obligación de declarar ingresos con fines fiscales, e imponer multas como medida de apremio con el objetivo de una mejor fiscalización, el Tribunal emite sentencia en un razonamiento en que ambos conceptos se encuentren garantizados.

Las sanciones, incluyendo las de materia tributaria, deben imponerse en proporción a la capacidad económica del infractor, y respetando siempre el objetivo de la multa; si bien, hay que mencionar que dicha sentencia no representa un criterio obligatorio para los Tribunales de México, si es un gran ejemplo de ponderación y de protección a los derechos fundamentales, cabe destacar que ambas multas, la de la sentencia y la que hoy se analiza, son multas por infracciones formales a leyes fiscales.

El Deber jurídico que puede ser exigido por el titular del derecho subjetivo es siempre una acción u omisión del ser humano y su incumplimiento desencadena la aplicación de medida jurídicamente sancionadora.⁶²⁴ De Barros, evidencia la facultad sancionadora de la autoridad fiscal, en cuanto que una obligación es incumplida por un contribuyente debe ser acreedora a una infracción.

⁶²³ Ídem.

⁶²⁴ De Barros Carvalho, Paulo; Teoría de la norma tributaria; 5ª edición; ARA; Brasil, 2009; pág. 54.

En este sentido y en la inteligencia que los principios son mandatos de optimización, que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas, implican directamente al principio de proporcionalidad.⁶²⁵

Tal y como se ha establecido a lo largo de este apartado, el principio de proporcionalidad en materia fiscal debe estar presente en todo el ordenamiento tributario, lo que incluye obviamente las multas fiscales, y ya que dicho principio consiste en un mandato al legislador, el ordenamiento tributario sólo será justo en la medida en que dicho principio sea respetado, en el caso específico en las multas por infracciones formales.

Así considera que la prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir, y entiende que el sistema fiscal tendría dicho efecto sí mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar el sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.⁶²⁶

Coincidiendo con Merino, la importancia de respetar el principio de no confiscatoriedad en el derecho tributario, es con la finalidad de que ninguna figura jurídica del mismo ordenamiento, como las multas, puedan extinguir la capacidad de contribución, bajo la exigencia del principio de generalidad tributaria.

Cuyas consecuencias irían más allá del ámbito fiscal, ya que al no respetar dicho principio, puede violentarse derechos fundamentales como el mínimo vital y extinguir no sólo la capacidad de pagos fiscales, sino, toda la riqueza del contribuyente.

Junto a los principios constitucionales estudiados, la CE recoge diversos derechos fundamentales que cobran una especial relevancia en el ámbito tributario, particularmente, en la aplicación de los tributos a través de los distintos procedimientos tributarios y que adquieren singular importancia. En

⁶²⁵ González Galindo; Óp. Cit.; Pág. 220.

⁶²⁶ Merino Jara; Óp. Cit.; pág. 189.

aquellos procesos que pueden concluir con la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria.⁶²⁷

Los derechos fundamentales, al ser principios que todo ordenamiento y materia de Derecho debe respetar, los estipulados en la Constitución Europea tienen repercusiones directas en el ámbito tributario, por lo que las multas en dicha materia no pueden estar exentas del respeto y observancia de los derechos fundamentales, en el caso, la establecida en el inciso d) fracción I, artículo 82 del Código Fiscal.

Los criterios de graduación y cuantificación de las sanciones tributarias son elementalmente tres; la comisión repetida de las mismas; si se ha producido un perjuicio económico para el fisco; y si ha existido un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación; que puede constituir una infracción por sí misma o un criterio de graduación en función del principio de proporcionalidad.⁶²⁸

Tal y como lo establecen los Tribunales, la doctrina coincide que las multas fiscales deben ser individualizadas a través de criterios de graduación de la infracción, como la repetición de conductas o el perjuicio de los ingresos del Estado, sin embargo, esta graduación e individualización debe estar orientada en todo momento al principio de capacidad económica.

Se considera que la prohibición de confiscación tiene así la misión de reforzar el concepto del sistema tributario justo, como categoría de la modalidad del sistema tributario constitucionalizado para atender a los fines del estado democrático y social de derecho. El Deber de contribuir, solidariamente entendido, no puede llevar a la destrucción de los índices de potencia económica determinantes de la capacidad para contribuir.⁶²⁹

Tal y como se ha mencionado un sistema tributario justo, tiene la obligación de contemplar y respetar la no confiscatoriedad, él mismo no puede ser violentado en aras del principio de generalidad tributaria, ya que se corre el riesgo de agotar la capacidad económica del ciudadano y por ende su capacidad para responder a las cargas fiscales.

⁶²⁷ Ibídem; pág. 199.

⁶²⁸ Cfr. Ibídem; págs. 548-550.

⁶²⁹ Naveira de Casanova; Óp. Cit.; pág. 162.

En un sentido más específico, consideramos que dichos deberes de colaboración son aquellos que se concretan en deberes tributarios impuestos a los obligados tributarios, sujetos pasivos o no de la relación jurídica tributaria que cooperan en el procedimiento de exacción de los tributos para facilitar o a ser posible en las funciones asignadas a la administración tributaria.⁶³⁰

En este sentido como se ha mencionado, la multa controvertida constituye una infracción formal a las obligaciones del deber de contribuir, que tal y como se analizó en el segundo capítulo de esta investigación, constituyen parte del principio de generalidad tributaria, sin embargo, no constituyen una infracción por falta de pago, sino una infracción por un deber formal.

En este sentido, para que la colaboración sea más fácilmente aceptada y soportada con menor resistencia a la presión fiscal indirecta que este cúmulo de deberes de colaboración lleva aparejada, junto con el establecimiento de aquellos deberes que sean efectivamente necesarios para el cumplimiento de los fines tributarios asignados a la administración tributaria, es preciso, además de un régimen sancionador justo, sin desproporcionadas medidas, establecido en caso de incumplimiento, que estos deberes estén acompañados de una política administrativa que faciliten la información en sentido descendente de la Administración al contribuyente, la asistencia y ayuda en el cumplimiento de los mismos, y en general, una mejora de imagen de la administración tributaria que propicie la aceptación de las cargas tributarias.⁶³¹

Resulta menester de un sistema tributario justo, un régimen sancionador de la misma característica, lo que implica la prohibición de las multas desproporcionadas y directamente relacionados con el objetivo establecido para las infracciones.

Lo anterior, para favorecer la comunicación entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, con el fin de establecer políticas fiscales justas y accesibles, para todos los contribuyentes en un ánimo de contribuir al bien común y no como una medida punitiva del Estado.

La confiscatoriedad será la privación a un sujeto de sus bienes, que en este caso pueden sufrir los propios contribuyentes, como resultado de la aplicación desmesurada y anormal de los tributos, producida por diversas vías.⁶³² Miranda sostiene que la confiscatoriedad consiste en la eliminación del patrimonio por la aplicación de los tributos, en su caso de las multas por infracciones a disposiciones fiscales.

⁶³⁰ López Martínez; Óp. Cit.; pág. 37.

⁶³¹ López Martínez; Óp. Cit.; pág. 40.

⁶³² Miranda Pérez, Armando; Temas selectos de derecho fiscal; Novum; México, 2011; pág. 361.

La proporcionalidad entre infracción y sanción es una exigencia de la justicia en general y de la tributaria en particular; la finalidad de prevención general y especial del ordenamiento sancionatorio y la medida de la reacción demanda nuestra proporcionalidad.⁶³³

Cabe destacar que si bien es cierto la proporcionalidad en materia tributaria, resulta del principio de capacidad contributiva, constituye per se un elemento de justicia general, aplicable claro, a las sanciones impuestas por la autoridad fiscal en infracciones formales.

Este examen de proporcionalidad en sentido estricto examina si la limitación o restricción producida al derecho constituye una medida equilibrada y justa entre el beneficio para el bien común que se obtiene de la limitación y el perjuicio que sufre el derecho afectado.⁶³⁴

La proporcionalidad como medida de justicia, constituye un instrumento de medición para cerciorarse que el beneficio para el bien común, en este caso el contribuir a los gastos públicos es equilibrada y en relación al perjuicio sufrido por el contribuyente en materia de sanciones.

A las multas derivadas de créditos Fiscales no se les aplica el principio tributario de no confiscatoriedad, en atención a que éstas derivan de una facultad económico-coactiva del estado para satisfacer finalidades públicas de conformidad con la legalidad.⁶³⁵ Cabe resaltar que contrario a toda la anterior doctrina expresada en este apartado, para este autor mexicano no es necesario que las multas fiscales contemplen el principio de no confiscatoriedad, ya que es una medida punitiva del estado para satisfacer necesidades públicas.

No se coincide de ninguna manera con el autor, ya que ese razonamiento aplica también a los tributos, una facultad económico-coactiva del Estado para garantizar el bien común, y en ambos casos el Estado está obligado no sólo a la observancia de dicho principio, sino a respetar y garantizar los derechos

⁶³³ Calvo Ortega; Óp. Cit.; pág.462.

⁶³⁴ Nogueira Alcalá, Humberto; Derecho Procesal de los Derechos Humanos; UBIJUS; México, 2014; pág. 169.

⁶³⁵ Miranda Pérez; Óp. Cit.; pág. 369.

fundamentales del contribuyente, no se puede legitimar una violación a los mismos en aras del principio de generalidad tributaria.

Sería complicado que un juez constitucional llegara al extremo, salvo en casos de verdadera irracionalidad, de corregir esos temas que deben ser competencia del legislador en primera instancia y, solo en casos extremos, ser corregidos por el órgano jurisdiccional, por lo menos esa ha sido mi posición también.⁶³⁶

Finalmente el Ministro de la SCJN, González Salas, aduce respecto de declarar como multa desproporcionada, confiscatoria y por ende violatoria del derecho fundamental al mínimo vital, fuera de su competencia constitucional, al considerar como facultad exclusiva la determinación de medidas fiscales al legislativo.

Sin embargo, la finalidad última del poder judicial es salvaguardar los derechos fundamentales de sus gobernados, ofreciendo incluso un contrapeso a las arbitrariedades emanadas del legislador, por lo que no puede excusarse de su observancia la materia fiscal, pues constituiría una violación sistemática y estructural de los derechos fundamentales del contribuyente, por parte de todas las Instancias del Estado.

⁶³⁶ González Salas; Óp. Cit.

CONCLUSIONES.

Finalmente una vez finalizada la investigación, se establecerán las conclusiones pertinentes resultado del análisis realizado a los temas desarrollados, y tomando en consideración todas las fuentes citadas; los diversos criterios que se estudiaron, por parte de la doctrina, la jurisprudencia, y la legislación aplicable.

