



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE DERECHO

**“ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN DE LOS
DERECHOS HUMANOS CON MOTIVO DE LA
FIJACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

LICENCIADO EN:
ABOGADO NOTARIO Y ACTUARIO

PRESENTA
ABIMAEI MARTINEZ CIFUENTES

DIRECTORES DE TESIS
DRA. ELIZABETH MARGARITA TÉLLEZ HERNÁNDEZ

MATRÍCULA: 201659726

FEBRERO 2024

Lista de abreviaturas y siglas

Significado

CFE	Código Fiscal de la Federación.
CoIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
DGPIAF	Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacional.
DNT	Dirección de Negociación de Tratados.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
DUDH	Declaración Universal de los Derechos Humanos.
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo.
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LOPDC	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
PAE	Procedimiento Administrativo de Ejecución.
PIDCP	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
UMA	Unidad de Medida y Actualización.

Índice

Introducción.	1
Capítulo I. Origen normativo y político social del interés del Estado para recaudar las contribuciones.	4
1.1. El derecho fiscal y su implicación en el Estado Constitucional de Derecho.	4
1.1.1. Definición de derecho fiscal.	5
1.1.2. Fuentes del derecho fiscal.	6
1.1.2.1.El derecho fiscal en el contexto internacional.	12
1.1.2.2.El derecho fiscal en el ámbito nacional.	13
1.1.2.3.Principios generales del derecho y su implicación en el derecho fiscal.	15
1.2. La potestad tributaria del Estado.	18
1.2.1. Principios jurídicos de las contribuciones.	20
1.2.1.1.Principios jurídicos de las contribuciones.	22
1.2.1.2.Características de las contribuciones.	26
1.2.1.3.Clasificación de las contribuciones.	28
1.2.1.4.Elementos de las contribuciones.	31
Capítulo II. El principio de igualdad y el acceso a la justicia, y su importancia en el derecho fiscal.	35
2.1. La validación de los derechos humanos en el ámbito fiscal.	35
2.2. El principio de igualdad.	37
2.2.1. Concepto de principio de igualdad.	38
2.2.2. Sustento jurídico del principio de igualdad.	42
2.2.3. El principio de igualdad y su relevancia en el derecho fiscal.	45
2.3. El acceso a la justicia.	46
2.3.1. Acepciones de acceso a la justicia.	47
2.3.2. Fundamento jurídico del acceso a la justicia.	49

2.3.3.	El acceso a la justicia y el defensor público en materia fiscal.	53
2.3.4.	Vulneración al acceso a la justicia en el ámbito fiscal.	55
2.4.	La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	55
2.4.1.	Contexto de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	56
2.4.2.	Aspecto jurídico.	56
2.4.3.	Servicios proporcionados.	57
2.4.4.	La violación al principio de igualdad generada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	63
Capítulo III.	La presunción de inocencia y el debido proceso, y su vinculación con el crédito fiscal.	65
3.1.	El principio de presunción de inocencia.	66
3.1.1.	Concepto.	66
3.1.2.	Fundamento jurídico.	68
3.1.3.	La presunción de inocencia como derecho del contribuyente.	69
3.2.	El crédito fiscal.	71
3.2.1.	Concepto.	71
3.2.2.	Antecedentes.	72
3.2.3.	El crédito fiscal en el ámbito jurídico.	73
3.2.4.	Prevalencia del crédito fiscal.	74
3.3.	La inexistencia de la presunción de inocencia derivado del crédito fiscal.	75
3.4.	El debido proceso y la fijación del crédito fiscal.	78
Conclusiones.		88
Propuesta		90
Fuentes de consulta.		92

Introducción.

Los derechos humanos son preceptos jurídicos de suma importancia para la convivencia social debido a que protegen de manera integral a todos y cada uno de los sujetos que integran a las Naciones, lo cual es factible debido a que la protección de estos derechos se encuentra establecida tanto en normas nacionales como internacionales; en el ámbito nacional, a partir de la reforma constitucional del año 2011 en materia de derechos humanos, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se tiene como el instrumento jurídico de mayor validez, en tanto que a nivel internacional el documento fuente de su protección es la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Los derechos humanos contemplan: la igualdad, presunción de inocencia, acceso a la justicia, debido proceso, reparación del daño, entre otros, el derecho de igualdad se refiere a que nadie puede ser tratado de una forma desigual a la manera en que se trata a sus iguales, es decir, si se habla de los contribuyentes, todos los contribuyentes deberán ser tratados de la misma manera, exceptuando los casos en que se encuentren en conflicto con las normas jurídicas previamente establecidas; si la presunción de inocencia en materia penal refiere que toda persona que sea señalada como actor de un delito se tendrá por inocente hasta el momento en que se acredite y dictamine por un órgano jurisdiccional competente su culpabilidad, al hablar de derechos, es claro que en materia fiscal, todo contribuyente que se encuentre en conflicto con las normas fiscales se tendrá por inocente hasta el momento en que exista una sentencia que lo declare culpable del hecho que se le imputa.

El acceso a la justicia en materia fiscal, por su parte, refiere que todos y cada uno de los contribuyentes que se encuentren en conflicto con las normas jurídicas vigentes y, por ende, estén sujetos a un proceso judicial, tendrán la oportunidad de solicitar el auxilio de un asesor jurídico, el cual podrá ser solventado con sus propios recursos o por parte del Estado cuando el contribuyente no cuente con los recursos económicos suficientes para asumir dicho gasto; asimismo, el debido proceso se configura como una protección para las partes en conflicto de que el asunto que se ventila ante el órgano jurisdiccional será conducido con total apego a las normas jurídicas vigentes, evitándose que se sancione indebidamente al contribuyente y/o que el contribuyente incumpla con sus obligaciones fiscales.

En el ámbito fiscal, la protección de los derechos humanos se ve violentada debido al hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria se encarga de determinar la posible existencia de inconsistencias en el pago de contribuciones por parte de los sujetos obligados a proporcionarlas, lo cual, una vez determinado se notificará al contribuyente haciéndole saber que tiene un adeudo con el fisco, señalándolo como culpable hasta en tanto no exhiba pruebas de que tal presunción es errónea. Esta primera parte señala claramente la inobservancia de la presunción de inocencia en materia fiscal, pues no se le indica al contribuyente que será investigado para verificar su cumplimiento, en cambio, se le hace saber que tiene un crédito fiscal y que cuenta con un plazo adecuado para demostrar su inocencia.

Posteriormente, el contribuyente proporcionará sus pruebas para que la misma autoridad las analice y determine, con base en estas, si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones o no, con esto, se violenta el debido proceso toda vez que el artículo 17 constitucional establece que nadie puede hacer justicia por su propia mano, por lo que una misma autoridad fiscal no puede ser juez y parte.

Ahora bien, si se ha determinado que el contribuyente, de acuerdo con la autoridad fiscal, ha incumplido con sus obligaciones fiscales, el contribuyente tendrá la oportunidad de ejecutar un procedimiento para desvirtuar las presunciones de la autoridad, y en estos casos, tendrá derecho a contar con un asesor jurídico, sin embargo, salvo que cuente con suficientes recursos, tendrá que solicitar el auxilio de un asesor proporcionado por el Estado, en este caso, el contribuyente podrá acudir ante la Procuraduría de Defensa de los Contribuyentes, la cual le brindará auxilio sí, y sólo sí, el monto del crédito fiscal establecido por la autoridad fiscal no exceda de 30 veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización elevada al año, lo que para el ejercicio fiscal 2023 equivale a \$1'135,332.00, con lo cual se vulnera el principio de igualdad, pues la procuraduría, partiendo de su estatuto orgánico se encuentra imposibilitada para atender a todos los solicitantes, discriminándolos con base en el monto de su crédito fiscal y no así teniendo en cuenta su capacidad económica, por lo tanto, si el contribuyente no cuenta con recursos suficientes, pero por el monto de su adeudo no puede ser atendido por la mencionada procuraduría, estará ante la imposibilidad de acceder a la aplicación de la justicia.

El presente trabajo de investigación que se estructura en tres capítulos, tiene por objetivo el demostrar que la protección de los derechos humanos debe observarse en el ámbito del derecho fiscal, específicamente cuando se hable del cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que incluye los derechos de igualdad, presunción de inocencia, debido proceso y acceso a la justicia, para lo cual, en el primer capítulo se expone el origen normativo y político social del interés del Estado para recaudar las contribuciones, esto es, la obligación de contribuir al gasto público, así como los aspectos de mayor importancia para el estudio y comprensión de las contribuciones, tales como los elementos, características y sujetos obligados.

En el segundo capítulo se desarrolla el análisis de los principios de igualdad y acceso a la justicia con relación al derecho fiscal, como protectores de los derechos de los contribuyentes, teniendo en cuenta el papel que desarrolla la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), así como sus limitaciones desde un punto de vista normativo, además de la vulneración a dichos principios cuando se hace referencia a los créditos fiscales.

En el tercer capítulo se exponen los derechos de presunción de inocencia y debido proceso aplicables en materia fiscal con el fin de establecer la vulneración a estos derechos humanos derivando en afectaciones a la esfera jurídica de los contribuyentes.

Posteriormente, se señalan las principales conclusiones a las que se arribó a través de la investigación, así como la redacción de una propuesta normativa que pretende ser de ayuda para eliminar la prevalencia de casos de violación a derechos humanos derivado de la fijación de los créditos fiscales.

Capítulo I. Origen normativo y político social del interés del Estado para recaudar las contribuciones.

Sumario: 1.1. El derecho fiscal y su implicación en el Estado Constitucional de Derecho; 1.1.1 Definición de derecho fiscal; 1.1.2. Fuentes del derecho fiscal; 1.1.2.1. El derecho fiscal en el contexto internacional; 1.1.2.2. El derecho fiscal en el ámbito nacional; 1.1.2.3. Principios generales del derecho y su implicación en el derecho fiscal; 1.2. La potestad tributaria del Estado; 1.2.1. Clasificación de los ingresos del Estado; 1.2.1.1. Principios jurídicos de las contribuciones; 1.2.1.2. Características de las contribuciones; 1.2.1.3. Clasificación de las contribuciones; 1.2.1.4. Elementos de las contribuciones.

*Un gobierno democrático es el único
en el que los que votan por un impuesto
pueden escapar a la obligación de pagar.
Alexis de Tocqueville.*

El Estado mexicano se encuentra dividido, en cuanto a su poder, en tres grandes grupos, tal como lo establece el artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), dentro de estos poderes se ubica el legislativo, el cual se conforma por la Cámara de Diputados, que representa al pueblo, y la de Senadores, que representa a las entidades de la Federación. El poder legislativo es el encargado de configurar las normas jurídicas, lo cual incluye las leyes en materia fiscal, es decir, se encarga de crear, modificar o suprimir las contribuciones que estarán destinadas a la satisfacción de las necesidades de interés general, y en específico, al gasto público; lo anterior es una facultad del Estado, que como ya ha sido señalado, se ejerce por conducto del poder legislativo, a dicha facultad se le conoce como soberanía fiscal o poder tributario, la cual se origina con base en la voluntad y las necesidades colectivas.

En este primer capítulo se expone la razón de ser de las cargas tributarias, al mismo tiempo, se señala la manera en que las contribuciones son establecidas, así como su importancia en el contexto federal e internacional, con el propósito de conocer el fundamento jurídico en el que se sustenta la imposición tributaria vigente en el Estado mexicano.

1.1. El derecho fiscal y su implicación en el Estado Constitucional de Derecho.

El derecho fiscal al ser el contexto regulatorio tributario es de suma importancia para la vida social de la Nación, debido a que, por conducto de las normas jurídicas aplicables en materia tributaria se establece la imposición de las contribuciones que la población en general debe aportar al gasto público, en consecuencia, es menester observar que dichas normas se hayan establecido conforme a derecho, ya que de lo contrario se estaría hablando de la ilegalidad

de la imposición de las contribuciones, con lo cual sería ilegítima la carga tributaria para los contribuyentes.

Para entender de mejor manera la causa por la cual los sujetos, personas físicas y jurídicas, se encuentran obligados a destinar parte de su riqueza al gasto público, es necesario conocer la definición de derecho fiscal, así como sus fuentes; dentro de las cuales se debe atender al contexto nacional e internacional, al mismo tiempo que resulta aplicable estudiar los principios generales del derecho, y la manera en que éstos se ven inmersos en el derecho fiscal.

1.1.1. Definición de derecho fiscal.

El derecho fiscal es de gran importancia para la vida en sociedad, ello debido a que éste regula la materia tributaria, así pues, es necesario analizar este concepto; existen diversas definiciones de derecho fiscal, las cuales, sin duda, dependen mucho del conocimiento, investigación, análisis y experiencia de cada autor, teniendo ello en cuenta, a continuación, se analizan diversas definiciones, para finalmente construir una definición propia.

En palabras de Carrasco Iriarte, el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones¹, asimismo, De Pina Vara lo considera como el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos²; Arrijo Vizcaíno, por su parte, indica que el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiéndose por fisco el órgano encargado de la determinación, liquidación, y administración de los tributos.³

Delgadillo Fuentes contempla el derecho fiscal como la rama del derecho que comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad⁴; en tanto, Rodríguez Lobato, lo concibe como un

¹Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 7a. ed., México, IURE, 2017, p. 4.

²De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*, 37a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 235.

³Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 23a. ed., México, Themis, 2020, p. 17.

⁴Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios del Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003, p. 21.

sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributario, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyentes⁵, por su parte, Fernández Martínez, considera que el derecho fiscal es el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.⁶

Derivado de las definiciones anteriores se puede considerar que el derecho fiscal es un conjunto de normas jurídicas tendientes a regular la relación tributaria existente entre el Estado y los particulares, es decir, se enfoca en regular la recaudación de ingresos que el Estado obtiene por medio de las contribuciones a las que los sujetos pasivos se encuentran obligados.