Siendo el derecho fiscal una rama del derecho público, resulta evidente la relación entre el Estado y el gobernado, la potestad del mismo faculta a las autoridades para la recaudación de impuestos. El pago de impuestos ha sido característico de todas las sociedades organizadas, sin embargo, es menester que dicha recaudación sea ajustada a los principios de justicia.

I.

En primer lugar, una vez analizado el concepto de Principios Generales del Derecho, se concluye; atendiendo a la doctrina analizada, que los mismos se consideran normas generales y abstractas en el ordenamiento legal, y que responden a una exigencia de justicia establecida por la ética.

Atendiendo a la doctrina, si bien, dichos principios se establecen en el ámbito de la ética y la moralidad y per se no constituyen una norma en particular, si contienen una función normativa en el derecho positivo; se consideran como valores superiores que legitiman los dispositivos normativos; resultan los ejes morales del ordenamiento legal.

Respecto de su alcance normativo, cabe precisar que la Constitución, así como las leyes secundarias incluyendo la fiscal, establecen que los principios generales del derecho constituyen per se una fuente del mismo; por lo que resultan instrumentos necesarios del ordenamiento positivo; como intérprete de los motivos y pretensiones del legislador en el momento de promulgar las leyes.

II.

Respecto de los principios tributarios, resultan los elementos de existencia que debe contener todo el sistema fiscal; así como los principios generales del derecho constituyen una exigencia de justicia y un elemento imprescindible en el ordenamiento legal; el ordenamiento tributario no puede entenderse sin los principios tributarios.

Dichos principios consisten en la exigencia mínima de justicia, que debe contener todo ordenamiento legal para considerarse justo; a su vez constituyen un límite y orden al legislador, en el sentido de que todas las leyes tributarias deban contener en esencia dichos principios; y deben representar las necesidades económicas y sociales del Estado, así como los derechos de los gobernados en dicha relación.

Es importante resaltar que los principios tributarios constitucionales, tal como el concepto lo indica, son principios establecidos en la Constitución de cada país; y por consiguiente constituyen límites a la potestad del Estado en materia de recaudación; los mismos establecen las facultades de las autoridades con el objetivo de satisfacer las necesidades del Estado.

III.

El principio de justicia tributaria, constituye el fin último del derecho fiscal; resulta el elemento indispensable del ordenamiento tributario, es precisamente la integración de todos los principios tributarios, en sus características de indivisibles lo que conforma el principio de generalidad tributaria.

Por lo que los principios tributarios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva y legalidad, consagran dicho principio; únicamente la coexistencia de todos y cada uno de los principios tributarios se pueden garantizar un sistema tributario justo, que atienda precisamente al principio de justicia tributaria.

El principio de justicia tributaria además de constituir el objetivo primordial del derecho tributario, es considerado una exigencia de las sociedades democráticas, ya que solo bajo este principio se puede garantizar la recaudación para soportar las necesidades de un país; dicho principio se puede resumir en la obligación de contribuir a los gastos públicos en atención a la capacidad tributaria de las personas, y atendiendo a la legislación vigente.

IV.

Los principios tributarios mexicanos se encuentran consagrados en el artículo 31 fracción IV de la misma Constitución; precepto que regula la política fiscal del país, y sostiene que los principios tributarios del país son: la generalidad tributaria; el principio de legalidad; de equidad y de proporcionalidad. Lo anterior al establecer en el precepto citado, que son obligaciones de todos los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El principio de legalidad de manera general, es una exigencia básica de todo ordenamiento y se considera un derecho fundamental; tiene como premisa que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les faculta y los gobernados todo lo que la misma no les prohíbe. En materia tributaria, dicho principio consisten en la obligación de que todas las facultades de las autoridades

fiscales, se encuentren plenamente reguladas por la ley; así como los principales elementos del tributo como tasa, sujeto, objeto y tarifa, sea propia del principio de reserva de ley; es decir, que dichos elementos del impuesto no puedan ser establecidos mediante reglamentos o reglas de carácter general, sino a través del proceso legislativo.

El principio tributario de equidad, establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución es entendido tanto por la doctrina como por la jurisprudencia nacional al principio de igualdad; principio que en términos generales, representa per se una exigencia de justicia; no se puede entender la justicia sin el derecho de igualdad; el principio de igualdad exige que todas las personas que se consideren iguales en circunstancias deben ser tratados ante la ley y ante las instituciones de manera igual. En materia fiscal el principio de igualdad tributaria, exige que las personas que se encuentren en un mismo supuesto de hecho imponible, tributen de la misma manera, es decir, paguen impuesto en la misma cantidad.

V.

El principio de proporcionalidad establecido en la Constitución, al igual que el principio de equidad, es entendido por la doctrina, como por la jurisprudencia, como el principio de capacidad contributiva; dicho principio consiste esencialmente, en que todos deben pagar impuestos de manera directa y proporcional a su capacidad tributaria, es decir, es la capacidad de una persona de hacer frente a las cargas fiscales.

Cabe mencionar que dicho principio se encuentra relacionado directamente con la capacidad económica, sin embargo, son cuestiones diferentes; la capacidad contributiva, es la aptitud de un sujeto para el pago de impuestos tomando en consideración el patrimonio y riqueza del mismo, es decir, su capacidad económica.

Dentro de las características del principio de capacidad tributaria se encuentra la progresividad, como instrumento de dicho principio por el cual se obliga a que los sujetos que tengan una mayor capacidad contributiva, paguen más impuestos como un aumento a la base tributaria. El límite de dicho instrumento

se contempla en la prohibición de no confiscatoriedad, el cual consiste en un derecho del gobernado para que la autoridad fiscal no pueda extinguir la capacidad económica del contribuyente a través de los impuestos, es decir, que ningún impuesto resulte tan gravoso que extinga la riqueza y patrimonio del contribuyente.

VI.

El principio de generalidad tributaria, ha sido característica intrínseca del pago de impuesto, sin embargo dicha obligación de pagar impuestos resultaba totalmente unilateral y muchas veces injustas; atendiendo a excepciones totalmente subjetivas; por lo que es necesario resaltar la importancia de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano; como primer instrumento legal donde se establece la obligación de pagar impuestos, como un derecho de la colectividad, es decir, el derecho de todos los ciudadanos de que nadie se encuentre exento del pago de los tributos por razones subjetivas.

Dicho ordenamiento emitido en 1789, plasma claramente la dualidad del principio de generalidad tributaria, en primer lugar la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y en segundo lugar el derecho de la colectividad que no existan excepciones subjetivas e injustas de dicha contribución.

El principio de generalidad tributaria constituye una orden impuesta por el Constituyente al legislador, en el sentido de que todas las leyes que se promulguen en materia fiscal, deban contener dicho principio, como máxima de la política fiscal del Estado; todo tributo impuesto por el Estado debe contener dicho principio.

VII.

El principio de generalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, al establecer la obligación genérica de todos los mexicanos a contribuir a los gastos públicos.

Por lo que respecta a la doctrina sostiene que el principio de generalidad contiene per se el derecho de igualdad, y el principio de no discriminación; el principio de generalidad consiste en la obligación generalizada de contribuir a los gastos públicos, establece la eliminación de exenciones por razones subjetivas; por lo que dicho principio constituye el poder del Estado para ejercer la recaudación de la misma manera en que garantiza el derecho de la ciudadanía para que ninguna persona quede excluida de la obligación de tributar por razones subjetivas.

Si bien, el principio de generalidad tributaria constituye la obligación para que todos los ciudadanos paguen impuestos, sin permitir excepción alguna; dicha tributación debe realizarse en atención al principio de capacidad contributiva; es decir, todos deben contribuir al gasto público de acuerdo a su riqueza y patrimonio. Lo que evidencia la relación del principio de generalidad tributaria, con los demás principios analizados; dicha relación resulta indivisible e inseparable; al grado de que ningún principio tributario puede existir sin los otros.

VIII.

El deber de contribuir forma parte esencial del principio de generalidad tributaria, por lo que resulta necesario establecer la diferencia entre el deber y obligación; el deber constituye una exigencia de una conducta u omisión de la misma; la obligación por su parte; constituye invariablemente una prestación económica, es decir; el pago de impuestos.

Dentro del ordenamiento fiscal existen tanto obligaciones, que se reducen en el pago de impuestos; y existen deberes establecidos por las autoridades fiscales, con el objetivo que los contribuyentes realicen conductas u omisiones para el cumplimiento del mismo ordenamiento. El deber de contribuir consiste en las conductas de acción u omisión que son exigidas por el ordenamiento tributario y que no constituyen el pago de impuestos; principalmente relacionadas con la presentación de información y declaraciones para poder determinar el tributo.

El deber de contribuir, al ser un elemento del principio de generalidad tributaria, debe contener la máxima de justicia; es decir, dicho deber de contribuir, aun

cuando no conlleve la exigencia de un pago, el mismo no puede resultar más gravoso que la misma contribución. Hablando específicamente del deber de llevar y presentar contabilidad; las formas que establezca la autoridad para dicho efecto deben ser simples, efectivas y atender a la realidad económica y social del contribuyente.

IX.

Por lo que respecta al ejercicio de comparación realizado con la legislación española, cabe señalarse que los principios tributarios establecidos en la Constitución española, contempla los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad, se menciona la prohibición de confiscatoriedad, y se establece que el sistema tributario deberá atender siempre a la justicia. A diferencia de nuestra Constitución, hace referencia directa a la prohibición de no confiscatoriedad; al principio de justicia, y existe diferencia en el nombramiento de los principios, sin embargo, constituyen los mismos.

Respecto de la Ley General Tributaria, ordenamiento que constituye la norma general en materia tributaria, en el mismo se establece los principios tributarios, las facultades de las autoridades fiscales, las obligaciones de los contribuyentes y regula los procedimientos tributarios, norma que se equipara al Código Fiscal de la Federación en México, como norma federal en materia fiscal. Se demostró que los procedimientos españoles analizados en el capítulo tercero, son similares a los establecidos en el ordenamiento tributario mexicano.

X.

El ordenamiento tributario español establece tres métodos para realizar la estimación de la base imponible; estimación directa, que resulta la determinación más real y justa del sistema tributario, consiste en determinar los impuestos a pagar como resultado de hechos y pruebas documentales, tales como facturas, recibos de honorarios, gastos comprobados; la estimación objetiva, que se fija la base fiscal en la medida de diversas características

como metros cuadrados del local, hay que resaltar que dicha estimación es a elección del contribuyente.

La estimación indirecta, regulada por el artículo 53 de la Ley General Tributaria, aplica cuando no existe manera de poder determinar la base imponible por ninguno de los métodos anteriores, y se utilizaran para ello, los datos que puedan evidenciar las ganancias de los contribuyentes. Es un método alternativo, y que sólo faculta a las autoridades tributarias a utilizarlo siempre y cuando no exista otra alternativa para establecer la base gravable.

Los tribunales sostienen que una vez que se ha justificado la utilización de este método para la estimación de la base imponible, es menester que la autoridad tributaria justifique los medios utilizados para dicha determinación so pena que debe de tratarse de los más adecuados en cada caso en particular, garantizando de dicha manera el derecho fundamental a la seguridad jurídica.

XI.

Respecto a las actuaciones que las autoridades fiscales realicen en el domicilio considerando como constitucionalmente protegido, a diferencia de México, la autoridad necesitara una autorización emitida por una autoridad judicial o en su defecto la autorización expresa del contribuyente auditado, misma que podrá ser revocada en cualquier momento de la visita.

La inviolabilidad del domicilio se encuentra protegido en la Constitución española, el cual garantiza el respeto de un lugar específico donde el gobernado pueda ejercer su derecho a la intimidad; por lo que resulta indispensable la relación que exista entre el lugar protegido y la intimidad del gobernado, solo de esa manera se considerara constitucionalmente protegido dicho lugar.

Respecto a lo establecido por los tribunales españoles y europeos, cabe afirmar que dicho derecho no solo se contempla en la casa habitación del gobernado, sino en cualquier lugar que requiera actividades relacionadas con la intimidad, extendiendo dicho derecho no solo a las personas físicas sino morales, así como a los despachos de profesionistas. Por lo que se concluye que si las actuaciones de las autoridades fiscales serán practicadas en un lugar que sea considerado constitucionalmente protegido por su relación con la

intimidad del contribuyente revisado, será indispensable la autorización judicial para ingresar a dicho domicilio. Autorización que debe estar debidamente fundamentada, exigiendo para tal hecho una ponderación entre el objetivo deseado, como determinar impuestos y la violación a dicho domicilio.

XII.

Por lo que respecta a la forma establecida para presentar consultas y declaraciones, cabe señalar, que la Ley General Tributaria establece que la utilización de los medios electrónicos y las nuevas tecnologías pueden ser utilizados por los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones y exigir sus derechos, siempre que dichos medios y formas sean autorizados y regulados por la ley de la materia.

En este sentido hay que rescatar la característica de opcional y no obligatoriedad de dichos medios para con los contribuyentes, por lo que existe la posibilidad de quienes no puedan acceder a dichos medios puedan cumplir con el deber de contribuir de forma escrita y no consistir en una carga para el contribuyente.

La Ley General Tributaria establece el uso de los medios electrónicos como un derecho de los contribuyentes, en este sentido la utilización de dichos medios dependerá en todo momento de la voluntad del contribuyente para utilizarlos, pudiendo revocar esta aceptación en cualquier momento. Cabe hacer mención que la obligación para la utilización de dichos medios solo es para los sujetos personas jurídicas, o que para su ejercicio profesional requieran colegiatura, o en su caso personas que actúen por mandato de otras; no así las personas físicas que constituyan por ejemplo una micro empresa.

XIII.

El derecho de la Unión Europea, así como la misma Unión, representa un mandato supranacional, a la que se encuentran voluntariamente sometidos los países miembros, quienes por una necesidad política económica, después de la Segunda Guerra Mundial, deciden someterse a dicho ordenamiento.

El Convenio Europeo de Derechos Humanos es un instrumento de gran valor en tema de derechos fundamentales, donde se desarrolla prácticamente la Declaración Universal de los Derechos Humanos, no existe una mención expresa en este Convenio que sea específico de la materia tributaria, sin embargo cabe señalar que los derechos tributarios, son derechos generales aplicados a la normativa fiscal.

XIV.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, constituye un instrumento internacional del cuál México forma parte desde 1981, y resulta el único instrumento internacional que establece expresamente los derechos de los contribuyentes en un ámbito fiscal, específicamente en las garantías judiciales consagradas en el artículo 8 de dicho instrumento.

Aunado a lo anterior, es necesario resaltar que dicho instrumento establece el funcionamiento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, cuyas sentencias resultan vinculantes para México cuando él mismo sea parte de la Litis; es decir, las mismas contienen per se obligaciones directas al Estado; y se consideraran criterios orientadores cuando no sea parte de la misma.

Respecto de los efectos vinculantes de las sentencias emitidas por dicha Corte, cabe resaltar los que fueron derivados del Caso Radilla Pacheco vs México, los cuáles derivaron en la Reforma Constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, ya que dicha sentencia obligaba al Estado mexicano a modificar su derecho interno a medida que los derechos fundamentales queden garantizados por el mismo. Cabe señalar que la única sentencia en materia fiscal que ha emitido la Corte es el Caso Cantos contra el Estado Argentino, dicho juicio se derivó después de una determinación en materia de comercio exterior, garantizando el derecho a un Recurso Efectivo.

XV.

Del derecho tributario argentino cabe destacar que Constitución establece las regularidades del derecho tributario, como facultad reglamentaria del poder

legislativo para la emisión de leyes, no se mencionan los principios tributarios, ni la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; la única referencia que se realiza expresamente en materia tributaria, son las aduanas, entendiéndose dicho dispositivo como el derecho al libre tránsito. Por lo que respecta al derecho de un mínimo vital el impuesto a las ganancias deja libre de impuesto a la cantidad que es considerada como la mínima necesaria para que una persona pueda satisfacer sus necesidades básicas.

Por lo que respecta al derecho tributario chileno se resalta que el mismo estable como derecho a priori la buena fe del contribuyente, lo cual consiste en reconocer como legal y verdadero los actos y documentos comunicados por los contribuyentes a las autoridades fiscales. Se considera que se pierde este derecho cuando los contribuyentes cometen actos tendientes a la elusión de impuestos. Establece como innovación el derecho de plantear sugerencias y quejas sobre la actuación de las autoridades fiscales, realizadas con respeto y conveniencia. La legislación chilena innova al momento de proteger el derecho de certeza jurídica al prohibir el cobro con efecto retroactivo, siempre y cuando el contribuyente haya actuado de buena fe, al momento de interpretar una ley tributaria.

XVI.

La reforma constitucional de 2011 fue realizada por una Sentencia de la CIDH, en el Caso Radilla, un caso, que si bien la materia fue desaparición forzada, la ejecutoria de la misma obliga al Estado a tomar las medidas necesarias para garantizar la protección a los derechos fundamentales.

Antes de dicha reforma los efectos de la sentencia de amparo eran bajo la fórmula “Otero”, esto es, la sentencia favorable solo era aplicable para las personas que acudían al juicio de amparo. Lo anterior resultaba injusto y desigual en un país donde no todos tienen los medios necesarios para acudir a la justicia federal, razonamiento que utilizó el legislador en su exposición de

motivos, para establecer el efecto “erga omnes” de dicha sentencia, mediante una declaratoria general de inconstitucional de una norma.

Sin embargo, dicha conquista en los derechos fundamentales, tiene una sola excepción, y es la materia tributaria, excepción que el legislador pretende legitimar con un párrafo de cuatro renglones, en los que solo menciona una posibilidad de afectación a las finanzas públicas. Resulta evidente la legitimación del principio de generalidad para eximir al ordenamiento tributario del derecho fundamental de acceso a la justicia bajo este precario argumento del legislativo. El poder judicial ha sido omiso en el estudio de la excepción establecida en materia tributaria, limitándose solo a desechar por improcedentes las declaratorias de inconstitucionalidad cuando se reclama una norma fiscal, sin mediar un solo argumento.

Se demostró, que si bien la Corte no emite resolución alguna, los Instrumentos Internacionales de los que México forma parte, establecen el derecho fundamental de acceso a la justicia, por lo que privar a los contribuyentes del derecho de acceder a la declaratoria general de inconstitucionalidad, en aras del principio de generalidad tributaria resulta, violatorio de dicho derecho.

Aunado al derecho de acceso a la justicia, existe el derecho fundamental de igualdad, cuyo principio, se considera eje rector de todo ordenamiento legal, y base de una sociedad democrática justa; una variante del derecho de igualdad, es la aplicación a la ley, exige el trato igualitario de cualquier persona dentro del ordenamiento legal; por lo que excluir la materia fiscal del derecho a la declaración general de inconstitucionalidad resulta violatoria de dicho derecho fundamental a la igualdad ante la ley y acceso a la justicia.

XVII.

Los medios electrónicos en el derecho tributario mexicano se establecieron de manera obligatoria a partir de la reforma fiscal de 2014 por la que el legislativo impone un único medio para presentar documentos, ya que establece que solo podrán ser presentados en formato digital, quedando el contribuyente obligado a acudir a medios electrónicos, aun cuando estos no se encuentren dentro sus posibilidades.

La única manera que el legislador previó para poder acceder a un recurso efectivo presentado ante la autoridad que emitió el acto de molestia, es mediante “buzón tributario”, el cual consiste en una herramienta que tiene la autoridad fiscal en su plataforma de internet, restringiendo así el acceso a la justicia a los medios electrónicos.

En la exposición de motivos el legislador argumenta que dicha reforma constituye facilidades para que el contribuyente pueda no solo cumplir con sus obligaciones fiscales, sino tener mayor eficacia en la contabilidad de su negocio. Es obligación de la autoridad fiscal la creación de mecanismos para el fácil cumplimiento de las obligaciones, también lo es que su obligación principal es tomar en consideración a todos los sujetos tributarios, desde los grandes contribuyentes hasta la micro empresa, y prever diversas maneras de cumplimiento que atiendan a la naturaleza y necesidades de cada uno.

Lo establecido en el artículo 121 referente a que la única manera de interponer el Recurso de Revocación, ante la autoridad emisora del acto, es a través de la herramienta electrónica, denominada buzón tributario; por lo que dicho dispositivo restringe de manera importante el derecho fundamental de Recurso Efectivo, el cual consiste en prever un medio de defensa efectivo y accesible para la defensa de los derechos, situación que no se concreta cuando existen condiciones para dicho recurso que escapen de las posibilidades de la mayoría de los gobernados de este país.

Una exigencia de las sociedades democráticas es que el Estado implemente políticas públicas justas, considerando necesariamente las realidades económicas y sociales de la mayoría del país; por lo que no pueden existir políticas públicas que no se motiven en dicha realidad ya que el uso de tecnologías de la información para solo es accesible para el 44% de la población. Resulta evidente que el acceso al Recurso de Revocación mediante el buzón tributario es restrictivo y limitativo para más de la mitad de la población; por lo que dicho requisito al ser una medida evidentemente desproporcionada para los contribuyentes y resulta violatorio del derecho a un recurso efectivo, así como el de acceso a la justicia bajo la legitimación del principio de generalidad tributaria.

XVIII.