1.1.2. Fuentes del derecho fiscal.

El derecho fiscal cuenta con diversas fuentes, es decir, diferentes puntos de afluencia, los cuales son: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados internacionales, el proceso legislativo, los decretos-ley, reglamentos administrativos, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina; la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente primigenia del derecho fiscal, al ser la máxima norma jurídica del país, ello se entiende derivado del hecho de que esta norma establece los lineamientos fundamentales para la regulación del derecho fiscal, estipulando en su artículo 133, el cual indica:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.⁷

⁵Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986, p. 13.

⁶Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, Mc Graw-Hill, 2000, p.11.

⁷Carbonell, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 11a. ed., México, Tirant lo Blanch, 2021, Artículo 133, p. 250.

Los tratados internacionales, por su parte, son de gran relevancia para el derecho tributario debido a que, con la implementación de la globalización, México, y el mundo entero, se ha visto en la necesidad de modificar sus normas jurídicas a fin de poder realizar pactos con otras naciones y así potenciar su campo comercial, en consecuencia, para el caso del derecho tributario existen normas de aplicación internacional, las cuales se enfocan en evitar la doble tributación y, por supuesto, no permitir los llamados “paraísos fiscales”; estos instrumentos encuentran sustento jurídico en el artículo 133 constitucional *supra*. Ahora bien, es importante señalar que, si bien los tratados internacionales son firmados por el Ejecutivo Federal, necesariamente deben contar con la aprobación del Senado, tal como lo establece el numeral 76 de la Constitución.

Artículo 76. Son facultades exclusivas del Senado:

- A. [...] aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos.⁸

En lo referente al proceso legislativo, se debe tener en cuenta que éste es una de las fuentes del derecho fiscal debido a que todas las normas jurídicas deben cumplir con el mencionado proceso, lo cual se traduce en la legalidad de la norma jurídica y, por ende, le brinda a ésta la fortaleza para lograr su aplicación; en materia fiscal, el proceso legislativo inicia, necesariamente, en la Cámara de Diputados, ya que así lo establece la máxima ley mexicana.

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones: [...]

- H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.⁹

⁸*Ibidem*, Artículo 76, pp. 146-147.

⁹*Ibidem*, Artículo 72, pp. 129-131.

Para iniciar con la promulgación de una nueva ley, en materia de impuestos, tal como lo señala el precepto citado, es necesario que la iniciativa se presente en la Cámara de Diputados; la iniciativa es la facultad que la Constitución le proporciona y reconoce a ciertos servidores públicos, entes oficiales y particulares; por lo tanto, huelga decir, sin iniciativa no puede llevarse a cabo el proceso legislativo; toda vez que la iniciativa se ha presentado en la cámara de origen, en este caso, la Cámara de Diputados, el procedimiento a seguir es el siguiente:

- I. Se inicia el debate acerca del contenido de la mencionada propuesta, lo que incluye a diputados, senadores y al presidente de la República, ello con atención a lo establecido en el artículo 72 constitucional.
 - a) Una vez que se aprueba el proyecto en la Cámara de Diputados, se turna a la Cámara de Senadores para que la estudie y, si la aprueba, la turne al Ejecutivo, el cual la estudiará y, si la considera correcta, la publicará de manera inmediata.
 - b) El Ejecutivo podrá no aprobar el proyecto, contando con 10 días para devolver el proyecto a la Cámara de Diputados, o en su caso, a la comisión permanente.
 - c) Una vez que la Cámara de Diputados tenga en su poder el proyecto devuelto por el ejecutivo, tendrá que estudiar las observaciones realizadas, debiendo confirmar su contenido con al menos dos tercios del total de diputados, posteriormente la turnará por segunda ocasión a la Cámara de Senadores, la cual, si la aprueba, con la misma cantidad de votos, la hará llegar al Ejecutivo para que éste señale su promulgación.
 - d) Si quien rechazara el proyecto fuese la Cámara de Senadores, ésta la devolverá a la Cámara de Diputados para su revisión, una vez que el proyecto sea nuevamente revisado por la cámara de origen la turnará por segunda vez a la cámara revisora, y si ésta la aprueba, la turnará al Ejecutivo para que éste realice su estudio y aprobación o devolución con observaciones, sin embargo, si la Cámara de Senadores rechazare por segunda ocasión el proyecto, éste no podrá presentarse nuevamente en el mismo período de sesiones.

II. Una vez que las cámaras se encuentren conformes con el contenido del proyecto, se hará llegar al ejecutivo para que éste lo veto o sancione.

El Ejecutivo, en atención a lo señalado en el apartado B del artículo 72 constitucional, y teniendo en cuenta lo establecido en el apartado C del mismo precepto, podrá vetar el proyecto; en caso contrario, cuando el ejecutivo lo apruebe, deberá señalar su promulgación; para este efecto existen dos supuestos que se señalan como aprobación por parte del ejecutivo; el primero, cuando así lo expresa el ejecutivo, y el segundo, cuando permita que el plazo señalado para vetar el contenido del proyecto transcurra sin que se pronuncie en contra.

III. El proyecto que haya sido aprobado procederá a la promulgación y publicación, la promulgación es un acto por medio del cual el Ejecutivo hace del conocimiento general la aprobación de una norma jurídica, en tanto que la publicación se refiere a plasmar en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la nueva norma, así como el decreto que la sanciona, con lo que toda la Nación se encontrará obligada a observarla una vez que entre en vigor.

IV. El decreto presidencial debe, de manera obligatoria, contar con el referendo ministerial del Secretario de Hacienda y Crédito Público, tal como lo establece el numeral 92 de la máxima norma jurídica mexicana, no obstante, es de observar que este formalismo es fácilmente salvado si el ejecutivo decide, con atención a la fracción II del artículo 89 constitucional, remover de su cargo a aquel secretario que se oponga a su decreto, colocando en su lugar a alguno que se encuentre dispuesto a obedecer sus órdenes.

V. Una vez promulgada la nueva ley, se procederá a esperar que transcurra el plazo concedido para que la norma sea aplicable, es decir, para que entre en vigor.

El proceso legislativo, de esta forma, se convierte en fuente del derecho fiscal, pues de éste deriva la legalidad de la norma tributaria, por lo que otorga certeza de su viabilidad en la aplicación; ahora bien, respecto de los tratados internacionales, éstos tienen un proceso de creación distinto al de las normas internas, el cual se describe a continuación:

a. Se lleva a cabo la negociación del tratado, por medio del cual los representantes de las naciones que tengan el interés en dicho tratado pueden proponer el

contenido del instrumento, éste deberá ser estudiado por todos los intervinientes, para el caso de tratados internacionales en materia tributaria, las negociaciones deben realizarse por parte de la Dirección de Negociación de Tratados (DNT), la cual es parte de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacional (DGPIAF), perteneciente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

- b. Una vez que se ha discutido el contenido del tratado y se ha encontrado razonablemente aceptable para las partes, se llevará a cabo la adopción del texto.
- c. Adoptado el texto, se procederá a su autenticación, es decir, se procede a la firma del documento por parte de los representantes de los Estados participantes, en este punto, el senado intervendrá para analizar el texto del tratado y, si lo encuentra aceptable, aprobará su implementación.
- d. Cumplidos los puntos anteriores, se deberá manifestar el consentimiento del tratado, lo cual puede llevarse a cabo por medio de la firma, el canje de documentos, la ratificación o la adhesión, en cualquiera de estos supuestos se tendrá por reconocido el contenido del tratado y, por tanto, susceptible de ser aplicado una vez que inicie su vigencia.

Obsérvese que en ninguno de los casos (leyes nacionales o tratados internacionales), ninguno de los poderes de la Nación tiene la posibilidad de imponer sus ideas sin que medie oposición, es decir, se cuenta con el equilibrio o atemperamiento de los poderes, otorgándose así la certeza de que la promulgación de una norma no es un acto arbitrario.

Referente a los decretos-ley, éstos son fuentes del derecho fiscal debido a que la Constitución establece la posibilidad de que el ejecutivo emita decretos¹⁰, los cuales, si se encuentran relacionados a la materia tributaria, deberán ser, únicamente, para el caso de importaciones y exportaciones, tal como lo establece el segundo párrafo del artículo 131 constitucional; los reglamentos, por su parte, se consideran fuente del derecho fiscal, ya que en éstos se señalan situaciones generales, impersonales y abstractas, por medio de las cuales

¹⁰Cfr. Margáin Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19a. ed., México, Porrúa, 2007, p. 45.

es de mayor entendimiento la aplicación de la norma tributaria¹¹. La jurisprudencia, al ser el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales¹², es fuente del derecho fiscal, pues de esta interpretación deriva, en gran medida, la creación de nuevas leyes fiscales, o bien, la modificación de alguna ya existente, es decir, el estudio que llevan a cabo los órganos jurisdiccionales, permite entender a las actuales normas tributarias, conociendo su alcance y sus limitaciones, de tal forma que la confrontación que se produce en los juzgados, produce una forma distinta de observar la norma, lo que a su vez permite la corrección a la ley, si es que esto fuese necesario.

La jurisprudencia tiene un papel primordial en lo referente al funcionamiento del sistema jurídico en México, puesto que le otorga coherencia y uniformidad, no obstante, para que ésta tenga fuerza legal es necesario que se posea una base jurídica, la cual se encuentra en el contenido del artículo 94 constitucional; en este punto conviene señalar que, el Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, y los Tribunales Colegiados de Circuito, tienen la facultad de emitir jurisprudencias.¹³

Cabe señalar, además, que la jurisprudencia se encuentra muy emparejada a la doctrina, pues ésta es la interpretación de la norma fiscal desde la óptica de investigadores y estudiosos del derecho fiscal¹⁴, la cual podría ser de ayuda al juzgador en los casos que se le presenten, de tal forma que la doctrina, utilizada por un órgano jurisdiccional, podría llegar a ser parte de la jurisprudencia.

Aunado a las fuentes ya señaladas, es importante tener en cuenta los principios generales del derecho, los cuales son enunciaciones de valor genérico que condicionan y orientan la comprensión del ordenamiento jurídico, tanto para su aplicación e integración, como para la elaboración de nuevas normas¹⁵; los principios generales del derecho tienen el

¹¹Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 5a. ed., México, Porrúa, 2011.

¹²García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 65a. ed., México, Porrúa, 2013, p. 68.

¹³Cfr. Mercado Nieto, Guadalupe de Monserrat, “Inobservancia del procedimiento de impugnación de la adopción por parte del adoptado en el Código de procedimientos Civiles del Estado de Puebla”, *Centro de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, 2022, p. 83.

¹⁴Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho... cit.*, p. 12.

¹⁵Reale, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Madrid, Pirámide, 1988, p. 50.

carácter de fuente del derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.¹⁶

Los principios generales del derecho se contemplan como verdades de tipo jurídico, que se aplican de manera general en la ciencia del derecho, por lo que todo juzgador puede tenerlos en cuenta al momento de interpretar la norma jurídica y llenar los espacios vacíos en éstas, con lo cual, al igual que la doctrina, en general, son susceptibles de ser aplicados en la creación de jurisprudencias, de ahí que sea factible considerarlas como fuentes del derecho fiscal.

1.1.2.1. El derecho fiscal en el contexto internacional.

México, al ser miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), ha suscrito diversos tratados internacionales que se enfocan en tratar de evitar que se cometa el delito de defraudación fiscal, al mismo tiempo que busca que las medidas en materia de comercio exterior no generen una carga excesiva para los contribuyentes, como es el caso de la doble tributación.

El estudio de fiscalidad internacional se encarga de identificar y dar solución a los problemas derivados de la imposición a la riqueza generada por sujetos nacionales fuera de sus fronteras territoriales, y por sujetos extranjeros en territorio nacional, así como a la interacción de diversos sistemas impositivos sobre un mismo capital y/o un mismo sujeto, es decir, aquellos problemas en materia tributaria surgidos en la esfera internacional¹⁷; en el caso de la carga tributaria a nivel internacional, es factible tener en cuenta el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el cual grava directamente las utilidades de los sujetos pasivos de la relación tributaria, en este sentido debe tenerse en cuenta quienes son sujetos de este impuesto.

El sujeto del impuesto son las personas físicas y jurídicas que residen en el territorio nacional, así como las personas físicas y jurídicas residentes en el extranjero que cuenten con

¹⁶De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 52.

¹⁷Mendoza López, Doris Teresita, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *Anuario mexicano de derecho internacional*, México, vol. 16, enero-diciembre 2016, http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525#fn18

establecimiento permanente en México o bien, que su fuente de ingresos proceda de fuentes de riqueza nacional.¹⁸

Es menester señalar que no existe una norma jurídica que regule el derecho tributario internacional, es decir, no existe una Constitución o norma fundamental del derecho fiscal internacional, de ahí que cada tratado tenga sus particularidades, además de ello, es de importancia tener presente que estos tratados son de tipo bilateral, por lo que cada uno de éstos se configura de manera distinta, a fin de satisfacer las necesidades de cada uno de los Estados contratantes, México, en este contexto, ha suscrito diversos tratados internacionales en materia tributaria, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- Acuerdo México-Filipinas para evitar la doble imposición en materia de ISR.
- Acuerdos de intercambio de información.
- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.
- Tratado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos Sobre la Renta.