Contrario a lo establecido en la legislación española; el ordenamiento tributario mexicano no exige una orden emitida por autoridad judicial cuando las actuaciones de las autoridades fiscales, tales como visitas domiciliarias con el fin de comprobación de ingresos o el embargo de bienes para garantizar el pago de créditos fiscales; se llevan a cabo en el domicilio particular del contribuyente.

Por lo que respecta al derecho de la inviolabilidad del domicilio, la Constitución no establece expresamente dicho derecho; sin embargo, si establece el derecho a que nadie pueda ser molestado en su persona o en su domicilio, sino es por una orden escrita y firmada por la autoridad competente, y que dicha orden se considere fundada y motivada. Por lo que respecta al derecho fundamental de la privacidad, al igual que la inviolabilidad del domicilio, no se encuentra protegido por la Constitución; sin embargo, y en atención a los instrumentos internacionales, la Corte reconoce dicho derecho como constitucionalmente protegido, no solo en la casa habitación del gobernado, sino de cualquier lugar donde él mismo ejerza su intimidad.

La relación que existe entre estos dos derechos fundamentales y el principio de generalidad tributaria se manifiesta en los criterios jurisprudenciales emitidos por los Tribunales. Si bien, la Constitución establece que las actuaciones de las autoridades fiscales, estarán a lo establecido para las órdenes de cateo, en ese sentido, resulta indispensable para la emisión de una orden de cateo, que la misma sea por una autoridad judicial; por lo que partiendo de lo establecido en la Constitución se concluye que para las actuaciones de las autoridades fiscales, se requerirá orden emitida por autoridad judicial.

Contrario a lo esgrimido en la Constitución, la legislación ordinaria ordena que para la actuación de las autoridades fiscales en el domicilio particular del contribuyente, únicamente sea necesaria la emisión de una orden de autoridad administrativa, es decir, por la misma autoridad que realiza la visita y no por una autoridad judicial. Los tribunales han legitimado dicha violación a la Constitución argumentando que debido a la naturaleza de la materia fiscal no

será necesario el requisito de la orden emitida por autoridad judicial. Y debido a que el único objetivo de la intrusión a dicho domicilio es comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no resulta necesaria dicha orden, sin embargo, el derecho que protege la inviolabilidad del domicilio es precisamente la intrusión a dicho lugar, independientemente del objetivo con el que se lleve a cabo. Por lo que resulta evidente la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio en aras del principio de generalidad tributaria.

XIX.

La facultad de las autoridades en la determinación presuntiva resulta necesaria, para cumplir con el principio de generalidad tributaria, en los casos en los que resulte imposible conocer la base cierta de la determinación de los tributos a cargo, por lo que es indispensable dicha facultad, ya que bajo ningún argumento que no sea de justicia, se puede permitir al excepción al pago de los impuestos.

Sin embargo dicha facultad debe establecerse como último recurso, cuando no pueda establecerse la base tributaria con los datos aportados con los contribuyentes; en este sentido el Código Fiscal faculta a las autoridades a realizar la determinación presuntiva en determinadas situaciones; principalmente el obstaculizar las visitas o no presentar la documentación relacionada con la contabilidad. Respecto del procedimiento se establecen diversas maneras de realizar tan determinación, lo que cabe resaltar es que dicho método será utilizado de manera indistinta por las autoridades.

Lo que evidentemente da como resultado la incertidumbre jurídica del contribuyente, ya que, no puede ser justo y de ninguna manera eficiente, si se determina presuntivamente los ingresos por medios de cualquier otra clase (sin establecer que clase o que otro medio), cuando se tiene en su poder las declaraciones o la contabilidad del contribuyente, dejando al arbitrio de la autoridad la consideración de dicha información, y no obligándola a determinar conforme a los datos anteriormente proporcionados por el contribuyente.

Por su parte los Tribunales le han atribuido el carácter subsidiario a dicha facultad; sin embargo son omisos en emitir un criterio por la falta de seguridad

jurídica, respecto de la utilización indistinta de métodos para tal efecto, y como consecuencia de este deja al arbitrio de la autoridad tanto la determinación de irregularidades en la contabilidad, así como el tipo de método que se aplicará en tal determinación. Por lo que resulta evidente la legitimación de la violación del derecho fundamental a la seguridad jurídica al dejar al arbitrio de la autoridad el método utilizado para la determinación presuntiva.

XX.

Respecto de las multas impuestas por infracciones formales, resultan evidentemente impuestas por la transgresión al deber de contribuir; es decir, básicamente por no presentar declaraciones, no presentarlas en tiempo o a requerimiento de la autoridad. Estas infracciones no constituyen en ningún momento una repercusión económica al fisco, es decir, no son una falta al pago de impuestos, ni mucho menos una evasión fiscal.

Dichas infracciones formales, se encuentran establecidas en el artículo 82 fracción I del Código Fiscal de la Federación; en el cuál se establecen diversos montos dependiendo de diversos supuestos de hechos, como el no presentar declaraciones, presentarlas fuera de tiempo o no atender a los requerimientos de autoridad y por no presentar dichas declaraciones a través de medios electrónicos, cabe recalcar que a partir de la reforma fiscal de 2014, es la única manera de presentar dichas declaraciones.

El mínimo vital, constituye un derecho transversal que obliga al Estado a proporcionar todas las medidas necesarias para garantizar el respeto a una cantidad mínima con la que cualquier persona pueda tener una vida digna, esto implica todo el ordenamiento legal sea respetuoso de dicho derecho. Cabe aclarar que dicha cantidad en México es considerado como el salario mínimo, fijado en teoría en los precios de los productos considerados como indispensables para la vida digna de una persona y consiste en la mínima retribución diaria que debe percibir una persona, cantidad que en este año es de \$88.36 pesos diarios; cantidad que no resulta suficiente para cubrir las necesidades básicas de una persona.

La multa contenida en el artículo 82, fracción I, inciso d) resulta violatoria del derecho a un mínimo vital, ya que tal y como se demostró en último capítulo, el salario mínimo vigente es una cantidad que al mes resulta en \$2,650.8; y el monto mínimo de la multa citada es una cantidad de \$14,230.00, claramente dicho monto extingue toda la capacidad económica del gobernado y transgrede el derecho fundamental al mínimo vital.

El derecho constitucional de la prohibición la confiscación de bienes, lo cual se entiende como el derecho a que el Estado no puede extinguir todo el patrimonio ni la riqueza de una persona, tal y como se ha demostrado con la multa referida al constituir seis meses de trabajo de una persona que gana el salario mínimo, en un país donde el 52% de su población vive en pobreza.

XXI.

Finalmente se demostró que en los procedimientos tributarios establecidos en los ordenamientos fiscales existen violaciones flagrantes a derechos fundamentales, tales, como el acceso a la justicia en la exclusión de la declaración general de inconstitucionalidad de la materia fiscal; el derecho a un recurso efectivo por la obligación del único medio para la interposición del recurso de revocación mediante los medios electrónicos.

Se demostró la violación al derecho de inviolabilidad del domicilio relacionado con el derecho fundamental a la privacidad, al facultar a las autoridades fiscales la intromisión al domicilio particular del contribuyente sin necesidad de una orden judicial; el derecho a la seguridad jurídica, por dejar al arbitrio de la autoridad el método para el procedimiento de la determinación presuntiva.

Finalmente la transgresión del derecho fundamental al mínimo vital y al derecho de no confiscatoriedad, a través de las multas por infracciones cometidas al deber de contribuir, es específico al no presentar las declaraciones a través de los medios electrónicos establecidos, al considerarse una multa excesiva, contrastando con la realidad económica de México.

El Estado mexicano pretende legitimar dichas transgresiones a derechos fundamentales bajo el argumento del principio de generalidad tributaria, es decir, por la obligación de todos los ciudadanos al pago de impuestos. Si bien,

es prerrogativa del Estado establecer procedimientos que permitan una recaudación eficiente con el objetivo de sufragar las necesidades del mismo, aunado a la obligación de todos a contribuir a los gastos públicos, estos procedimientos deben atender al principio de justicia, garantizando para tal efecto los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La materia tributaria no puede ser excluida bajo ningún argumento a la protección de los derechos fundamentales, todos deben de pagar impuestos, sin embargo, dicha contribución debe realizarse bajo criterios de igualdad y justicia, solo de esta manera una sociedad democrática puede legitimar la obligación de pago de los impuestos.

PROPUESTAS.

Una vez realizado el objetivo de analizar la aplicación del principio de generalidad tributaria en los procedimientos establecidos en el ordenamiento fiscal, se demostró en primer lugar que la excepción de la materia tributaria en la declaración general de inconstitucionalidad establecida en el artículo 107 de la Constitución, resulta violatoria de los derechos fundamentales de acceso a la justicia e igualdad; por lo que resulta necesario, que dicho precepto legal, sea

reformado de tal manera que garantice el respeto de los derechos fundamentales.

Respecto a los procedimientos fiscales establecidos en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en la imposición de la utilización de medios electrónicos en el derecho tributario mexicano; las actuaciones en el domicilio del contribuyente sin autorización judicial; el procedimiento de determinación presuntiva y las multas por infracciones formales; resultan violatorios de los derechos fundamentales de un recurso efectivo, inviolabilidad del domicilio, seguridad jurídica y el derecho a un mínimo vital, por lo que resulta evidente la necesidad de reformar dicho dispositivo legal de manera que garantice los derechos fundamentales del contribuyente.

Finalmente, una vez concluida la investigación, habiendo analizado todos los temas establecidos en la estructura de la misma y habiendo establecido las conclusiones planteadas, se exponen las propuestas principales.

I.

INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

- Se da cuenta con la iniciativa y se turna a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales; y de Estudios Legislativos

Se somete a la consideración de esta Soberanía la siguiente iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforma el artículos 107, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, eliminando el cuarto párrafo de la fracción II de dicho artículo, para incluir en las declaratorias generales de inconstitucionalidad de una norma general las que se refieran en materia tributaria, de acuerdo con lo siguiente:

Exposición de Motivos

Reafirmando el propósito de consolidar el respeto de los derechos fundamentales, en el ordenamiento legal mexicano, respondiendo a una exigencia de una sociedad democrática, atendiendo al principio de igualdad

como valor supremo del ordenamiento legal y como elemento indispensable de la justicia.

Reconociendo que los derechos fundamentales son intrínsecos a las personas, a través de la positivización de los derechos humanos, es una exigencia que todos los ordenamientos legales respeten y garanticen dichos derechos, por ello la reforma constitucional de 2011, estableció como eje la dignidad de la persona y el respeto a los derechos fundamentales. Estableciendo la declaración general de inconstitucionalidad como un instrumento para el derecho de igualdad y de acceso a la justicia.

Considerando que estos principios están consagrados en los Instrumentos Internacionales en materia de derechos humanos de los que México forma parte, y por consiguiente resultan obligatorios para el Estado mexicano; el ordenamiento legal debe garantizar los derechos fundamentales de igualdad y acceso a la justicia; estableciendo todos los mecanismos necesarios para dicho efecto.

Reiterando que, la única manera de garantizar la dignidad de la persona es a través del respeto a los derechos fundamentales por medio de los instrumentos legales, de manera en que los mismos garanticen el derecho de acceso a la justicia, atendiendo al principio de igualdad, y

Considerando que la declaración general de inconstitucionalidad fue constituida con el objetivo de garantizar el acceso a la justicia de los grupos vulnerables; y como una exigencia al principio de igualdad, al establecer que todos los ciudadanos gocen de la nulidad de una ley que no contempla las exigencias de justicia, la materia tributaria no debe ser excluida de dicho derecho.

Declaración General de Inconstitucionalidad.

La exclusión del ordenamiento tributario en la declaración general de inconstitucionalidad, consiste per se, en una violación directa al derecho de acceso a la justicia, ya que no puede existir una exclusión de una materia de derecho; todas las ramas del derecho tienen por exigencia el principio de

justicia, por lo que no se puede tratar a un solo ordenamiento legal como derecho supremo.

Una sociedad democrática como México exige que se garantice el respeto a los derechos fundamentales y que no exista un ordenamiento supranacional que este sobre la Constitución y sobre un derecho humano como el acceso a la justicia. Por el contrario el Estado mexicano no puede excluir a la materia fiscal de la protección de los derechos fundamentales, como si dicha materia no fuera digna, ni los sujetos, en este caso los contribuyentes fueran dignos de la protección y garantía de dicho derecho.

La razón fiscal no puede constituir la legitimación a la violación del derecho de acceso a la justicia, el argumento del legislativo de excluir a la materia tributaria, so pena del principio de generalidad tributaria, es decir, la obligación de todos a contribuir a los gastos públicos, no puede realizarse en un supuesto de injusticia. Todos deben de pagar impuestos, este pago exige que sea realizado en supuestos de igualdad tomando como valor superior a la justicia.

Por lo expuesto, se presenta la siguiente iniciativa de:

Decreto

Único. Se reforma el artículo 107, derogando el cuarto párrafo de la fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar en los siguientes términos:

Texto Actual.	Reforma.
Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetaran a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes: I. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo solo se ocuparan de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda. Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.	Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetaran a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes: I. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo solo se ocuparan de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda. Se Deroga.

Transitorio

Único. El presente decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

II.

DECRETO por el que se reforman y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

- Se da cuenta con la iniciativa y se turna a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales; y de Estudios Legislativos

Se somete a la consideración de esta Soberanía la siguiente iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Exposición de Motivos.

Reafirmando el propósito de consolidar un ordenamiento tributario en base al principio de justicia tributaria, y tomando en consideración todos sus elementos, es decir, los principios tributarios como generalidad, capacidad contributiva, legalidad y equidad.

Reconociendo que los derechos fundamentales son exigencia de cualquier ordenamiento legal, y que esto es extensivo a la materia fiscal, que es obligación del Estado realizar las actuaciones necesarias para que todos los ordenamientos legales incluyendo el tributario respete y garantice los derechos fundamentales, y que dicho ordenamiento sea establecido en atención al valor supremo de justicia.

Considerando que la reforma fiscal de 2014, tuvo un corte confiscatorio, y estableció mediante las reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación políticas públicas que en ningún momento reflejaban la situación económica del país, mucho menos de los contribuyentes, por lo que resultó en la transgresión de derechos fundamentales.

Reiterando que, los derechos fundamentales aplicados a cualquier materia se encuentran protegidos por Instrumentos Internacionales en materia de derechos humanos, y de los cuales México forma parte, resultan obligatorios para el Estado mexicano, específicamente obligatorios en el ordenamiento

fiscal, de tal manera que garantice que todos los procedimientos tributarios respeten dichos derechos , y

Considerando que el valor supremo de todo sistema legal es la justicia, y que toda exigencia de una sociedad democrática requiere garantizar el respeto a los derechos fundamentales, sin pretender legitimar la transgresión de dichos derechos so pena del principio de generalidad tributaria, el Estado tiene la obligación de establecer procedimientos tributarios que garanticen la recaudación, así como el respeto de los derechos fundamentales.

1.- Medios electrónicos en el derecho tributario mexicano.

El imperativo tecnológico resulta inminente en todas las esferas de la vida humana, no es la excepción el derecho fiscal, de esta manera las nuevas tecnologías han resultado una gran herramienta para el mejorar la administración de un contribuyente, así como el manejo de la contabilidad. Cabe resalta que las nuevas tecnologías han constituido un puente de comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Dichas tecnologías fueron establecidas en el ordenamiento tributario a partir de la reforma fiscal en 2014, sin embargo, esta obligatoriedad dejo sin opciones a los contribuyentes, al establecer el uso de los medios tecnológicos como único medio autorizado para la comunicación con las autoridades fiscales, en el caso en específico, siendo obligatorio el uso de los mismos para presentar cualquier tipo de consultas, declaraciones e incluso medios de defensa.

Cabe mencionar que dichas políticas fueron establecidas sin considerar que solo el 42% de la población tiene acceso a esas tecnologías, por lo cual resulta evidente la falta de consideración de las realidades sociales y económicas en el establecimiento de dicha reforma; haciendo de la misma una reforma clasista y dirigida para menos de la mitad de la población.

El obligar a todos los contribuyentes a cumplir con el deber de contribuir únicamente mediante el uso de los medios tecnológicos, es decir, establecer como único medio de presentación de declaraciones las nuevas tecnologías, resulta incluso más gravoso que la misma contribución, especialmente para las

pequeñas y medianas empresas, que resulta la mayoría de la base gravable en este país.

El establecer el buzón tributario como único medio de interposición del recurso de revocación, resulta per se, una restricción al derecho fundamental de acceso a la justicia, específicamente en la modalidad de un recurso efectivo, derecho que es protegido por instrumentos internacionales, por lo que resulta necesario modificar los dispositivos internos para respetar dicho derecho, en el sentido en que el uso de las nuevas tecnologías sea opcional para los contribuyentes atendiendo a sus necesidades económicas.

2.- Actuaciones en el domicilio del contribuyente sin autorización judicial.

De un análisis estructural a la Constitución se concluye que la misma protege y garantiza el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, estableciendo para dicho efecto, la obligación de las autoridades de contar con una orden emitida por autoridad competente para el ingreso a dicho domicilio. Señala expresamente la facultad de las autoridades fiscales para ingresar el domicilio con el único objetivo de revisar que se cumplan las obligaciones fiscales, y por ello se estará a lo establecido en los procedimientos de cateo, cuyo requisito indispensable es emisión de dicha orden por una autoridad judicial.

Resulta evidente la necesidad de una orden emitida por autoridad judicial para que cualquier autoridad, incluyendo la fiscal, pueda ingresar a un domicilio que se considera constitucionalmente protegido sin transgredir el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y por ende a la privacidad; sin importar el objetivo con la que la entrada en dicho domicilio se lleve a cabo.

Los tribunales han pretendido legitimar dicha violación argumentando el objetivo con el que se lleva a cabo la intromisión a dicho domicilio, es decir, la autoridad fiscal solo tiene facultades para ingresar al domicilio constitucionalmente protegido únicamente para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y es por ello que argumenta que la orden emitida por una autoridad judicial no resulta necesaria.

Resulta evidente que para que la autoridad fiscal pueda lograr su objetivo de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, necesariamente tiene

que realizar la intromisión en un domicilio constitucionalmente protegido, por lo que resulta necesaria la orden de autoridad judicial, ya que lo que la Constitución protege es el lugar donde la persona ejerce su intimidad, y por ello es necesario la orden, independientemente del objetivo con la que se realice la intromisión.

Por lo que resulta necesario una reforma en el derecho interno, con la finalidad de que las disposiciones fiscales que facultan a la autoridad el ingreso a un domicilio que se considera constitucionalmente protegido, garanticen el derecho a la inviolabilidad del mismo, y resulte acorde a lo establecido por la Constitución, así como por los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos.

3.- Determinación Presuntiva.

Si bien el procedimiento de determinación presuntiva resulta una herramienta indispensable para que las autoridades fiscales puedan fincar los tributos a cargo que un contribuyente debe, este procedimiento debe realizarse de acuerdo a lo establecido por el artículo 16 constitucional, en el sentido de otorgar seguridad jurídica en sus facultades.

Dicho procedimiento resulta necesario para determinar la base gravable cuando no existan elementos suficientes que puedan determinar de manera cierta y directa los impuestos a cargo; sin embargo, este método debe ser utilizado como último recurso y de manera subsidiaria para la determinación de la base.

El derecho fundamental de la seguridad jurídica se encuentra plenamente reconocido en la Constitución, así como en los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos de los cuales México forma parte, por lo que resulta obligatorio, e impone al Estado a realizar cualquier medida necesaria para garantizar la protección a dicho derecho.

De igual manera resulta necesario establecer específicamente que la facultad de las autoridades fiscales para la utilización de un método en lugar de otro, no puede ser discrecional, dejando al arbitrio de la autoridad la elección de un método, ya que para que el derecho fundamental de la seguridad jurídica se

encuentre plenamente garantizado, la autoridad tendrá que motivar su actuación para asegurarse que el método realizado para la determinación resulte el más idóneo y menos intrusivo.

4.- Multa excesiva.

El derecho fundamental a un mínimo vital es un derecho transversal, ya que su garantía y respeto implica diversas medidas de diferentes ramas del derecho, por lo que resulta evidente que el mismo tiene una injerencia directa con el ordenamiento fiscal y debido a lo anterior es obligatorio que dicho ordenamiento garantice la protección a dicho derecho.

El derecho a un mínimo vital tiene relación directa con la dignidad humana, ya que el mismo garantiza que toda persona pueda percibir ingresos para tener un nivel de vida digno, por lo que resulta necesario que el Estado garantice dicho derecho, que si bien no está contenido expresamente en la Constitución, los tribunales lo reconocen, así como los instrumentos internacionales de los cuales México forma parte.

Resulta menester que el ordenamiento tributario garantice la protección de dicho derecho, no solo en los tributos, sino en un análisis completo de dicho ordenamiento incluyendo las multas por infracciones formales, las que cabe destacar, que no representan una repercusión económica al fisco, ya que la conducta no implica el no pagar impuestos, o la intención de una evasión fiscal.

Las multas establecidas por el ordenamiento fiscal, específicamente las impuesta por infracciones fiscales, deben tomar en consideración el derecho fundamental al mínimo vital, así como la realidad económica de un país donde el 52% de su población vive en pobreza, resulta injusto y transgresor de dicho derecho establecer una multa que represente el sueldo de seis de meses trabajo, resultando evidentemente en una multa confiscatoria y desproporcional, pues su pago, implica la eliminación de la totalidad de la riqueza y patrimonio del gobernado, razones por las que debe ser derogada.