Asimismo, México ha firmado tratados en materia tributaria con Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Austria, Belice, Brasil, Corea, Chile, Ecuador, Egipto, España, Estados Unidos de América, Filipinas, Francia, Hungría, India, Malasia, entre otros, de esta manera, resulta evidente que México busca evitar la doble tributación, a fin de no generar una imposición excesiva a los contribuyentes, al mismo tiempo que tiene como intención impedir que éstos eviten contribuir al gasto público.

1.1.2.2. El derecho fiscal en el ámbito nacional.

México cuenta con una amplia gama de leyes en materia fiscal, las cuales van desde el ámbito federal hasta el municipal, esto derivado de lo establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional, en el que se establece que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público en los tres niveles de gobierno.

¹⁸Cfr. Ediciones Fiscales ISEF, “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, *Fisco Agenda 2023*, 60a. ed., México, ISEF, 2023, Artículo 1º, p. 1.

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.¹⁹

No obstante, debido a que cada entidad federativa así como sus municipios, regulan la tasa de cada una de sus contribuciones de manera distinta, no es factible adentrarse en el estudio de contribuciones estatales y/o municipales, ya que ello reflejaría particularidades y no generalidades, así pues, se considerarán únicamente las leyes de impuestos federales, siendo las más importantes la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los cuales forman parte del federalismo hacendario, mismo que se configura como un pacto establecido por voluntades, hecho por participantes que tienen capacidad y libertad de ejecutarlo: entonces, quienes lo pacten son autónomos y la Federación es la conexión de entidades autónomas; sin esta característica no puede darse un sentido firme al pacto que los lleve a la forma de Federación.²⁰

Las mencionadas leyes regulan la aplicación del impuesto que su propio nombre señala, asimismo, les son de apoyo otros instrumentos, como el caso de sus propios reglamentos, el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF); cabe hacer mención de que el ISR grava las ganancias de capital tanto de ciudadanos como de extranjeros que residen en México, convirtiéndose de esta manera en la segunda mayor fuente de ingresos del Estado.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), por su parte, es un impuesto indirecto, ya que grava el consumo del sujeto y no sus ingresos, es decir, se enfoca en gravar por el volumen de adquisición y no el poder adquisitivo del contribuyente, en este sentido es importante tener en cuenta que no todos los productos se encuentran gravados por el IVA, como es el caso de los productos que integran la canasta básica y los medicamentos, entre otros, asimismo, es relevante señalar que este impuesto cuenta con dos tasas, la fronteriza que, como su nombre

¹⁹Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 31, pp. 94-95.

²⁰Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Porrúa, 1998, p. 5.

lo indica, es aplicable en la zona de la frontera del país, y la general, la cual se establece para el territorio nacional restante; el IVA es la tercera fuente de ingresos del país.

Por cuanto al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), se debe tener presente que, al igual que el IVA, es un impuesto que se genera por el consumo y no por el enriquecimiento que se genere con el producto o bien con el que se comercia; este impuesto se establece para bebidas con contenido alcohólico y cervezas, tabacos y cigarros, combustibles, refrescos, bebidas hidratantes y rehidratantes, así como botanas, helados, alimentos preparados con base en cereales, chocolates, etc., es decir, se enfoca en productos que no resulten de primera necesidad, excepto por el caso de los combustibles, razón por la cual, para este producto suele concederse apoyos económicos; es importante tener en cuenta que el que comercia con estos productos hace la función de retenedor del impuesto, para, posteriormente, hacérselo llegar al fisco federal, por lo que no se ve afectado en su esfera económica.

Nótese la combinación de impuestos que uno solo de los contribuyentes estaría pagando, ya sea que realice el pago de IVA e ISR, el pago de IVA e IEPS, el pago de ISR e IEPS, o el pago de ISR, IVA e IEPS, de tal forma que se puede observar una especie de pirámide contributiva, es donde el sujeto pasivo de la relación tributaria se encuentra soportándolo todo, y es sujeto de una cantidad excesiva de cobros, pues no se debe olvidar que estos son los impuestos federales más comunes, sin embargo, podría estar sujeto a otros pagos, como es el caso de las Aportaciones de Seguridad Social, y el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal (para el caso de Puebla), mejor conocido como Impuesto Sobre Nóminas, entre otros, de tal forma que el contribuyente puede sufrir un menoscabo excesivo en su esfera patrimonial.

1.1.2.3. Principios generales del derecho y su implicación en el derecho fiscal.

Los principios generales del derecho son enunciados que, pese a no ser parte de los ordenamientos jurídicos funcionan como base de los enunciados que en ellos se expresan; los principios en materia fiscal son necesarios para la imposición de las contribuciones, ya que esto impide que la autoridad en materia hacendaria aplique de manera indebida los

tributos y, por lo tanto, no llegue al abuso de poder en cuanto a la recaudación, con lo que se logra una mayor regulación, manejo y desenvolvimiento adecuado del Estado.

Los principios aplicables al derecho fiscal son: principio de comodidad, principio de economía, principio de certidumbre, principio de uniformidad, principio de generalidad, y principio de justicia.

- Principio de comodidad. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que resulte de mayor comodidad para el contribuyente, es decir, los plazos para dichos pagos deben establecerse con practicidad para el contribuyente, asimismo, deberían ser poco gravosos para el cumplimiento de la obligación.

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por tanto, deben escogerse fechas que sean propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.²¹

- Principio de economía. Las contribuciones realizadas por las personas físicas o jurídicas deben percibirse de tal forma que no afecten el gasto personal, al mismo tiempo que deben reducirse los gastos en la recaudación, así como todos aquellos que no aporten un beneficio a la población.

Los impuestos no pueden eliminar de la bolsa o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor de la que ingresa en el tesoro público.²²

- Principio de certidumbre. Todos los impuestos deben estar regulados por la ley, señalándose el tiempo de cobro, la fecha de pago y los sujetos que están obligados, y todos estos datos deben ser claros y precisos, de tal forma que no exista ambigüedad sobre el impuesto y, por lo tanto, no se contemple como arbitrario.²³

Al señalarse los elementos de los impuestos se precisa el contenido de cada uno, con lo que se impide que la autoridad aplique su contenido en perjuicio del contribuyente.

²¹Margáin Manatou, Emilio, *Introducción... cit.*, p. 38.

²²De la Garza, Sergio, *Derecho financiero... cit.*, p. 406.

²³Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios... cit.*, pp. 69-70.

- Principio de uniformidad. Este principio refiere que todas las personas deben ser iguales ante el mismo impuesto, de tal forma que no se puede aplicar de manera distinta a los sujetos, así, en teoría, a mayor capacidad contributiva, mayor impuesto.

Si el pago del impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran en una misma situación, si dos impuestos iguales derivan de distinta fuente, el monto a pagar por cada sujeto deberá ser distinta.²⁴

- Principio de generalidad. El impuesto debe comprender a todas las personas que coincidan en la misma norma legal, por lo que, si la norma jurídica es general, las contribuciones también deben serlo.

Están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas o jurídicas, 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 de que se trate.²⁵

- Principio de justicia. Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de los cuales gozan bajo protección del Estado; de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos.²⁶

Los sujetos que cuenten con mayor riqueza deben pagar una mayor cantidad de impuestos, de esta forma, se busca el equilibrio entre el ingreso y la riqueza, y teniendo en cuenta que la justicia se considera como dar a cada cual lo que le corresponde, es notorio que se busca la igualdad entre todos los sujetos, figurándose así una justicia contributiva.

Cada uno de estos principios es, por sí mismo, de gran importancia, pero el conjunto de todos ellos resalta la necesidad de que existan principios en materia tributaria, pues de esta

²⁴Cfr. Margáin Manatou, Emilio, *Introducción... cit.*, p. 27.

²⁵Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho... cit.*, p. 248.

²⁶De la Garza, Sergio, *Derecho financiero... cit.*, p. 404.

manera se logrará que las contribuciones sean adecuadas y efectivas, sin violentar los derechos de los contribuyentes ni ser arbitrarios en ningún sentido.

1.2. La potestad tributaria del Estado.

La potestad tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones respectivas; en este orden de ideas se tiene que la potestad tributaria que esencialmente emana del poder legislativo en México se presenta tanto en la federación como en los estados.²⁷

Cuando se habla de la potestad tributaria, se hace referencia a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye que los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento; en el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.²⁸

Así pues, la potestad tributaria del Estado se entiende como su capacidad para exigir el cumplimiento obligatorio de las contribuciones, su recaudación, y el manejo del gasto. Esta facultad que es exclusiva del Estado se ejerce, en primera instancia, por medio del poder legislativo, ya que éste es el encargado de expedir las leyes que se encargan de establecer los impuestos y, por ende, los elementos de cada uno de éstos.

Además, también se puede señalar la intervención del poder ejecutivo y el poder judicial, el primero por su función de aplicar las leyes en materia tributaria, e incluso, cuando la ley se lo permite, dirimir controversias entre la administración y el gobernado, en tanto que el segundo es el encargado directo de dirimir las controversias surgidas entre la administración y los gobernados, enfocándose en la legalidad o constitucionalidad de las cargas tributarias que se imponen en las normas jurídicas.

²⁷Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, México, ISEF, 2005, pp. 22-23.

²⁸Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios... cit.*, p. 43.

La potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para lograr esto, el Estado tiene facultades de legislación, reglamentación, aplicación, jurisdicción y de ejecución que lleva a cabo por medio de los tres poderes de la Unión, cada cual de acuerdo con su propia competencia²⁹; tales facultades se encuentran establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 31, fracción IV; 73, fracciones VII, VIII, XVIII, XIX y XXIX; 115, fracción IV; 117, fracciones de la IV a la IX; 118, fracción I, y 124.

El artículo 31, fracción IV *supra*, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, en los tres niveles de gobierno; el artículo 73, en las fracciones señaladas, establece que el Congreso tiene facultad para decretar contribuciones en materia de comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales señalados en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 del mismo ordenamiento, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados de manera directa por la federación, así como impuestos especiales relativos a energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrado, gasolina y otros productos derivados de petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, así como la producción y el consumo de cerveza, en tanto que el artículo 115, en su fracción IV establece la facultad que poseen los municipios para administrar sus recursos, conformados por contribuciones, rendimientos de los bienes de su pertenencia y otros ingresos.

El artículo 117, en las fracciones IV a IX señala que los estados no podrán gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen el territorio, concretar de manera directa o indirecta obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, es decir, no pueden establecer convenios internacionales, tampoco les es permitido gravar la producción, acopio o venta de tabaco de manera distinta a la que el Congreso de la Unión indique; asimismo, el artículo 118 en su primera fracción señala que los estados no podrán establecer derechos de tonelaje, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones; el artículo 124 del mismo ordenamiento establece que las facultades que no se concedan de manera expresa a los funcionarios federales se tendrán como reservadas a los estados.

²⁹Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho... cit.*, p. 6.

Como puede observarse, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su contenido la participación de cada uno de los niveles de gobierno en lo relativo a la recaudación de las contribuciones, de tal forma que se configura al Estado como un todo, el cual delega sus actividades a terceros, mismos que son considerados como sus partes, siendo muy similar a la manera en que llegan a manejarse las empresas, las cuales se dividen en diversas áreas para asegurar el mejor aprovechamiento de todos sus miembros, pero siempre con la mira puesta hacia un mismo fin.

1.2.1. Clasificación de los ingresos del Estado.

Los ingresos son entendidos como valores que se vuelven un incremento del patrimonio de una persona o ente, en este caso, del Estado; dichos ingresos se obtienen a través de las recaudaciones que el Estado realiza por medio de las contribuciones que los mexicanos están obligados a aportar.

Los ingresos que derivan de los tributos y que el derecho mexicano retoma como contribuciones, son aquellos que impone el Estado en su calidad de Imperio, es decir, bajo el poder soberano y el yugo de su cobro coactivo³⁰; los ingresos del Estado se clasifican en: aprovechamientos, productos, crédito público, contribuciones y sus accesorios.

Los aprovechamientos son, de acuerdo con el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación (CFF), los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, que sean distintos de las contribuciones, de los derechos de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal; por lo tanto, se reciben en forma de recargos, intereses moratorios, multas o como cualquier ingreso que no se clasifique como impuestos, derechos o productos; los productos, por su parte, se definen como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.³¹

³⁰Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios... cit.*, p. 33.

³¹Ediciones Fiscales ISEF, "Código Fiscal de la Federación", *Fisco Agenda 2023*, 60a. ed., México, ISEF, 2023, Artículo 3°, p. 3.

Ahora bien, los créditos públicos se entienden como aquellos provenientes de financiamiento a las que el Estado se ve en la necesidad de recurrir como adicional a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes³², en tanto, las contribuciones son las prestaciones de dinero o en especie que se han establecido en las leyes, son de carácter unilateral, y se encuentran a cargo de personas físicas y jurídicas, con la intención de sufragar los gastos públicos, siempre que se encuentren en las situaciones previstas en las leyes aplicables.³³

En tanto que sus accesorios son los recargos, sanciones, indemnizaciones y gastos de ejecución que se generan como resultado del incumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, consistente en el entero de impuestos³⁴; los accesorios como el propio nombre lo señala, son parte de un concepto principal, en este caso, los accesorios se convierten en parte de las contribuciones, por lo que la suerte de éstas será la misma que la de aquellos. Los recargos son las cantidades que han de pagarse al fisco, adicionalmente del monto original de la contribución no cumplida en tiempo y forma, es decir, se tendrá que cubrir el impuesto no enterado más un monto adicional que se calculará con base en la tasa que corresponda de acuerdo con lo que la ley en la materia establezca³⁵. Las sanciones o multas son imposiciones que el fisco le señala al contribuyente no con la finalidad de recaudar, sino con la intención de “educarlo” en cuanto a su obligación de contribuir al gasto público.³⁶

Las indemnizaciones, por su parte, surgen de la imposibilidad para el fisco de cobrar un cheque expedido por el contribuyente, derivado de lo cual, de acuerdo con lo señalado en el párrafo séptimo del artículo 21 del CFF, el contribuyente deberá aportar un 20% adicional del valor establecido en dicho documento; asimismo, los gastos de ejecución son las erogaciones que la autoridad requiere llevar a cabo para ejercer sus facultades coactivas, a fin de lograr que el contribuyente cumpla con sus obligaciones en materia fiscal.