Por lo expuesto, se presenta la siguiente iniciativa de:

Decreto

Único. Se **REFORMAN** los artículos 17-D, 31, 45, 55, 56, 81, 82 y 121 y se **ADICIONAN** los artículos 18 y 43, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Texto Actual.	Reforma.
Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas. Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se	Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos podrán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, establecerán las formas en las deban presentarse dichos documentos. Artículo 96. Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas. 1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución, las leyes y la realidad económica y social establezcan. 2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento. Los contribuyentes podrán elegir, voluntariamente utilizar los medios electrónicos para cumplir con sus obligaciones fiscales, así como recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos. Artículo 31. Las personas podrán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos o impresos que establezcan las autoridades, tomando en consideración la situación económica del contribuyente y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su

acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos. Artículo 45. Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados. Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando: ...	caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos. Artículo 43. Cuando en los procedimientos de inspección o embargo de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial. Artículo 45. Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados. Lo anterior será obligatorio únicamente cuando las autoridades fiscales demuestren una orden emitida por autoridad judicial, debidamente fundada y motivada, que establezca los lugares y el objeto de la visita. Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente como método subsidiario la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando no sea posible determinarla con los datos que las autoridades tengan en su poder y se actualice alguno de los siguiente supuestos: ...

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Por otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, **de acuerdo a los siguientes métodos:**

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Por otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.

La Administración deberá justificar el método elegido para la determinación de las bases y explique los cálculos en atención a la idoneidad, para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas: I. Para la señalada en la fracción I: a) De \$1,400.00 a \$17,370.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso. b) De \$1,400.00 a \$34,730.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento. c) De \$13,330.00 a \$26,640.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código. d) De \$14,230.00 a \$28,490.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.	constancias que exijan las disposiciones fiscales, o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas: I. Para la señalada en la fracción I: a) De \$1,400.00 a \$17,370.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso. b) De \$1,400.00 a \$34,730.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento. c) De \$13,330.00 a \$26,640.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código. d) Se deroga. Artículo 121. El recurso podrá presentarse a través del buzón tributario, o a través de un escrito libre, cuando el contribuyente así lo decida; dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

Transitorio

Único. El presente decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

FUENTES DE INFORMACIÓN.**Bibliografía.**

Alexy, Robert; Teoría de los derechos fundamentales, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2ª, Madrid, 2012.

Alonso Gonzalez, Luis Manuel, et. Al. ; Lecciones de Derecho Financiero y Tributario; ATELIER; Barcelona, 2012.

Álvarez Martínez, Joaquín; La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos; La Ley; Madrid, 2007.

Aparicio Pérez, Antonio; at el; La justicia en el diseño y aplicación de los tributos; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 2006.

Arcos Ramírez, Federico; La Seguridad Jurídica; DYKINSON; España, 2000.

Armienta Calderón, Gonzalo; Justicia Fiscal y Administrativa; Porrúa; México, 2015.

Arriola Vizcaíno, Adolfo; Derecho fiscal; Themis; 14ª edición; México, 2012.

Atxabal Rada, Alberto; Derecho Financiero y Tributario; Deusto; Bilbao, 2008.

Ávila Humberto; Teoría de la Seguridad Jurídica; Marcial Pons; España, 2012.

Beladiez Rojo, Margarita; Los principios jurídicos; 2ª edición; CIVITAS; España, 2010.

Betegón Jerónimo; Lecciones de Teoría del Derecho; McGraw Hill; España; 1997.

Bustos Gisbert, Antonio; Lecciones de Hacienda Pública II; 2da edición; COLEX; Madrid, 2001.

Calderón Corredor, Zulema; Principios Impositivos de Justicia y Eficiencia; DYKINSON; Madrid, 2017.

Calvo García, Manuel; Teoría del Derecho; 2ª edición TECNOS; España, 2004.

Calvo ortega, Rafael; ¿Hay un principio de justicia tributaria?; THOMSON REUTERS, España, 2012.

Calvo Ortega, Rafael; Curso de derecho financiero y tributario; 21ª edición; CIVITAS; Madrid, 2017.

Calvo Ortega, Rafael; I. Derecho Tributario; Duodécima edición; TOMSON; España, 2008.

Carreón Gallegos, Ramón; Los derechos humanos y las garantías individuales en el constitucionalismo mexicano; Flores; México, 2013.

Carvallo Hederra, Sergio; Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria. Editorial Jurídica de Chile. 1967.

Casado Ollero, Gabriel; Curso de Derecho Financiero y Tributario; 9ª edición; Tecnos, Madrid, 1998.

Casalta Nabais, José; O Deber Fundamental de Pagar Impuestos. Coimbra, Almedina, 1998.

Castellot Rafful, Rafael Alberto, La Unión Europea, Plaza y Valdez, México, 2002.

Cazorla Prieto, Luis María; Derecho Financiero y Tributario; 17ª edición; TOMSON REUTERS; Navarra, 2017.

Coelho Pasin, Joao; Derecho tributario y Ética; Heliasta; Buenos Aires, 2010.

Colectivo de Autores; Administración financiera del Estado cubano, La Habana, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, 2005.

Collado Yurrita, Miguel Ángel, Et. Al.; Derecho Financiero y Tributario; 2ª edición; ATELIER; Barcelona, 2011.

Corcuera Cabezut; Los derechos humanos aspectos jurídicos generales; OXFORD; México, 2016.

Cortes Domínguez, Matías; Ordenamiento Tributario Español I; CIVITAS; España, 1977.

Curiel Villaseñor, Omar; Principios Tributarios; Ediciones Fiscales ISEF; México, 2001.

De Barros Carvalho, Paulo; Teoría de la norma tributaria; 5ª edición; ARA; Brasil, 2009.

De Castro, Benito; Manual de la Teoría del Derecho; 2ª edición; UNIVERSITAS; España, 2007.

De la Cueva, Arturo; Derecho Fiscal; 4ª edición, Porrúa; México, 2011.

De la Torre Martínez, Carlos; Derecho a la no discriminación; UNAM; México, 2006.

Delgado García, Ana; Los procedimientos en el ámbito tributario; OUC; España, 2008.

Delgado Rivero Francisco et. al., Principios de Hacienda Pública, Delta Publicaciones, Madrid, 2013.

Des Hommes, Tere; El derecho a la equidad; Icaria Antrazyt; España, 1967.

Devis Echandía, Hernando; Teoría General Del Proceso; TEMIS; Colombia, 2012.

Dorantes Chávez, Luis; Derecho Fiscal; Patria, México, 2014.

Dworkin, Ronald; Los derechos en serio; 4ª reimpresión, Ariel; España, 1999.

Echeverri, Ernesto, López Martínez, Juan; Manual Práctico de Derecho Tributario; Tiran lo Blach; Valencia, 2014.

Escribano, Francisco; Derecho Financiero Constitucional; CIVITAS; España, 2001.

Escribano, Francisco; La configuración jurídica del deber de contribuir; CIVITAS; Madrid, 1988.

Falcón y Tella, Ramón; Derecho Financiero y Tributario; Universidad Complutense de Madrid; Madrid, 2012.

Fariñas, Y; Temas de finanzas públicas, derecho tributario e impuesto sobre la renta, Edime, USA, 1978.

Fernández Marín Fernando, La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria, Atelier, España, 2007.

Fernandez Marín, Fernando; Derecho comunitario y procedimiento tributario; Atelier; Barcelona, 2010.

Fernández Martínez, Refugio; Derecho Fiscal; Mc Graw-Hill; México, 2010.

Ferrajoli, Luigi; Derechos y Garantías; TROTTA; 6ª edición; España, 2009.

Ferreiro, Lapatza, Juan; Curso de Derecho Tributario Español; Marcial Pons, 10ª edición, Madrid; 1988.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo; El juicio de amparo en el centenario de la Constitución mexicana de 1917, tomo II; UNAM; MÉXICO, 2017.

Figuroa Valdés, Juan Eduardo, Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, 1985.

Flores Linares, José; Justicia Constitucional, Tomo II; Ibañez; Colombia, 2017.

Flores Saldaña, Antonio, At. El.; Interpretación y ponderación de los derechos fundamentales en el Estado Constitucional; Tirant lo Blanch; México, 2013.

Flores Zavala, Ernesto; "Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas" México, Porrúa, 1982.

G. del Vecchio; Los principios generales del derecho; BOSCH; España, 1933.

Gallo, Franco; Las razones del fisco; Marcial Pons; Madrid, 2011.

Garberí Llobregat, José; El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; BOSSH; España, 2008.

García Belsunce, Horacio; Tratado de Tributación; ASTREA; Buenos Aires, 2003.

García Berro, Florian, at.el.; Derechos Fundamentales y Hacienda Pública; TOMSON REUTERS; España, 2015.

García Bueno, Marco Cesar, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.

García Dorado F.: Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación, Madrid, Dykinson, 2002.

García Novoa, César; El principio de seguridad jurídica en materia tributaria; Marcial Pons; España, 2000.

Garrido Falla, Fernando; Tratado de derecho Administrativo; tecno; España, 2010.

Garzón Valdez, Ernesto; El derecho y la justicia; 2ª edición; TROTA: Madrid, 2013.

Georg Holtgrewe, Karl; Ser Steuerwiderstand. Das Verhalten des Steuerwiderstand im Lichtenstein der Moderno Psychologie. Berlín, Dunker & Humblot, 1954.

Girón Larrusea, José Antonio, La Unión Europea, La Comunidad Europea y el Derecho Comunitario, Universidad de Sevilla, Sevilla 2002.

Giuliani Forunge, Carlos; Derecho Financiero; Dapalma; Argentina, 1997.

González Galindo, Gustavo; La ponderación de los derechos fundamentales; PORRÚA; México, 2013.

Gordillo Cañas, Antonio; Ley, principios generales y Constitución; CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES; España, 1990.

Griziotti, Benvenuto, Principios de Ciencia de las Finanzas, 6a. Edición, Trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959.

Häberle, Peter; El Control del Poder; UNAM; México, 2011.

Häberle, Peter; El Estado Constitucional; UNAM; México, 2001.

Heller Hermann; Teoría del Estado; 14ª edición; Fondo de Cultura Económica; México; 1992.

Herrera Molina, Pedro; Capacidad Económica y Sistema Fiscal; Marcial Pons; Madrid, 1998.

Higuera Udías, Gonzalo; El pago de los impuestos; EDICA; Madrid, 1978.

Huesca Boadilla, Ricardo; Procedimientos Tributarios; La Ley; España, 2007.