De los distintos ingresos del Estado, las contribuciones son las que generan la mayor cantidad, debido a dos motivos principales, el primero es que las contribuciones se establecen

³²Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho... cit.*, p. 92.

³³Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho... cit.*, p. 154.

³⁴Cfr. Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 2º, p. 2.

³⁵Cfr. Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho... cit.*, p. 161.

³⁶Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho... cit.*, p. 186.

para todas las personas físicas y jurídicas, y aunque en distintas formas y por diferentes causas, nadie está exento de las contribuciones, ya sea de manera directa o de forma indirecta; y el segundo, la gran cantidad de normas jurídicas que establecen una extensa gama de contribuciones, lo que permite que se recauden grandes sumas de dinero por medio de éstas.

1.2.1.1. Principios jurídicos de las contribuciones.

El sustento jurídico de las contribuciones y, por ende, de sus principios, se encuentra en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM; los principios que se señalan en dicho numeral son: legalidad, obligatoriedad y generalidad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad, además de la capacidad contributiva.

- Principio de legalidad.

Se entiende como el hecho de que toda relación existente entre el Estado y los gobernados debe tener una base legal, en donde puede señalarse el principio *nullum tributum sine lege*, de tal forma que la autoridad no puede realizar imposición de cargas tributarias si no se establece en una norma jurídica previa, por lo que el contribuyente se encuentra obligado a cumplir únicamente con aquellos deberes que las normas vigentes le establezcan³⁷; en la Constitución se establece este principio en el artículo 31 fracción IV, lo cual se entiende de la frase “que dispongan las leyes”, con lo que se hace referencia al hecho de que las leyes de la materia darán la pauta a seguir respecto de la aplicabilidad de las obligaciones y, en su caso, de las sanciones a las que deba responder el contribuyente.

Así pues, es notorio que debe existir un sustento jurídico para la actuación de la autoridad, con lo que el contribuyente obtiene una garantía de seguridad, a fin de que la autoridad no se maneje de manera arbitraria, es decir, que sólo tenga las facultades que las normas jurídicas le establecen, lo cual es aplicable también en lo relativo al sujeto, base, y tasa o tarifa de cada uno de los impuestos, con lo que el contribuyente se encontrará en la obligación de aportar al gasto público de acuerdo con lo establecido en las leyes y, únicamente, en los casos que le sean aplicables.

³⁷Cfr. Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho... cit.*, pp. 252-254.

- Obligatoriedad de las contribuciones.

Se desprende del mismo artículo 31 constitucional, fracción IV, en el que se establece que “es obligación de los mexicanos...”, de tal forma que no queda lugar para la ambigüedad, el precepto en cita señala que todos los ciudadanos que se ajusten a cada uno de los supuestos legales se encuentran en la obligación de contribuir al gasto público, motivo por el cual la autoridad tiene la potestad de exigir el pago de estas contribuciones; las contribuciones son una obligación de carácter público, vinculada con el principio de generalidad, por lo que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis previstas por la ley tributaria debidamente expedida por el Estado, de manera automática, adquiere la obligación de cubrir el impuesto que corresponda, dentro del plazo que en la misma norma se establezca.³⁸

Es importante tener en cuenta que la obligatoriedad no se ubica sólo en la razón de deber por cuenta de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino que se ubica como una verdadera obligación pública, por lo que su omisión es motivo de consecuencias para los particulares toda vez que se ubique el supuesto de incumplimiento de las obligaciones que éstos tienen a su cargo dentro del plazo que la ley establece para dicho efecto, por lo tanto, la autoridad podrá hacer uso de métodos coactivos para exigir que se cubra el monto que el contribuyente ha dejado de proporcionar al fisco.

- Principio de generalidad.

Se refiere a que todo sujeto que se encuentre en las hipótesis previstas por las leyes debe cumplir con la obligación que se impone por ésta, de tal forma que nadie puede quedar exento de dicha obligación, pues de lo contrario se estaría en contra de este principio; la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.³⁹

El hecho de que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador, de tal forma que

³⁸*Ibidem*, p. 252.

³⁹Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho... cit.*, p. 29.

nadie estará exento del pago de las contribuciones; sin embargo, debe tenerse en cuenta que las personas que no tengan capacidad contributiva, es decir, que sólo perciban lo mínimo necesario para subsistir, también llamado “mínimo vital”, estarán exentas del pago de contribuciones.⁴⁰

- Principio de vinculación con el gasto público.

Se establece como la razón principal por la cual existe la obligación de las contribuciones, ya que se refiere a que éstas deben ser utilizadas en favor de la sociedad, ello a través del trabajo del Estado, para lograr la satisfacción de las necesidades de todos los mexicanos; es la principal justificación de la relación jurídico-tributaria ya que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones que haya efectuado, puesto que resultaría ilógico e infundado que el Estado exija de manera permanente a los contribuyentes que destinen parte de su riqueza sin percibir nada a cambio, debido a ello, se impone a los gobernantes la obligación de destinar las contribuciones de manera exclusiva a la satisfacción del gasto público, y de manera contraria, le brinda a los gobernados la autoridad moral de negarse a contribuir al gasto público cuando dicho gasto no es llevado a cabo.⁴¹

Este principio se encuentra sustentado de manera jurídica en la frase “contribuir para el gasto público”, la cual se encuentra insertada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, con lo que se entiende que todo valor monetario que los gobernantes perciban por concepto de contribuciones deberá ser destinado al gasto público, de tal forma que los gobernantes estarán en la obligación de informar a los contribuyentes el cómo se ha gastado el dinero que han aportado, es decir, se fundamenta la rendición de cuentas, asimismo, si se observara que los gastos realizados no son concordantes con lo que se establece como gasto público, se estaría ante una situación de inconstitucionalidad.

⁴⁰Cfr. Margáin Manatou, Emilio, *Introducción... cit.*, pp. 25-27.

⁴¹Cfr. Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho... cit.*, p. 267.

- Proporcionalidad y equidad.

Respecto de estos principios, debe tenerse en cuenta que se manejan de manera conjunta, y ambas se encuentran establecidas en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en el que se señala que las contribuciones se realizarán “de manera proporcional y equitativa”.

La proporcionalidad refiere que debe existir una distribución de cuotas, tasas o tarifas para cada una de las contribuciones que se establecen en las leyes fiscales, lo cual debe relacionarse con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, puesto que cada contribuyente debe aportar con base en su propia capacidad, es decir, aportará al fisco una parte justa y adecuada de su propia riqueza, por lo que no se le puede imponer una carga tributaria excesiva; la proporcionalidad es el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias que cada individuo (contribuyente) tiene, de acuerdo con su capacidad contributiva, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuran de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejan la proporción de las capacidades individuales para la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.⁴²

Ahora bien, en lo relativo al principio de equidad se refiere a la igualdad que las leyes tributarias deben otorgar en cuanto al tratamiento de todos los sujetos pasivos que se encuentren en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarios a toda noción de injusticia⁴³. La equidad implica el tratamiento justo a un individuo o caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere que sea adecuada a las circunstancias concretas, misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos.⁴⁴

⁴²Neumak, Fritz, *Principio de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 50.

⁴³Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho... cit.*, p. 254.

⁴⁴Cfr. De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 1999, pp. 267-269.

- Capacidad contributiva.

Se refiere a la responsabilidad económica de cada individuo, con base en sus ingresos, es decir, deberá aportar con relación a su nivel de enriquecimiento, el cual deriva de los actos o actividades que cada contribuyente realice a fin de obtener ganancias.

Debe tenerse en cuenta que la capacidad contributiva no es la misma que la capacidad económica, ya que para que exista capacidad contributiva debe existir un enriquecimiento por medio de ingresos, de tal forma que este principio podría ser el más importante de todos los mencionados, puesto que, derivado de la capacidad contributiva se crea la imposición de los impuestos, lo cual se refiere a la capacidad de enriquecimiento de los individuos.

En este sentido se debe tener en consideración que, si los sujetos pasivos de la relación tributaria obtienen sólo los valores mínimos para su subsistencia, no es posible que se les genere una carga contributiva, cuestión contraria a aquellos que obtienen grandes sumas, los cuales, por ende, tendrán la obligación de contribuir fuertemente, ya que su capacidad contributiva es mayor; lo contrario atentaría al principio de justicia.

1.2.1.2. Características de las contribuciones.

Para que las contribuciones puedan ser señaladas como tales, deben cumplir con ciertas características: naturaleza jurídica, aportación pecuniaria, obligación conforme a la ley, finalidad, justicia y, por supuesto, su aplicación de manera personal.

- Naturaleza jurídica.

Las contribuciones son prestaciones impuestas por el Estado, y son exigibles en numerario; se habla de su naturaleza jurídica al recordar que se establecen desde la Constitución, en donde se señalan como obligaciones por parte de los mexicanos, al mismo tiempo que se establece que las leyes regulatorias de la relación jurídico-tributaria deberán provenir del Congreso de la Unión. Bajo este tenor es necesario señalar que la ley establece, de manera expresa, que será la Cámara de Diputados la que dé origen al proceso legislativo de estas normas jurídicas, exceptuando los casos en que surja una situación de emergencia que coloque en peligro de gravedad a la seguridad nacional, y cuando el Ejecutivo, por conducto

del Legislativo, sea autorizado para dictar leyes que se enfoquen en la regulación de la economía del país y del comercio exterior.

- Aportación pecuniaria.

Se dice que las contribuciones son de aportación pecuniaria ya que se establecen en una cantidad en dinero, de tal forma que se excluye la posibilidad del pago del impuesto en especie, volviendo entonces al dinero el medio esencial de las contribuciones, salvo en casos excepcionales en los que se entreguen los bienes del contribuyente como forma de pago, siempre y cuando se haya realizado de manera previa la cuantificación del valor en numerario de dichos bienes.

- Obligación conforme a la ley.

Las contribuciones son obligaciones conforme a la ley ya que nacen cuando el sujeto pasivo se ubica en alguna de las hipótesis previstas en las leyes tributarias, es decir, resulta necesario que, previamente, existiere una ley, de ahí que la obligación surja de ésta; la inexistencia de una norma jurídica tributaria específica impediría que se señalase una obligación hacia los contribuyentes.

- Finalidad.

Como se ha señalado anteriormente, la finalidad de las contribuciones es el proporcionar al Estado los recursos suficientes para satisfacer las necesidades de la colectividad, es decir, las contribuciones se establecen para sustentar el gasto público, por lo que si el Estado realiza erogaciones que no tengan dicha finalidad tendría que considerarse un acto inconstitucional.

- Justicia.

Al hablar de justicia de las contribuciones, debe señalarse la proporcionalidad y la equidad, con lo que se podría considerar que las contribuciones son justas, ya que no se le impondrá un pago excesivo a sujeto alguno, sino que las contribuciones que realicen deberán estar apegadas a su capacidad contributiva y no por encima de ésta (proporcionalidad), por lo que todos los sujetos que se encuentren en la misma situación pagarán el impuesto de la misma manera, lo que se traduce en la equidad contributiva.

- Aplicación de forma personal.

Ésta se entiende del hecho de que la relación jurídico-tributaria vincula al sujeto pasivo y al Estado cuando se actualice cualquiera de las hipótesis previstas en la ley, volviendo al contribuyente como el obligado de la contribución sin tener la oportunidad de turnársela a un tercero, es decir, las contribuciones se deben realizar de manera personal.

Así pues, las contribuciones son aportaciones económicas a las que se encuentran obligados los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria que se ubiquen en alguna de las hipótesis establecidas en las leyes tributarias, asimismo, debe tenerse en cuenta que, dichas contribuciones deben destinarse al gasto público, debidamente establecidas y, por ende, reguladas por una ley, la cual establecerá los elementos de cada una de éstas.

1.2.1.3. Clasificación de las contribuciones.

Las contribuciones, como ya ha sido señalado, son montos que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria están obligados a proporcionar al Estado, con la finalidad de solventar el gasto público; de acuerdo con el artículo 2° del CFF las contribuciones se clasifican en impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, y derechos; las contribuciones de mejoras son los montos que las personas físicas y jurídicas perciben como beneficios directos derivados de las obras públicas⁴⁵. Este tipo de contribuciones gravan la utilidad de una obra realizada por el Estado tomando como base el beneficio o coste derivado de tal obra para cada ciudadano⁴⁶, así pues, las contribuciones de mejoras surgen por las modificaciones positivas que el Estado realice al entorno, y que sean objeto de beneficio directo para el contribuyente, de tal forma que este tipo de contribuciones se puede considerar en efecto escalonado, ya que el contribuyente otorga parte de su patrimonio para que el Estado mejore el entorno en el que se encuentra establecido y, posteriormente, tendrá que otorgar otra parte de sus ingresos por verse beneficiado por la mejora que se haya logrado con su contribución inicial.

⁴⁵Cfr. Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 2°, p. 2.

⁴⁶Venegas, Sonia, *Derecho fiscal, parte general e impuestos federales*, 2a. ed., México, Oxford, 2018, p. 87.