Jarach Dino; Curso superior de Derecho Tributario; CIMA; Argentina, 1969.

Jarach, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario; 3ª edición; Abeledo-Perrot; Argentina, 2013.

Jiménez González, Antonio; Lecciones de derecho tributario; 10ª edición, Porrúa, México, 2009.

José Román Flecha Andrés, La Unión Europea ante la globalización, Publicaciones Universidad Pontificia de Salamanca, España.

José, Ruiz García; Secreto Bancario y Hacienda Pública; Civitas; España, 1988.

Klaus-Dieter Borchardt, El ABC de la Unión Europea, Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2011.

López Calera, Nicolás; Teoría del derecho; COMARES, España, 2004.

López Martínez, Juan; Los deberes de información tributaria; Marcial Pons; España, 1992.

Marín-Barnuevo Fao, D., La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, Colex, Madrid, 1996.

Martin Delgado, José, Derecho Financiero y Derechos Fundamentales, Universidad de Málaga, España, 2010.

Martín Fernández, Javier; Tratado Practico de Derecho Tributario General Español; Tirant lo Blanch; Valencia, 2017.

Martín Queralt, et. Al.; Curso de Derecho Financiero y Tributario; TECNOS; 21ª edición; España, 2015.

Martín Queralt, Juan; Derecho Tributario; ARANZADI; 22ª edición; España, 2017.

Martínez Lago, Miguel Ángel; Lecciones de Derecho Financiero y Tributario; 10ª edición; IUSTEL; Madrid, 2013.

Mata Sierra Teresa, EL principio de igualdad tributaria, THOMSON REUTERS, España, 2009.

Mayer, Otto; Derecho Administrativo Alemán; Tomo II; De Palma; Argentina, 1950.

Méndez Moreno, Alejandro; Derecho Financiero y Tributario; LEX NOVA; 12ª edición; España, 2011.

Mendoza Ezquivel, Joaquín; Los Derechos Humanos como sustento a una ley justa; Porrúa; México, 2014.

Merino Jara Isaac et. al., Derecho financiero y tributario, Tecnos, 4ta Edición, Madrid, 2014.

Micheli Gian, Antonio; Curso de Derecho Tributario; 2ª ed; Depalama; Argentina, 1982.

Miranda Pérez, Armando; Temas selectos de derecho fiscal; Novum; México, 2011.

Moschetti, Francesco; El principio de capacidad contributiva; Estudios de Hacienda Pública; Madrid, 1980.

Moya-Angeler, Joaquín; El coste para la administración pública de las obligaciones tributarias; Tecnos; España, 2012.

Navarro Faure, Amparo; Manual de Derecho Financiero y Tributario; Tirant; 3ª edición; Valencia, 2016.

Navarro Faure; Amparo; El domicilio tributario; Marcial Pons; España, 1994.

Naviera de Casanova, Gustavo; El principio de no confiscatoriedad; McGraw-Hill; España, 1997.

Nogueira Alcalá, Humberto; Derecho Procesal de los Derechos Humanos; UBIJUS; México, 2014.

Orena Domínguez, Aito; Incongruencia y retroacción de actuaciones tributarias; Bosh Fiscalidad; España, 2013.

Patiño Ledesma, Rodrigo; Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, Bolivia, 2009.

Pauner Chulvi, Cristina; El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2001.

Peces-Barba Martínez, Gregorio; Curso de Derechos Fundamentales; Universidad Carlos III; Madrid, 1999.

Peces-Barba Martínez, Gregorio; Lecciones de Derechos Fundamentales; DYKINSON; Madrid, 2004.

Peces-Barba, Gregorio; Curso de Teoría del Derecho; 2ª edición; Marcial Pons; Madrid, 2000.

Peces-Barba, Gregorio; Ética, Poder y Derecho; Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política; México, 2014.

Peces-Barba, Gregorio; Los valores superiores; Tecnos; España. 1984.

Pérez de Ayala, José Luis; Fundamentos de Derecho Tributario; Manuales Jurídicos Dykinson; 2da Edición; Madrid, 2011.

Pérez Luño, Antonio; Derechos Humanos y Constitucionalismo ante el Tercer Milenio; Marcial Pons; España, 1995.

Pérez Luño, Antonio; Dimensiones de la Igualdad; 2ª edición DIKYNSON, España, 2010.

Pérez Luño, Antonio; La seguridad Jurídica; 2ª edición; Ariel; España, 1994

Pérez Luño, Antonio; Los derechos fundamentales; Tecnos; 10ª edición; España, 2011.

Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario; 27ª edición; CIVITAS, España, 2017.

Pérez Villalobos, María; Derechos Humanos, Igualdad y Sistemas de Protección; FLEMING; España 2016.

Pérez Zúñiga José María; Sistemas tributarios de España y América Latina; Tirant lo blanch; Valencia, 2016.

Pitten Velloso Andrei, El principio de igualdad tributaria, Juruá, Lisboa, 2010.

Pont Mestres Magín, Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, Marcial Pons, España, 2006.

Portillo Navarro, María; Manual de Fiscalidad; 10ª edición; TECNOS; España, 2017.

Prieto Sanchís, Luis; Ley, principios, derechos; DYKINSON; España, 1998.

Puyol, Angel; El discruso de la igualdad; Crítica; Barcelona, 2011.

Ramírez, A.; Baute, P. y Planchart, A. Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución. Editorial Torres, Venezuela, 2000.

Rawls, John; La justicia como equidad; Paidós; España, 2012.

Ríos Granados, Gabriela; Derechos Humanos de los Contribuyentes; UNAM; México, 2014.

Robles, Gregorio; Teoría del Derecho; 6ª edición; CIVITAS; España, 2015.

Rodríguez Bereijo, Álvaro; Introducción al Estudio del Derecho Financiero; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1976.

Rodríguez Bereijo, Álvaro; La Constitución Fiscal de España; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; Madrid, 2015.

Rodríguez Boente, Sonia; Los Principios Generales del derecho; UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA; España, 2008.

Rodríguez Calero, Juan; Principios del Derecho y Razonamiento Jurídico; DYKINSON; Madrid, 2004.

Ruiz Resa, Josefa; Teoría del Derecho; Tirant lo blanch; España, 2016.

Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense, Madrid, 1991.

Sainz de Bujanda, Fernando; Hacienda y derecho IV; Instituto de Estudios Políticos; Madrid, 1966.

Sánchez Pedroche, José Andrés; Estudios sobre el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Editorial Lex Nova, Valladolid 2000.

Sánchez, Eva; El Principio de Igualdad en Materia Tributaria; ARANZADI; España, 2016.

Sánchez, M. Víctor, Derecho de la Unión Europea, HUYGENS, 2010, España.

Serrano Antón, Fernando; El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales; THOMSON CIVITAS; Madrid, 2007.

Simón Acosta, Eugenio; La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Familia y Cargas Familiares: en la obra colectiva Presente y Futuro de la Imposición Directa en España, Valladolid, AEFA-Lex Nova, 1997.

Soler Belda, Ramón; La progresividad en las reformas tributarias; DYKINSON; España, 2015.

Soler Roch, María; Derechos Fundamentales y Hacienda Pública; TOMSON REUTERS; España, 2015..

Tejerizo López, José; "El Tribunal Constitucional", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

Valencia Alonso, Fancisco; "Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente", en Factores de éxito para la administración del sistema tributario, XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 1994.

Vázquez Marisa, Colección Académica. - Régimen Tributario. - Mario Volman director, Editorial FEDYE., Buenos Aires, 2005.

Vidal Marín, Tomás; Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que lo informan; Tiran lo Blanch; Valencia, 2003.

Villegas Héctor, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 2011.

Vittorio Berliri, Luigi; El impuesto justo; Instituto de estudios fiscales; Madrid, 1986.

Von Eheberg; Hacienda Pública; 19ª edición; Gustavo Gill; Barcelona, 1929.

Zagrebelsky, Gustavo; El derecho dúctil; TROTTA; 6ª edición; España, 2005.

Zavala Ortiz, José Luis, Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

Zygmunt Bauman; Modernidad y Holocausto; Sequitur; 3ª edición; España, 2010.

Hemerografía.

"Tax Administration aspects of electronic commerce: responding to the challenges and opportunities", OCDE, de febrero de 2001.

Blasio Aguirre, Robert; El tributo en el Ecuador; Revista de la Facultad de Derecho de México; Vol. 61, No. 255.

Bosch Cholbi, José; "La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios", en ECJ Leading Cases, año III, vol. 2o, post núm. 632 de 11-11-2014.

Calvo Ortega, Rafael; Hacia un nuevo derecho Tributario; Revista Foro, Novena Época, No.0.

Calvo Vérguez, Juan: La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables; Crónica Tributaria; Instituto de Estudio Fiscales; Boletín 2/2010.

Chavarría Cedillo, Silvia; La inviolabilidad del domicilio y la facultad punitiva del Estado dos derechos fundamentales; Pluralidad y Consenso; No. 122; México.

Cordero Estudillo, Lucino; La oportuna efectividad de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad; Letras Jurídicas; Núm. 33 (Enero-Junio 2016).

Cordón Ezquerro, t. y Gutiérrez franco, Y.: "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", Gaceta Fiscal (1996), núm. 141.

De Asís García Sarabia, Francisco; Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015; Boletín Informativo Tributario; No. 215, Enero 2018; España.

Escribano Francisco; “Actual configuración del Derecho Financiero y Tributario: Rol de la Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, Rev. Postgrado Julio 2017 / Vol.3 / N.2.

García Caracuci; María; El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una Aproximación a la Aplicación del CEDH a la Materia Tributaria; Derecho y Sociedad, No. 33; 2009.

García de Castro M.: La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Editorial de Derecho Financiero N° 206, Vol. 40, 1989.

González Salas, José; El reconocimiento al mínimo vital; PRODECOM; Junio 2013.

Hernández Guijarro, Fernando; Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales; Rev. boliv. de derecho no 19, enero 2015, ISSN: 2070-8157.

Herrero de Egaña, Juan; Intimidad, tributos y protección de datos personales; Revista InDret 2/2007.

Jaime, García Añoberos. Una Nueva Ley General Tributaria; Civitas. Revista española de derecho financiero, No. 90; 1996.

Lalanne, Guillermo; Generalidad y tributación, derechos humanos y tributación. Revista jurídica de Buenos Aires. 2001.

Maldonado Stark, José; Principios materiales de justicia tributaria; Gestión y competitividad; Agosto 2012.

Montero Traibel, José; Sistemas tributarios; Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario; No. 9; Diciembre, 1985.

Navarro Faure, Amparo; La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad; Crónica Tributaria; 1/2011.

Palao Taboada, Carlos; "La Hacienda Regional y la Constitución española; Revista de Estudios Regionales, n° 2, julio-diciembre 1978.