Las aportaciones de seguridad social, por su parte, son contribuciones que se establecen por conducto de ley, las cuales se encuentran a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley reguladora en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien de manera especial por servicios de seguridad proporcionados por el mismo Estado⁴⁷; las aportaciones de seguridad social no pueden identificarse con los derechos, debido a que el pago de los derechos queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa, mientras que éstas no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado.⁴⁸

Los derechos como tipo de contribución son aquellas establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento del dominio público de la Nación, así como por percibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos; también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.⁴⁹

Los derechos son contribuciones que sólo pueden gravar un servicio realizado por el Estado, tomando como base el beneficio o coste derivado de éste para cada ciudadano⁵⁰; estos derechos son cobrados por el Estado como contraprestación por el uso o aprovechamiento que el contribuyente realiza de los bienes o servicios que el Estado le proporciona, por lo tanto, el monto de la contribución debe guardar relación directa con los beneficios que se obtengan por dicho bien o servicio, asimismo, debe tenerse en cuenta que el contribuyente puede o no adquirir el bien.

Respecto de los impuestos se tiene que éstos son contribuciones establecidas en la ley, las cuales deben pagar las personas físicas y jurídicas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho que se prevé en ésta⁵¹; los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado: cubrir los gastos de guerra, entre otros, y se concedieron a

⁴⁷Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 2°, p. 2.

⁴⁸Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 88.

⁴⁹Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 2°, p. 2.

⁵⁰Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 86.

⁵¹Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 2°, p. 1.

petición de los soberanos; sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la hacienda pública.⁵²

Son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas⁵³; son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y jurídicas, para cubrir los gastos públicos.⁵⁴

Los impuestos son el tributo que se establece sobre los sujetos debido a la valorización política de una manifestación de riqueza objetiva o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas⁵⁵; prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla cuando éstas realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁵⁶

Son las contribuciones que gravan cualquier manifestación de capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa⁵⁷; también pueden entenderse como contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y jurídicas que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma, y son distintas de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.⁵⁸

Los impuestos son la carga contributiva que el Estado impone a los gobernados, en los casos en que éstos realicen actos que, de acuerdo con la norma jurídica, reflejen capacidad de enriquecimiento, o bien, la existencia de riqueza propiamente dicha, por lo que se entiende

⁵²Von Eheberg, Karl Theodor, *Compendio de Hacienda Pública*, trad. de Federico Ruiz Koenig, México, América, 1945, p. 80.

⁵³Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 19a. ed., México, Porrúa, 1977, p. 33.

⁵⁴Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho... cit.*, p. 352.

⁵⁵Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Argentina, Cangallo, 1996, p. 255.

⁵⁶Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, España, Edersa, 1991, p. 190.

⁵⁷Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 86.

⁵⁸Ediciones Fiscales ISEF, "Código... cit.", Artículo 2°, p. 2.

que el sujeto cuenta con los recursos suficientes para realizar aportaciones al gasto público, que, como lo señala la norma jurídica, es la finalidad de la recaudación de los impuestos; los impuestos, por su ámbito de aplicación se clasifican en: federales, estatales y municipales; por cuanto a su forma de aplicación se tienen los directos y los indirectos, como es el caso del ISR que grava directamente a los ingresos, y el IVA que grava el consumo.

1.2.1.4. Elementos de las contribuciones.

Las contribuciones, para ser consideradas legales, no pueden establecerse de manera arbitraria, sino que, como ya ha quedado señalado con anterioridad, deben estar establecidas en una ley, siendo ésta la causa de aquellas, lo cual se convierte en el primero de los elementos de las contribuciones, la causa, a ésta se suman cuatro elementos más, que son: sujeto, objeto, base, y tasa o tarifa.

El sujeto es el contribuyente obligado a realizar aportaciones al gasto público, en este sentido, se considera al contribuyente como la persona física o jurídica que realiza el hecho que origina el pago, debe tenerse en cuenta que existen dos tipos de contribuyentes, el contribuyente de derecho y el de hecho; el contribuyente de derecho es aquel que, ante la ley, se encuentra obligado a hacer el entero de dicho impuesto, en tanto que el contribuyente de hecho es aquel que, materialmente hablando, soporta la carga tributaria⁵⁹, lo cual se puede observar en el caso del Impuesto al Valor Agregado donde el contribuyente de derecho, si bien entera el impuesto al fisco federal, delega la carga monetaria a sus clientes, los cuales son, de forma material, los sujetos que, efectivamente, están realizando el pago.

No obstante que, en la práctica, se distinguen estos dos tipos de contribuyentes, ante la ley sólo los primeros son sujetos de derechos y obligaciones, en este sentido conviene tener en cuenta que las personas físicas y jurídicas están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.⁶⁰

El objeto, por su parte, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente, es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie,

⁵⁹Cfr. Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 95.

⁶⁰Ediciones Fiscales ISEF, “Código... *cit.*, Artículo 1º, p. 1.

para que pueda hacer frente a sus funciones de derecho público⁶¹; el objeto de las contribuciones es la manifestación de la capacidad económica que se tendrá como sustento para ubicarse en la hipótesis del pago de un tributo; por tanto, se refiere al hecho o situación que la ley tributaria somete a gravamen, conocer el objeto de las contribuciones permite identificar con precisión la naturaleza de éstos⁶², asimismo, podría señalarse el objeto como el motivo por el cual el sujeto se encuentra obligado al pago de los impuestos atribuibles a su persona, en virtud de sus ingresos y el origen de éstos.⁶³

Así pues, el objeto de las contribuciones es el hecho que cada una de las leyes en materia tributaria establece como razón generadora del impuesto, cabe resaltar que, cada una de estas normas establece un propio objeto, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta, el cual señala como objeto al ingreso obtenido por el contribuyente; y el Impuesto al Valor Agregado, que contempla actos o actividades como el hecho generador de la contribución.

La base se considera como el punto de partida para establecer la cuantía de la contribución que cada uno de los sujetos deba aportar al gasto público, sobre la base se aplica la tasa o tarifa que, de acuerdo con lo establecido en cada norma, deba utilizarse, y con ello, se obtiene el monto a pagar por cuenta del contribuyente; la base de las contribuciones se encuentra representada por la cantidad o criterio que la ley considera para determinar el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea, el contribuyente, misma que puede ser sobre el valor total de las actividades o monto de los ingresos percibidos; a la que se le aplica, la tasa, cuota o tarifa.⁶⁴

Así pues, la base de las contribuciones resulta de gran importancia, pues dependiendo de ella, se fijará la cantidad de ingresos que el contribuyente deberá participar al fisco, de ahí que, a mayor base, mayor impuesto, lo que origina que los contribuyentes busquen la manera de disminuir la base. En tanto, la tasa o tarifa es el elemento de la contribución que se aplica sobre la base gravable o liquidable para determinar el importe de la obligación tributaria

⁶¹Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho... cit.*, p. 225.

⁶²Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I., p. 35.

⁶³Martínez Cifuentes, Abimael, “Propuesta de Implementación de Impuesto Único Federal”, *Universidad Alva Edison*, México, 2018, p. 19.

⁶⁴Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho... cit.*, p. 158.

principal⁶⁵; la tasa es el porcentaje que una persona obligada al pago de impuestos deberá destinar para cumplir con dicha obligación, es decir, el porcentaje de los ingresos que sean objeto del impuesto, que el sujeto del impuesto deberá destinar al gasto público⁶⁶, dependiendo de la contribución de que se trate, se puede observar una tasa fija o tarifas variables, el IVA, por ejemplo, se ubica en una tasa fija del 16%, exceptuando la zona fronteriza, en tanto que el ISR se fija de acuerdo con tarifas variables, las cuales dependen directamente del monto de ingresos que obtenga cada contribuyente.

Es importante señalar que la tarifa se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, que se establecerán sobre la base, a fin de determinar la contribución a pagar por parte del contribuyente⁶⁷; respecto de las tasas, es relevante referir que existen tasas específicas o porcentuales y tasas fijas o variables.

Las tasas específicas son aquéllas que no toman en consideración el valor del objeto y se basan en una unidad de medida, las tasas porcentuales, como su nombre lo indica, se establecen de acuerdo con un porcentaje de la base.

Las tasas fijas son aquéllas que no se alteran, es decir, permanecen siempre igual, sea cual fuere el monto de la base, en contraposición, la tasa variable se modifica debido a la base, de tal forma que entre mayor sea la base mayor será la tasa.

Estas tasas variables se clasifican en progresivas y regresivas, se consideran progresivas porque aumentan en la medida en que aumenta la base gravable, este tipo de tarifa es la favorita del legislador tributario en cuanto a los impuestos directos, ya que se considera que es la que mide mejor la capacidad contributiva, en virtud de que cuantifica la obligación tributaria de forma individualizada.

Por su parte, las tarifas regresivas son consideradas así porque, al aumentar la base, disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación del tributo.⁶⁸

Así pues, con independencia del tipo de tasa o tarifa que sea aplicable al impuesto en cuestión, siempre se hablará de un porcentaje de la base como el pago de la contribución de que se trate, de acuerdo con lo que cada una de las leyes en materia fiscal establezca en su contenido. Tal como ha sido señalado, el derecho fiscal en México se fundamenta en

⁶⁵Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 102.

⁶⁶Cfr. Martínez Cifuentes, Abimael, "Propuesta de... cit.", p. 23.

⁶⁷Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho... cit.*, p. 158.

⁶⁸Venegas, Sonia, *Derecho fiscal... cit.*, p. 102.

principios normativos señalados en la máxima ley mexicana, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, existen diversas fuentes del derecho fiscal, como es el caso de los tratados internacionales de los que México es parte, así como leyes reglamentarias, los principios generales del derecho, la jurisprudencia y la doctrina, entre otros; asimismo, es de resaltar que el derecho fiscal establece la obligación de pagar impuestos, por parte de las personas físicas y/o morales que se encuentren en alguno de los supuestos que las leyes fiscales establezcan, al mismo tiempo que, aunque no de manera expresa, la Constitución señala la obligación del Estado de hacer uso adecuado de los bienes obtenidos por medio de las contribuciones realizadas por los sujetos pasivos de la relación fiscal.

Teniendo en cuenta lo antes descrito, es necesario resaltar que las contribuciones serán legales únicamente en los casos en que se encuentren establecidas en las leyes fiscales vigentes, sin embargo, el hecho de que este supuesto se encuentre satisfecho no implica que las contribuciones puedan ser establecidas y/o aplicadas de manera tal que afecten los derechos e intereses de los contribuyentes, máxime cuando se hace referencia a los derechos humanos, los cuales si bien se han considerado por algunos tratadistas como derechos relacionados con cuestiones civiles, penales e incluso administrativas, no se han considerado fuertemente en el ámbito fiscal, sin embargo, al ser derechos inherentes a todas las personas y, tomando en cuenta que los contribuyentes son personas, es evidente que en el derecho fiscal se debe considerar su contenido.

Capítulo II. El principio de igualdad y el acceso a la justicia, y su importancia en el derecho fiscal.

Sumario: 2.1. La validación de los derechos humanos en el ámbito fiscal; 2.2. El principio de igualdad; 2.2.1. Concepto de principio de igualdad; 2.2.2. Sustento jurídico del principio de igualdad; 2.2.3. El principio de igualdad y su relevancia en el derecho fiscal; 2.3. El acceso a la justicia; 2.3.1. Aceptaciones de acceso a la justicia; 2.3.2. Fundamento jurídico del acceso a la justicia; 2.3.3. El acceso a la justicia y el defensor público en materia fiscal; 2.3.4. Vulneración al acceso a la justicia en el ámbito fiscal; 2.4. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 2.4.1. Contexto de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 2.4.2. Aspecto jurídico; 2.4.3. Servicios proporcionados; 2.4.4. La violación al principio de igualdad generada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

*A una justicia solidaria corresponde también
una igualitaria aplicación de impuestos.
Thomas Hobbes.*

La Nación mexicana se ha constituido con base en la aplicación igualitaria de las normas jurídicas y, por ende, de la protección y sanciones que éstas establecen, lo cual, necesariamente, requiere que se cumpla el precepto constitucional que señala que todos los hombres y las mujeres son iguales ante la ley, de ahí que no pueda discriminarse a sujeto alguno, es decir, se debe cumplir con el principio de igualdad.

Partiendo de dicho principio es factible considerar que todos los sujetos pueden alcanzar una verdadera justicia, de ahí que sea importante tener en consideración el principio de acceso a la justicia, ya que si todos los sujetos deben ser tratados de la misma manera, lo lógico es considerar que todos deben tener un verdadero acceso a la justicia, para lo cual, el Estado, en los casos que sean necesarios, proporciona defensores públicos, y para el caso de la materia fiscal, el defensor público es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), sin embargo, este organismo no proporciona el mismo servicio a todos los sujetos, ello dependiendo del asunto que el contribuyente le presente, y más específicamente, de la cuantía del asunto; teniendo en cuenta lo antes señalado, es claro que el principio de igualdad y el acceso a la justicia, en cuanto a la materia fiscal, no se cumplen en su totalidad, lo cual motiva la necesidad de estudiar estos principios y su aplicabilidad en dicha materia.

2.1. La validación de los derechos humanos en el ámbito fiscal.

Los derechos humanos, como ya ha sido señalado con anterioridad, son derechos inherentes al ser humano, es decir, en tanto que existe la persona, existen estos derechos y, por tanto, su aplicación debe validarse en todo momento, con independencia del hecho que se le impute, como es el caso de la presunción de inocencia que señala que nadie se tendrá como culpable

de un hecho en tanto que esta postura no sea dictada por un órgano jurisdiccional competente para tal caso; o bien, el debido proceso, sin el cual no se puede considerar que la actuación de las autoridades hayan sido ejecutadas de manera adecuada, además, huelga decir, estos derechos se concatenan con el derecho de acceso a la justicia.

Esto es importante en el sentido de que, en 2002, la Corte Interamericana de Derechos Humanos determinó que se configuró la violación a los derechos humanos en materia tributaria, a través de la siguiente aseveración:

“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.”⁶⁹

De esta manera se puede señalar que, con independencia de la materia de que se trate, los derechos humanos deben validarse en todo momento y para todos los sujetos, puesto que lo contrario atentaría contra el artículo 1º de la norma rectora de los Estados Unidos Mexicanos, no obstante, cabe señalar, la aplicación de los derechos humanos en materia fiscal aún se encuentra lejos de concretarse de manera efectiva, no obstante, cabe resaltar que, en

⁶⁹Vela Peón, Antonio Alberto, “Derechos humanos y tributación en México”, *Derechos Humanos*, México, 2012, p. 8, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

materia fiscal como en muchas otras áreas del derecho, se cuenta con el juicio de amparo como medio de protección de la justicia para los contribuyentes, esto es factible al tener en cuenta que, pues el hecho de que los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se encuentra por fuera de lo que tradicionalmente se ha considerado el apartado de la protección de las garantías individuales ahora denominados derechos humanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió, a principios de los años 60, sostener que la violación de dicho artículo sí constituye una violación a las garantías de los contribuyentes, de tal suerte que con esta postura se garantizaba la procedencia del juicio de amparo contra leyes que imponen contribuciones y presuponen violaciones al artículo 31 constitucional⁷⁰, por supuesto, esta postura no señala de manera expresa la protección de los derechos humanos en materia tributaria, sin embargo, sí da la apertura para considerar la aplicabilidad de los derechos humanos en el ámbito fiscal.

Bajo este tenor, conviene tener presente que la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos generó aspiraciones para mejorar la interpretación jurisprudencial en favor del contribuyente, sin embargo, lejos de lo que se esperaba del actuar del juzgador, no fue satisfecha la expectativa de encontrar nuevos criterios jurisprudenciales alimentados por tratados internacionales sobre derechos humanos, salvo por la protección del derecho al mínimo existencial⁷¹, de donde se advierte que si bien es cierto se ha mejorado normativamente hablando la protección de los derechos de los contribuyentes, también es cierto que en el ámbito tributario, la protección de los derechos humanos aún tiene mucho camino por recorrer para que se concrete como una verdadera protección para los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

2.2. El principio de igualdad.

Considerando que el principio de igualdad es la antítesis de la discriminación, es claro que este principio busca que todos los sujetos se encuentren en la misma situación de protección

⁷⁰Mayer Serra, Carlos Elizondo, “La industria del amparo fiscal”, *Política y gobierno*, México, 2009, https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-20372009000200004

⁷¹Ríos Granados, Gabriela y Sánchez Gil, Rubén, “Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Manual de Derecho Fiscal*, México, UNAM, 2020, p. 19.

y/o sanción, según sea el caso, de acuerdo con lo establecido en las normas jurídicas aplicables para cada situación.

Es importante tener en cuenta que este principio se encuentra señalado en el cuerpo constitucional mexicano, de manera general, en los artículos 1° y 4°, y de manera específica, para el caso de la materia fiscal, en el artículo 31, sin embargo, ya que este último artículo se encuentra fuera de la protección especial de los derechos humanos, mismos que se ubican en los artículos 1° a 29 constitucional, el legislador ha considerado que no se violenta el principio de igualdad cuando se otorga un trato distinto a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, no obstante, teniendo en cuenta que se trata de igualdad tributaria, la cual deriva de las condiciones del sujeto (humano), es factible cuestionarse acerca de la decisión del legislador referente a dejar de observar la igualdad entre las personas cuando se trata de la materia tributaria.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los derechos humanos son de suma importancia para la vida en sociedad puesto que son preceptos que buscan la protección de la persona y su dignidad, esto es importante debido a que, a partir de la protección de la persona y su dignidad, los derechos humanos adquieren la potencia de la colectividad, al mismo tiempo que facultan a los individuos en cuanto a su participación en la sociedad, de suerte que se potencializa y facilita alcanzar sus aspiraciones en el orden individual y colectivo.⁷²

2.2.1. Concepto de principio de igualdad.

En el año 539 a.C., los ejércitos de Ciro el Grande, el primer rey de la Persia antigua, conquistaron la ciudad de Babilonia, sin embargo, fueron sus siguientes acciones las que marcaron un avance significativo para el hombre: liberó a los esclavos, declaró que todas las personas tenían el derecho a escoger su propia religión y estableció la igualdad racial; éstos y otros decretos fueron grabados en un cilindro de barro cocido en lenguaje acadio con

⁷²Cfr. Santacruz Fernández, Roberto y Santacruz Morales, David, “Reformas constitucionales: entre el minimalismo penal y la maximización de los derechos humanos”, en Esquivel, Gerardo, Ibarra Palafox, Francisco & Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *Cien ensayos para el centenario. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, t. 2: Estudios jurídicos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Instituto Belisario Domínguez, 2017, p. 436.

escritura cuneiforme; asimismo, en 1215, después de que el rey Juan de Inglaterra violara un gran número de leyes y tradiciones antiguas con que se había gobernado Inglaterra, sus súbditos lo forzaron a firmar la Carta Magna, la cual enumera lo que después vino a ser considerado como los derechos humanos, con lo cual se establecen principios de garantías legales e igualdad ante la ley.⁷³

Es por tanto que resulta de gran importancia atender el contenido de dicho principio, además, resulta imperante tener en cuenta que los derechos humanos incluyen este principio, el cual abarca diversas cuestiones, entre las que se ubica la situación económica del sujeto, de tal forma que no podrá tratarse de forma desigual a ninguna persona, sin importar su raza, religión, sexo, origen social o situación económica; este principio de igualdad forma parte, fundamentalmente, de una realidad que no es igual, y opera imponiendo un tratamiento igualitario a las personas que se encuentren en iguales circunstancias o, lo que es lo mismo, implica una prohibición general de trato desigual entre sujetos que se encuentren en situaciones iguales.⁷⁴

La igualdad designa un concepto relacional, no una cualidad de una persona, de un objeto (material o ideal), o de una situación, cuya existencia puede ser afirmada o negada como descripción de esa realidad aisladamente considerada; es siempre una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones; es siempre el resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de elementos (en el caso límite, al menos una dualidad), los “términos de la comparación”, entre los cuales debe existir al mismo tiempo alguna diversidad, aunque solo sea espacial y temporal, pues de otro modo, como es obvio, no cabría hablar de pluralidad; la diferencia, al menos numérica, entre los elementos comparados es condición de posibilidad del juicio de igualdad.⁷⁵

⁷³Unidos por los Derechos Humanos, “Los Antecedentes de los Derechos Humanos”, 2018, <https://www.unidosporlosderechoshumanos.mx/course/lesson/background-of-human-rights/the-background-of-human-rights.html>

⁷⁴Cerdá Martínez-Pujalte, Carmen María, “Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación”, *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerol*, Alemania, núm. 50-51, 2005, p. 195, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23276.pdf>

⁷⁵Rubio Llorente, Francisco, *La forma del poder. Estudio sobre la Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 640.

El artículo 1° constitucional consagra la prohibición de discriminar, en este sentido, la igualdad consiste en que las distinciones o diferencias de trato no pueden estar motivadas, en lo esencial, por criterios como la raza, la religión, el sexo, el origen social, etcétera; en términos generales, podría decirse que, en dicho precepto constitucional, el principio de igualdad implica la exclusión de todo trato desigual que no pueda justificarse constitucionalmente.⁷⁶

La noción de igualdad es un principio básico de los derechos humanos que garantiza el reconocimiento de prerrogativas inherentes a todas las personas, por su innegable condición humana; la idea de igualdad está siempre relacionada con la justicia, de tal forma que se reconoce al otro como igual, es decir, merecedor del mismo trato que cada individuo considera merecer, así pues, toda persona es igualmente digna que las otras y, por lo tanto, debe tener los mismos derechos frente al Estado; aquí aparece una noción de justicia que corre en paralelo con el principio de igualdad.⁷⁷

La igualdad no puede entenderse ni como una obligación de que todos los individuos sean tratados exactamente de la misma manera (igualdad no es identidad), ni tampoco, por el contrario, que se permita toda diferenciación (en cuyo caso se disolvería la misma idea de igualdad); la igualdad es un criterio de distribución de recursos por fuerza escasos; por eso se plantea siempre en contextos de reparto y de modo problemático (y por eso está asociada a la misma idea de justicia e incluso de derecho); es un criterio de lo que históricamente se postula generalmente como razonable para medir la legitimidad o ilegitimidad de una desigualdad jurídica de trato entre un conjunto de individuos dado, respecto de un criterio previamente determinado (*tertium comparationis*); en otras palabras, la idea de igualdad sirve para determinar, razonable y no arbitrariamente, qué grado de desigualdad jurídica de trato entre dos o más sujetos es tolerable; es por ello, constitutivamente, una técnica de control.⁷⁸

⁷⁶Fix-Fierro, Héctor, “Comentario al artículo 1° constitucional”, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y concordada*, 17a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 6.

⁷⁷Lovera de Salazar, Zoleida María, *et al.*, “Disertación sobre el Estado, democracia y derechos humanos”, *Revista de Ciencias Jurídicas y Políticas Unellez-Juri*, Venezuela, 2020, <http://revistas.unellez.edu.ve/index.php/rjuris/article/download/1118/1008/3911>

⁷⁸Rey, Fernando, “¿De qué hablamos cuando hablamos de igualdad constitucional?”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Madrid, núm. 45, 2011, pp. 168-169,

La igualdad en el contenido de la ley constituye un mandato al legislador y consiste en que las prescripciones del derecho deben tratar de la misma manera a los iguales y de diversa manera a los desiguales; la igualdad en la aplicación de la ley, por su parte, se refiere a la noción clásica de igualdad direccionada hacia el juzgador, consiste en que el órgano que ejerce jurisdicción debe tratar de la misma manera a lo igual y tratar de diversa manera a lo desigual; esto es factible de considerar como noción básica de igualdad en la aplicación de la ley.⁷⁹

El principio constitucional de igualdad es un elemento fundamental de los Estados democráticos de derecho, proyectándose sobre todos los dominios de la actividad estatal, en el ámbito tributario, asume una concreción específica, imponiendo no sólo la abolición de privilegios, sino también la construcción de un sistema tributario justo y armónico.⁸⁰

Así pues, este principio hace referencia a la imposibilidad de aplicar un trato discriminatorio a los sujetos que se encuentran en la misma situación, sin embargo, ello implica un trato desigual para aquellos que no se encuentran inmersos en el mismo supuesto, de tal forma que la igualdad no puede lograrse en todos los sentidos.

Pese a ello, es de considerarse que en el ámbito contributivo si bien no se maneja una igualdad plena, se busca lograr la máxima aplicabilidad de la igualdad, más ello no acontece cuando se trata de los créditos fiscales, donde la manera en que se trata al contribuyente será determinado por la cuantía de dicho crédito, lo cual es violatorio del mencionado principio, pues si bien la deuda puede ser distinta, en el fondo no deja de tratarse de la misma situación jurídica, es decir, del crédito fiscal que el Estado exige al contribuyente, cualquiera que sea la suma adeudada, lo cual deriva de la situación económica del contribuyente, convirtiéndose así en discriminación por situación económica, por supuesto, en este punto cabe señalar que el principio de igualdad busca otorgar una protección especial a los sujetos menos

<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:HnzkAPShi8J:https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/download/529/619+&cd=17&hl=es-419&ct=clnk&gl=mx>

⁷⁹Díaz García, Iván, “Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, iusfundamentalidad y consecuencias”, *Ius et Praxis*, Chile, vol. 18, núm. 2, 2012, https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122012000200003#29, pp. 41-42

⁸⁰Pitten Velloso, Andrei, “El principio de igualdad tributaria, de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición”, España, Universidad de Salamanca, 2008, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=4650231>

favorecidos, por lo que se ha enunciado que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo cual, de cierta manera, permite que se aplique una ligera desigualdad entre los contribuyentes, siempre que ello no implique una situación desfavorable para estos sujetos.

2.2.2. Sustento jurídico del principio de igualdad.

En atención al hecho de que el principio de igualdad encuentra su razón de ser dentro del cuerpo de la máxima norma legal en México, es evidente la necesidad de atender a los preceptos que lo señalan; asimismo, es necesario prestar atención a las diferentes normas que tienen injerencia en este tema; la Declaración de Derechos inglesa de 1689, redactada después de las guerras civiles que estallaron en dicho país, surgió de la aspiración del pueblo a la democracia; exactamente un siglo después, la Revolución Francesa dio lugar a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y su proclamación de igualdad para todos⁸¹; en 1948, al adoptarse la Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH), se estableció en su artículo 2º la no discriminación, entendiéndose en las primeras palabras de este dispositivo “toda persona”, así pues, es notoria la implementación de la igualdad.

Artículo 2. Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, **posición económica**, nacimiento o cualquier otra condición.⁸²

Lo mismo puede apreciarse en el preámbulo de la Carta de las Naciones Unidas de 1945, en donde se establece “la igualdad de derechos de hombre y mujeres y de las naciones grandes y pequeñas”⁸³, en este mismo sentido, se puede advertir esta protección en los artículos 2º y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales establecen en su contenido la no discriminación por cuestión de posición económica.