Patricio Masbernat Muñoz, artículo: “Garantías Constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina Nacional; us et Praxis; 2002, vol.8, n.2, pp.299-357. ISSN 0718-0012.

Romero Michel, Jessica; Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos del contribuyente; Ciencia Jurídica, [S.l.], v. 5, n. 10, p. 189-217, ene. 2017.

Romero Molina, Cesar; Principios Constitucionales que rigen el sistema tributario; Derecho y políticas públicas; Nº. 17, 2013.

Rubio Llorente F.: Los deberes constitucionales, Revista Española de Derecho Constitucional, Nº 62, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

Simón Otero, Liana; Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana; Cuest. Const. no.25 México jul./dic. 2011.

Tejerizo López J.M.: La causa de los tributos; Revista Hacienda Pública Española; Nº 64, Madrid, Ministerio de Hacienda – IEF, 1980.

Tomaya Miyagusuku, Jorge; Los principios de igualdad laboral y generalidad tributaria; Ius Et Veritas; No.45.; diciembre 2012.

Varela S.: La idea del deber constitucional, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 2, Nº. 4, 1982.

Ventura, Juan; Beneficios tributarios en la Ley de Impuesto sobre la Renta; Volumen X Febrero -Julio 2013.

Cibergrafía.

Agencia Tributaria; Gobierno de España;
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folleto_s_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/10__Administracion_electronica_en_la_Agencia_Tributaria/10_1_Quienes_son_los_obligados_a_relacionarse_electronicamente/10_1_Quienes_son_los_obligados_a_relacionarse_electronicamente.html.

Calderón García, Jessica; La declaratoria general de inconstitucionalidad y la acción declarativa de inconstitucionalidad. derecho comparado México-Argentina;

<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/ladeclaratoriageneralde.pdf>.

Camarena Lozano, Sergio; La declaratoria general de inconstitucionalidad en materia fiscal; Epikeia; <http://epikeia.leon.uia.mx/numeros/28/la-declaratoria-general-de-inconstitucionalidad-en-materia-fiscal.pdf>.

Carrasco Durán, Manuel; Relaciones entre la carta de los derechos fundamentales de la unión europea y la declaración de derechos contenida en la constitución; <http://congresoace.deusto.es/wp-content/uploads/2016/01/Mesa-1-Carrasco.pdf>.

CONEVAL <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/Evolucion-de-las-dimensiones-de-pobreza.aspx>.

Derecho Tributario de la UE (VIII): aplicación y aspectos procedimentales; <https://www.derechofinancierotributario.com/2017/01/aplicacion-aspectos-procedimentales-derecho-tributario-ue.html>.

Díaz Ravn, Nicolas; Fiscalidad y Derechos Humanos. <https://idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/39366/D%C3%ADaz%20Ravn%2C%20Nicolás%20-%20TESIS%20Fiscalidad%20y%20Derechos%20Humanos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Doing Business 2018; Banco Mundial <http://espanol.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/mexico#paying-taxes>.

Elías Mussi, Edmundo; La fórmula Otero y la declaratoria general de inconstitucionalidad en el juicio de amparo contra norma; UNAM; México, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3066/4.pdf>.

Exposición de motivos, Reforma al Código Fiscal de la Federación 2014; http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf.

Exposición de motivos, reforma constitucional 2011; http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/110_DOF_06jun11.pdf.

Gaceta de Diputados, iniciativa de reforma constitucional artículo 103; <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2013/abr/20130404-IV/Iniciativa-2.html>.

García Ricci, Diego; Artículo 16 Constitucional. Derecho a la privacidad; <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/39.pdf>.

Gutiérrez, Marco; La autorización de entrada en domicilio por los juzgados de lo Contencioso-

Administrativo; http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/entrada_en_domicilio_por_los_juzgados-ejecutoriedad_del_acto_administrativo_11_635305001.html.

INEGI, <http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/aproposito/2015/internet0.pdf>.

Jura Law; Apuntes de Derecho Español: Derecho Tributario; https://books.google.com.mx/books?id=f-mYDQAAQBAJ&pg=PT81&lpg=PT81&dq=liquidaciones+tributarias+diferencia+provisional+definitiva&source=bl&ots=djXbIKdudh&sig=ys4dvMCEmaHxD2T5FngDFgB63W4&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwip-4m_7fTaAhUBEmMKHcHOBVY4ChDoAQhGMAc#v=onepage&q=liquidaciones%20tributarias%20diferencia%20provisional%20definitiva&f=false.

La Historia de la Unión Europea; Unión Europea; http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_es.htm.

López Espadafor, Carlos; Lagunas en el derecho tributario de la unión europea; <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:p41BUmqpaSwJ:https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/download/3878/2434+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx&client=safari>.

Narváez Medécigo, Alfredo; El "nuevo" juicio de amparo y la igualdad ante la ley; http://www.mufr.fr/sites/mufr.univ-toulouse.fr/files/alfredo_narvaez_medecigo.pdf.

Tax Administration 2013, OCDE, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page237.

Tenorio Cruz, Ixchel; Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital;
<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>.

Todo Procedimiento Tributario; CISS; España, 2007; Pág. 703;
https://books.google.com.mx/books?id=2grlorh5q_wC&pg=PA703&lpg=PA703&dq=Autorización+judicial+para+la+entrada+en+el+domicilio+de+los+obligados+tributarios&source=bl&ots=td7Qc5Sk0Z&sig=3YpcvzLFhzKNKUo2MD8GIRdVbs&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwjM1ZLDj9naAhWqi1QKHT8BDdg4ChDoAQhCMAU#v=onepage&q=Autorización%20judicial%20para%20la%20entrada%20en%20el%20domicilio%20de%20los%20obligados%20tributarios&f=false.

Vázquez, Enrique; La inviolabilidad del domicilio, ¿un derecho descafeinado cuando interviene la Agencia Tributaria?;
<http://www.andersentaxlegal.es/es/publicaciones-y-noticias/la-inviolabilidad-del-domicilio-un-derecho-descafeinado-cuando-interviene-la-agencia-tributaria.html>.

Ventura Robles, Manuel; La jurisprudencia de la corte interamericana de derechos humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad;
<http://reedi.uy/pdf/JurisprudenciaCorteInteramericanaDDHH-2.pdf>.

Legisgrafía.

España.

Constitución Española.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley General Tributaria.

Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

Reglamento de Gestión e inspección Tributaria.

Reglamento de revisión en vía administrativa.

Reglamento general del régimen sancionador tributario.

México.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica del Poder Judicial.

PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

REAL DECRETO 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Recomendación General No. 19 sobre la práctica de cateos ilegales.

RESOLUCIÓN del H. Consejo de Representantes de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos que fija los salarios mínimos general y profesionales vigentes a partir del 1o. de enero de 2018.

Alemania.

Ley Fundamental de Bonn (Constitución Alemana).

Argentina.

Código Tributario Argentino.

Constitución Argentina.

Ley de Impuesto a las Ganancias.

Chile.

Código Tributario Chile.

Constitución Política de la República de Chile.

Ley Sobre Impuesto a la Renta Chile.

Instrumentos Internacionales.

Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea.

Carta de la Organización de Estados Americanos.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos.

Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Preámbulo Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".

Fuente Jurisprudencial.

España.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central 02498/2014/00/00 de fecha 05/07/2016.

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central 07574/2015/00/00 de fecha 04/04/2017.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 69/1999, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 139/2004, de 13 de septiembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 16.6.2003 (Ar. RTC 2003\197)

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 27/1981, de 20 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 27/1981, de 20 de julio.

Sentencia del Tribunal Constitucional Español 69/1999, de 26 de marzo.

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 16 de julio de 2015.

Robert Michal Chmielewski contra Nemzeti Adó.

Sentencia del Tribunal Superior Español 1014/2013, 29 de septiembre de 2014.

Sentencia del Tribunal Superior Español 1215/2011, 19 de Noviembre de 2012.

Sentencia del Tribunal Superior Español 1551/2014, 15 de junio de 2015.

Sentencia del Tribunal Superior Español 182/1997, de 28 de octubre.

Sentencia del Tribunal Superior Español 2142/2009, de 13 de marzo.

Sentencia del Tribunal Superior Español 704/2004, 23 de abril de 2010.

Sentencia del Tribunal Superior Español 76/1990, de 26 de abril.

Sentencia del Tribunal Superior Español AUTO 222/2005, de 24 de mayo.

Sentencia del Tribunal Superior Español STS 2 junio 1986 (núm. resolución 10524/1986)

México.

Tesis 389728. 275.

Tesis: 2a./J. 159/2016 (10a.)

Ejecutoria de la Tesis: 2a./J. 160/2017 (10a.)

Sentencia Amparo Directo en Revisión 4796/2014

Tesis: 428.

Tesis 223468.

Tesis 912698.

Tesis: 2a./J. 106/2017 (10a.)

Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.)

Tesis 2002743.

Tesis: 2a./J. 42/2014 (10a.)

Tesis: 2a./J. 100/2017 (10a.)

Tesis: 2a./J. 95/2012 (10a.)

Tesis: 2a./J. 83/2012 (10a.)

Tesis: 481.

Tesis: 480.

Declaratoria General de Inconstitucionalidad 1/2012.

Tesis 172546. 1a. XCVIII/2007.

Tesis: 1a. XCVII/2007.

Tesis 169700. 2a. LXIII/2008.

Tesis: P. LXVIII/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

Tesis: P. LXVI/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

Tesis: P. LXV/2011 (9a.) Poder Judicial de la Federación.

Tesis: P. VI/2013 (9a.)

Tesis: P. VII/2013 (9a.)

Tesis: P. VIII/2013 (9a.)

Tesis: VI.1o.A. J/3 (10a.).

Tesis: XVI.1o.A.113 A (10a.)

Tesis 2000818. 1a. CIV/2012 (10a.)

Tesis: II.3o.A.195 A (10a.)

Tesis: PC.XXVII. J/9 A (10a.)

Tesis: 2a. XXV/2014 (10a.)

Tesis: 1a. CCXCII/2015 (10a.)

Tesis: 1a. CCXCIII/2015 (10a.)

Tesis 182194. XXIII.1o.21

Supranacional.

Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso Cantos Vs. Argentina
Sentencia de 28 de noviembre de 2002.

Corte Interamericana de Derechos Humanos Caso de las Masacres De Ituango
Vs. Colombia Sentencia de 1 de Julio de 2006.

Sentencia de la Corte IDH. Caso Radilla Pacheco Vs. México, 29 de mayo de
2009.

Sentencia del Tribunal de la Unión Europea, Asunto C-617/10; Åklagare contra Hans Åkerberg Fransson.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos 27 de septiembre de 2005.