⁸¹Naciones Unidas, “Historia de la Redacción de la Declaración Universal de los Derechos Humanos”, 2020, <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>

⁸²Naciones Unidas, “La Declaración Universal de Derechos Humanos”, Francia, 1948, Artículo 2, <https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

⁸³Naciones Unidas, “Carta de las Naciones Unidas”, Estados Unidos de América, 1945, <https://www.un.org/es/sections/un-charter/preamble/index.html>

Artículo 2. Cada uno de los Estados Partes (*sic*) en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, **posición económica**, nacimiento o cualquier otra condición social.

Artículo 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, **posición económica**, nacimiento o cualquier otra condición social⁸⁴.

Por su parte, en el artículo 1° de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos se establece la igualdad para todos los sujetos, sin que se permita ningún tipo de discriminación.

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos.

Los Estados Partes (*sic*) en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.⁸⁵

Aunado a ello, en el mismo instrumento se establece que todas las personas son iguales ante la ley, en consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley⁸⁶, de la misma manera, es aplicable lo establecido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CoIDH) a través de la jurisprudencia.

La Corte ha señalado que, mientras la obligación general del artículo 1.1 de la Convención Americana se refiere al deber del Estado de respetar y garantizar “sin discriminación” los derechos contenidos en dicho tratado, el artículo 24 protege el derecho a “igual protección de la ley”. El artículo 24 de la Convención Americana prohíbe la discriminación de derecho o, de hecho, no sólo en cuanto a los derechos consagrados en la misma, sino en lo que respecta

⁸⁴Naciones Unidas. Derechos Humanos, “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”, Estados Unidos de América, 1966, Artículos 2° y 26, <https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/ccpr.aspx>

⁸⁵Departamento de Derecho Internacional, OEA, “Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)”, Costa Rica, 1969, Artículo 1°, https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

⁸⁶*Ibidem*, Artículo 24.

a todas las leyes que apruebe el Estado y a su aplicación. Es decir, no se limita a reiterar lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Convención, respecto de la obligación de los Estados de respetar y garantizar, sin discriminación, los derechos reconocidos en dicho tratado, sino consagra un derecho que también acarrea obligaciones al Estado de respetar y garantizar el principio de igualdad y no discriminación en la salvaguardia de otros derechos y en toda la legislación interna que apruebe.⁸⁷

El artículo 24 de la Convención Americana prohíbe la discriminación de derecho o, de hecho, no sólo en cuanto a los derechos consagrados en dicho tratado, sino en lo que respecta a todas las leyes que apruebe el Estado y a su aplicación. Es decir, no se limita a reiterar lo dispuesto en el artículo 1.1 de la misma, respecto de la obligación de los Estados de respetar y garantizar, sin discriminación, los derechos reconocidos en dicho tratado, sino consagra un derecho que también acarrea obligaciones al Estado de respetar y garantizar el principio de igualdad y no discriminación en la salvaguardia de otros derechos y en toda la legislación interna que apruebe.⁸⁸

Asimismo, la Corte ha reiterado que el principio de la protección igualitaria y efectiva de la ley y de la no discriminación constituye un dato sobresaliente en el sistema tutelar de los derechos humanos consagrado en numerosos instrumentos internacionales y desarrollado por la doctrina y jurisprudencia. En la actual etapa de la evolución del derecho internacional, el principio fundamental de igualdad y no discriminación ha ingresado en el dominio del *jus cogens*. Sobre él descansa el andamiaje jurídico del orden público nacional e internacional, y permea todo el ordenamiento jurídico.⁸⁹

Este Tribunal considera que el principio de igualdad ante la ley y no discriminación pertenece al *jus cogens* el cual, revestido de carácter imperativo, acarrea obligaciones *erga omnes* de protección que vinculan a todos los Estados y generan efectos con respecto a terceros, inclusive particulares.⁹⁰

Del contenido de las transcripciones anteriores se desprende el hecho de que la CoIDH, a través de sus resoluciones ha determinado que el Estado no puede violentar el

⁸⁷Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Espinoza González vs. Perú”, Costa Rica, 2014, p. 79, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_289_esp.pdf

⁸⁸Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Yatama vs. Nicaragua”, Costa Rica, 2005, p. 87, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_127_esp.pdf

⁸⁹Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Granier y Otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela” 2015, p. 74, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_293_esp.pdf

⁹⁰Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Servellón García y otros vs. Honduras”, 2006, p. 39, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_152_esp.pdf

principio de igualdad, es decir, ninguna de las autoridades que representan a dicho ente puede otorgar un trato desigual a los iguales.

Al respecto, es imperativo contemplar el artículo 2.2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que establece: “los Estados Partes (*sic*) en el presente Pacto se comprometen a garantizar el ejercicio de los derechos que en él se enuncian, sin discriminación alguna por motivos de [...] **posición económica**”.⁹¹

El señalado precepto se enuncia bajo la misma tesitura que los preceptos anteriormente mencionados, señalando dentro de su contenido que la posición económica del sujeto no puede ser motivo de discriminación, y teniendo en cuenta el hecho de que la posición económica se ha considerado por el legislador como el punto de partida para determinar la capacidad del contribuyente de aportar al gasto público, es lógico reparar en que la fijación de un crédito fiscal, que también deriva de la posición económica del contribuyente, no tendría que ser motivo para proporcionar un trato distinto a los contribuyentes, sin importar la cuantía de dicho adeudo, de ahí que sea importante analizar el principio de igualdad y su importancia en la materia fiscal.

2.2.3. El principio de igualdad y su relevancia en el derecho fiscal.

Como ya ha sido abordado, el concepto de igualdad encuentra sustento en la Constitución mexicana, así como en otros instrumentos jurídicos, en el ámbito fiscal, esto se traduce como igualdad contributiva; la Suprema Corte ha delimitado la proporcionalidad como una forma de garantizar la constitucionalidad de los tributos, equiparando la proporcionalidad al principio de capacidad contributiva, y homologando la equidad al principio de igualdad que exige un trato igual a los iguales y desigual a quienes sus circunstancias los distinguen. Al legislador le corresponde ubicar la materia imponible, la que en última instancia es la fuente del tributo, sin olvidar, en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario; en el primer caso se justifica la existencia del

⁹¹Naciones Unidas. Derechos Humanos, “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, Estados Unidos de América, 1966, Artículo 2.2, <https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/cescr.aspx>

impuesto, en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria.⁹²

El principio de la capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas tributarias; derivado de lo cual surge la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, dicho de otra forma, la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado⁹³; en concreto, la igualdad contributiva refiere la inoperancia de un trato desigual para los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria que se encuentren en el mismo supuesto, ello en atención de su capacidad de enriquecimiento, sin embargo, dicha capacidad no siempre se refiere a la capacidad contributiva, de ahí que si bien es cierto existe, en el derecho positivo, la percepción de igualdad para todos los sujetos, la aplicación de la norma no siempre responde a la realidad de los contribuyentes.

2.3. El acceso a la justicia.

La justicia ha sido, desde tiempos remotos, uno de los preceptos de mayor importancia para el hombre, señalándose incluso en un punto de divinidad: justicia divina, y si bien en la actualidad el clero y el Estado se encuentran distanciados, no es posible dejar de lado la influencia de ésta sobre el pensamiento de las personas, pues de ello emana la moralidad, es decir, la concepción de lo bueno y lo malo; al instaurarse el poder del Estado sobre el poder divino, se establece una justicia jurídica, la cual se alcanza a través de la aplicación de las leyes, mismas que serán ejecutadas en atención al hecho delictivo que el sujeto activo haya cometido, en este sentido se debe señalar que los delitos se pueden perpetrar en contra de personas comunes y en contra del Estado.

Sin duda, cuando se habla de la justicia se tiene un concepto subjetivo, ya que la justicia depende de aquel que la aplique, el cual, si bien es cierto, tendrá bases, en este caso, jurídicas, no podrá evitar tener juicios de valor, es decir, su propio pensamiento impulsará su

⁹²Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, t. III: *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2002, pp. 58-59.

⁹³Novoa Herrera, Gerardo, “El principio de la capacidad contributiva”, *Derecho & sociedad*, Perú, núm. 27, 2006, pp. 101-102, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17169/17458/>

decisión final, con independencia del hecho de que ésta deberá estar apegada al derecho positivo; ahora bien, partiendo del hecho de que la justicia, al ser aplicada, señala a “uno o varios vencedores y uno o varios vencidos”, y teniendo en cuenta el elemento subjetivo aplicado por aquel que hará de administrador de la justicia, en este caso, los jueces, el hablar del acceso a la justicia supone que todos los sujetos deberán tener la posibilidad de ser, por lo menos, escuchados durante el juicio.

Al hablar de la aplicación del derecho positivo como medio para la impartición de la justicia, se debe recordar que éste permite la actuación de un defensor de oficio para la parte acusada, el cual deberá estar debidamente capacitado y ser, en todos los sentidos, apto para realizar el trabajo de defensa, es en este punto donde tiene relevancia el papel del Estado como promotor del acceso a la justicia, pues si bien es cierto que se señala dentro del cuerpo constitucional, en materia fiscal esto no siempre se advierte en la práctica, de ahí que sea importante analizar a qué se refiere el acceso a la justicia, así como el fundamento jurídico de este derecho y, por supuesto, su alcance y aplicación.

2.3.1. Acepciones de acceso a la justicia.

El acceso a la justicia es un derecho recurrente en la temática de los derechos fundamentales, especialmente respecto de grupos en situación de vulnerabilidad; es el principal derecho, el más importante de los derechos humanos; el derecho fundamental de justicia pronta y cumplida, sin embargo, y a pesar de su relevancia, dicho derecho no ha sido reconocido expresamente dentro de los catálogos de derechos fundamentales ni en las cartas constitucionales, pactos o convenciones internacionales, lo cual plantea la dificultad de no tener una concreción expresa del concepto y su contenido.⁹⁴

El acceso a la justicia es uno de los derechos que ha generado, en las últimas décadas, un replanteamiento social, su origen histórico se ubica en el concepto del *due process of law* del *common law* inglés, la norma según la cual los individuos no deben ser privados de su vida, libertad o propiedad sin que previamente se les brinde una oportunidad de defensa

⁹⁴Bernales Rojas, Gerardo, “El acceso a la justicia en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos”, *Iust et Praxis*, Chile, vol. 25, núm. 3, diciembre 2019, p. 277, <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v25n3/0718-0012-iusetp-25-03-277.pdf>

judicial efectiva⁹⁵. El acceso a la justicia trasciende la dimensión filosófica de los derechos, sosteniendo un problema político que articula la legalidad y la jurisdiccionalidad: la exigibilidad de los derechos reconocidos; tanto en el derecho interno como en el internacional deben salvar una serie de obstáculos e inconvenientes para hacer realidad la garantía de acceso del ser humano a la justicia⁹⁶; el acceso a la justicia abarca dos niveles: el derecho de todas las personas de acceder a la justicia en igualdad de condiciones, es decir, “justicia para todos y todas”; y el derecho de acceder a la justicia de quienes carecen de recursos.

En la primera categoría, las barreras que impiden el acceso igualitario de “todos y todas” a la justicia son de diversa índole: desde la ley vigente y las estructuras institucionales, hasta las actitudes de los operadores de justicia, de ahí que el acceso a la justicia deba venir asociado con un sistema de justicia funcional y eficiente⁹⁷; el acceso a la justicia es un principio básico del Estado de derecho, por ende, la administración de justicia debe ser imparcial, la independencia del sistema judicial, junto con su imparcialidad e integridad, es un requisito esencial para apoyar el estado de derecho y lograr que la justicia se administre sin discriminación; por ello, es preciso adoptar todas las medidas necesarias para prestar servicios justos, transparentes, eficaces, no discriminatorios y responsables, que promuevan el acceso a la justicia para todos⁹⁸. El acceso a la justicia se define como un acceso de todos a los beneficios de la justicia y del asesoramiento legal y judicial, en forma adecuada a la importancia de cada tema o asunto, sin costos o con costos accesibles, por parte de todas las personas físicas o jurídicas, sin discriminación alguna por sexo, raza o religión.⁹⁹

Así pues, debe entenderse que el acceso a la justicia es un principio básico del estado de derecho, ya que es a través de éste que las personas pueden hacerse oír, ejercer sus derechos, evitar la discriminación o solicitar la rendición de cuentas, entre otras facultades;

⁹⁵Ortiz Ahlf, Loretta, “El derecho de acceso a la justicia”, *Obra en homenaje a Rodolfo Cruz Miramontes*, t. II, México, UNAM, 2008, p. 403.

⁹⁶Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos, *El acceso a la justicia, entre el derecho formal y el derecho alternativo*, Colombia, Gente Nueva Editorial, 2006, p. 8.

⁹⁷Pásara, Luis (coord.) *En busca de una justicia distinta. Experiencias de reforma en América Latina*, t. VII: *Acceso a la justicia*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, p. 383.

⁹⁸Varios Autores, “El derecho de acceso a la justicia de todo ciudadano”, Milenio, 11 de junio de 2016, <https://www.milenio.com/opinion/varios-autores/derechos-humanos/el-derecho-de-acceso-a-la-justicia-de-todo-ciudadano>

⁹⁹República de Panamá. Órgano Judicial, “Acceso a la justicia”, Panamá, 2010, www.organojudicial.gob.pa/transparencia/acceso-a-la-justicia

cuando se trata de la materia fiscal, el acceso a la justicia se entiende como el medio por el cual, el contribuyente, ya prácticamente declarado culpable del hecho imponible, buscará desvirtuar la presunción de la autoridad, tal como se encuentra avalado en la norma jurídica, sin embargo, cuando esto es llevado a la práctica, se advierte que el defensor público en materia fiscal (PRODECON) no defiende a los contribuyentes que tengan asuntos legales que excedan de \$1'135,332.00¹⁰⁰, de aquí que se observe el incumplimiento del privilegio proporcionado por el principio de acceso a la justicia y, al mismo tiempo, se deje de aplicar el principio de igualdad, tal como se analizará más adelante.

2.3.2. Fundamento jurídico del acceso a la justicia.

El acceso a la justicia, al ser uno de los derechos humanos, debe encontrarse regulado por la norma jurídica, a fin de que encuentre sustento suficiente para exigir su aplicación; dentro de los instrumentos internacionales que empiezan a definir el derecho de acceso a la justicia, y con ello ampliar su ámbito de protección y garantía, se ubica el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), cuyo artículo 14 detalla con gran amplitud el contenido del derecho de acceso a la justicia¹⁰¹; cabe mencionar que en la DUDH se mencionaba ya la protección al acceso a la justicia, señalado en los artículos 8 y 10, en los cuales se establece que las personas tienen el derecho a un recurso efectivo a fin de que se protejan sus derechos fundamentales, y la igualdad de oportunidad de las partes procesales, respectivamente.

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.

Artículo 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.¹⁰²

¹⁰⁰Monto calculado con el valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA) para el ejercicio 2023, publicada en el Diario Oficial de la Federación. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2023, https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5676670&fecha=10/01/2023#gsc.tab=0

¹⁰¹Ortiz Ahlf, Loretta, *El derecho de acceso a la justicia de los migrantes en situación irregular*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 3.

¹⁰²Naciones Unidas, “La Declaración...” *cit.*, Artículos 8 y 10.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece en su numeral 8 que 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 carácter¹⁰³. Respecto al caso de México, el acceso a la justicia se encuentra establecido en el artículo 17 constitucional; este principio fue establecido en el texto original de la actual Constitución, cabe señalar que este artículo ha sufrido cinco reformas, siendo la última la del 15 de septiembre de 2017, sin embargo, la reforma del 29 de enero de 2016 resulta ser la más relevante, pues en ésta se establece la existencia del defensor público, el cual deberá ser competente para auxiliar en el asunto para el cual se le convoque.¹⁰⁴

El artículo 17 constitucional al que hace referencia el párrafo anterior señala dentro su contenido que 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 imparcial¹⁰⁵, con lo cual, se observa el acceso a la justicia en la máxima norma mexicana, aunado a ello, es relevante tener en cuenta la aplicación de la jurisprudencia; en el caso de la CoIDH, es factible considerar los siguientes casos:

El artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también consagra el derecho de acceso a la justicia. Al analizar el citado artículo 25 la Corte ha señalado que éste establece la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales. Y ha observado, además, que la garantía allí consagrada se aplica no sólo respecto de los derechos contenidos en la Convención, sino también de aquéllos que estén reconocidos por la Constitución o por la ley. La Corte ha señalado, asimismo, en reiteradas oportunidades, que 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

¹⁰³Departamento de Derecho Internacional, OEA, “Convención Americana...” *cit.*, Artículo 8.

¹⁰⁴Secretaría de Gobernación, “Decreto por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de la reforma política de la Ciudad de México”, México, 29 de enero de 2016, Artículo 17, p. 5, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=268141&pagina=5&seccion=0

¹⁰⁵Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 17, p. 53.

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.¹⁰⁶

Adicionalmente, la Corte ha sostenido, en relación con el acceso a la asistencia consular, que en los casos de migrantes que se enfrentan a un procedimiento de privación de la libertad debe recalcarse que los extranjeros detenidos en un medio social y jurídico diferente de los suyos, y muchas veces con un idioma que desconocen, experimentan una condición de particular vulnerabilidad, que el derecho a la información sobre la asistencia consular, enmarcado en el universo conceptual de los derechos humanos, busca remediar de modo tal de asegurar que la persona extranjera detenida disfrute de un verdadero acceso a la justicia se beneficie de un debido proceso legal en condiciones de igualdad con quienes no afrontan esas desventajas, y goce de condiciones de detención compatibles con el respeto debido a la dignidad de las personas¹⁰⁷.; asimismo, en un ámbito local se tienen las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN):

La garantía individual de acceso a la impartición de justicia consagra a favor de los gobernados los siguientes principios: 1. De justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su impartición de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto establezcan las leyes; 2. De justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos cuyo estudio sea necesario, y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. De justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho, y sin favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y, 4. De justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento

¹⁰⁶Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Cantos vs. Argentina” 2002, p. 28, http://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

¹⁰⁷Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Nadege Dorzema y otros vs. República Dominicana”, 2012, p. 48, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_251_esp.pdf

alguno por la prestación de ese servicio público. Ahora bien, si la citada garantía constitucional está encaminada a asegurar que las autoridades encargadas de aplicarla lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, es claro que las autoridades que se encuentran obligadas a la observancia de la totalidad de los derechos que la integran son todas aquellas que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, independientemente de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales.¹⁰⁸

El artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que 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, además de que su servicio será gratuito, y las costas judiciales prohibidas. Por su parte, el artículo 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone que 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 en su contra, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Así, aunque la expresión "acceso a la justicia" no se advierte en la redacción de esas normas, se concluye que es el modo simple para identificar el método o medio adecuado para materializar el contenido de éstas en favor de los gobernados, pues al estar previsto en la parte dogmática de la Constitución Federal, dicho término constituye un derecho fundamental que, además, ha sido reconocido y ratificado en el instrumento internacional mencionado como una potestad inherente a la persona. En ese sentido, el acceso a la justicia es un derecho humano que garantiza, con determinados requisitos, que toda persona pueda acceder a tribunales independientes e imparciales, a fin de que se respeten y hagan valer sus derechos y para que los propios órganos encargados de impartir justicia resuelvan sin obstáculos las controversias sometidas a su consideración, de manera pronta, eficaz y en los plazos establecidos por la ley.¹⁰⁹

Esta jurisprudencia señala un punto de gran relevancia, el numeral 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, mismo que ya ha sido señalado anteriormente; sin embargo, cabe recalcar que el contenido de dicho precepto señala la importancia del acceso

¹⁰⁸Tesis 2a./J.192/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007, p. 209.

¹⁰⁹Tesis IV.3o.A.2 CS, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VI, junio de 2019, p. 5069.

a la justicia, y aún más, la intervención de un juez en diversas materias, entre ellas, la materia fiscal, de lo cual se desprende que la fijación de créditos fiscales deberá ser señalada por un juez, el cual tendrá que actuar de manera imparcial; asimismo, el artículo 17 constitucional, prevé la existencia del defensor público para los casos en que el acusado lo requiera, éste, en conjunto con el derecho humano de acceso a la justicia, forman parte del debido proceso, por lo que, si no existiere el uno o el otro, o incluso, ninguno de los dos, la autoridad estaría excediendo sus facultades, observándose la anticonstitucionalidad de sus actuaciones.

2.3.3. El acceso a la justicia y el defensor público en materia fiscal.

El acceso a la justicia se refiere a posicionar a los actores de los asuntos judiciales en igualdad de condiciones y, en el caso del derecho fiscal, se tiene, por un lado, al Estado, con todo el poderío que las normas jurídicas le otorgan y, por el otro, a los particulares, con sus propios recursos, los cuales determinarán su alcance y limitaciones, esto es importante debido al hecho de que, en el caso del Estado en contra de algún particular, se debe tener en cuenta la capacidad económica de este último, pues cuando no cuente con los recursos económicos suficientes para contar con una defensa adecuada, se estaría en una evidente desigualdad, de ahí que sea necesaria la figura del defensor público; entendida la defensoría pública como el servicio que deben prestar las autoridades, en todos sus niveles, para que todos los mexicanos puedan procurarse el acceso a la justicia, a través de la defensa y el asesoramiento al sujeto que se encuentre en conflicto con la ley, sin importar la materia de que se trate, por lo tanto, a través del efectivo acceso a la justicia y la defensa adecuada se deben proteger y garantizar los derechos humanos de todos los sujetos.

Por lo anterior, resulta indispensable que el abogado defensor se encuentre debidamente capacitado para dar una defensa adecuada, y que cuente con los elementos materiales necesarios para que pueda realizar su labor libremente, conforme a los principios más desarrollados de la profesión y siempre en favor de la protección de los derechos de defensa de su representado; la ausencia o deficiencia de la representación por un abogado capaz limita el ejercicio efectivo de los derechos de defensa de cualquier sujeto.

El acceso a un abogado que pueda brindar una defensa adecuada es limitado, más en regiones como Latinoamérica en donde los índices de desigualdad, marginación y pobreza

son dramáticos, esto debido al hecho de que el costo de los servicios profesionales que prestan los abogados es un obstáculo para que la población pueda acceder a ellos; los costos económicos que podría enfrentar una familia porque uno de sus integrantes se vea sujeto a un proceso puede arruinar completamente las finanzas familiares para aquellos que tienen poco, e incluso ser inaccesibles para los que menos tienen¹¹⁰; para cumplir con esta posibilidad es menester que exista una regulación jurídica que establezca dicha protección, para el caso de México, esto se traduce en la Ley Federal de Defensoría Pública; cabe señalar que en muchos Estados se han incorporado dentro de su estructura institucional a los órganos de defensoría pública encargados de brindar la asistencia letrada oficial, entre las cuales se encuentra su reconocimiento con rango constitucional, a la par con los poderes tradicionales del Estado, o bien, subordinado o sectorizado a la estructura interna de alguno de estos, y con distintos grados de competencia para una intervención amplia en todas las materias, o bien, acotadas a determinados ámbitos, principalmente el penal.¹¹¹

La asistencia legal gratuita, que es proporcionada por el defensor público, es la asistencia jurídica gratuita o ayuda legal o jurídica, siendo así uno de los postulados de todo Estado democrático, dicha asistencia legal corresponde al derecho de igualdad ante la ley que tiene toda persona y que implica que cuando la persona carezca de los recursos económicos necesarios para el proceso, podrá contar con asesoría o defensa legal gratuita por parte del Estado, para acceder a una justicia real y efectiva¹¹².

En este sentido se debe tener en cuenta que la ley contempla como usuarios de la defensoría pública a personas que no cuentan con los recursos necesarios para acceder a una defensa particular, sin embargo, este derecho, tal como se encuentra plasmado en el contenido de la norma jurídica, no podría limitarse a un sector poblacional, pues ello atentaría al principio de igualdad, de suerte que, si un sujeto, cualquiera que sea su situación jurídica y con independencia de su estrato social, requiriera de asistencia legal gratuita, siempre que

¹¹⁰Cfr. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, t. XL: *Derecho a la defensa adecuada y defensoría pública*, 9a. ed., México, Porrúa, 2016, p. 750.

¹¹¹López Olvera, Miguel Alejandro (coord.), *Poderes tradicionales y órganos constitucionales autónomos*, t. XIII: *La defensoría pública como órgano constitucional autónomo. Apuntes para la construcción de un modelo necesario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020, p. 252.

¹¹²Pásara, Luis (coord.), *En busca de... cit.*, p. 386.

no cuente con los medios para solventar los gastos que se generan con motivo del proceso jurídico, tendría la posibilidad de solicitar dicha asistencia legal de defensoría pública, independientemente del tipo de asunto de que se trate.

2.3.4. Vulneración al acceso a la justicia en el ámbito fiscal.

El acceso a la justicia es un derecho que se le otorga a todas las personas, el cual no admite distinción de ningún tipo, sin embargo, pese a que, en el ámbito fiscal, el defensor público es la llamada Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), el problema que se observa es que dicha procuraduría presta sus servicios en atención a la cuantía del crédito fiscal que el SAT haya fijado en contra del contribuyente, lo cual, en primera instancia podría parecer lo más lógico, pues el acceso a la justicia se instauró pensando en los sujetos que no tienen la capacidad económica para solventar los gastos que representa un juicio, sin embargo, en el sentido más amplio del principio de igualdad, esto resulta ser violatorio de dicho principio.

Si bien el considerar que la cuantía del crédito fiscal es elevada supone que el contribuyente cuenta con suficientes recursos, es importante recordar que la capacidad contributiva no siempre corresponde a la capacidad económica, o bien, podría configurarse la situación de créditos fiscales elevados que han sido detectados en un momento en que el contribuyente no tenga la solvencia económica para liquidarlos, entre otras muchas posibilidades, de tal forma que el limitar la actuación del defensor público teniendo en cuenta sólo el monto del crédito fiscal se traduce en una ausencia del principio de igualdad con relación al acceso a la justicia, pues, como lo establece la norma, ésta no puede ser destinada para unos cuantos, sino para todos los sujetos, sin tener en cuenta, entre otros aspectos, su situación económica.

2.4. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) es un organismo público descentralizado, que cuenta con autonomía técnica funcional y de gestión, la cual se especializa en temas de materia fiscal o tributaria, buscando solucionar los problemas a los que los contribuyentes se enfrenten, siempre que éstos se encuentren relacionados con

exigencias por parte del fisco, de tal forma que se configura como el representante de los contribuyentes en los conflictos legales que surjan entre éstos y las autoridades fiscales, derivado de lo cual, resulta necesario conocer la manera en que ésta fue constituida, así como su sustento jurídico y, por supuesto, los servicios específicos que presta o puede prestar a la población.

2.4.1. Contexto histórico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge en 2004, derivado de la reforma fiscal de dicho año, de tal suerte que en el DOF de 5 de enero de dicho año se mencionaba que el artículo 18B del Código Fiscal de la Federación establece la existencia de la mencionada procuraduría¹¹³; posteriormente, en 2006, PRODECON surge como institución autónoma al promulgarse en el DOF del 4 de septiembre de dicho año su Ley Orgánica¹¹⁴, sin embargo, su instauración fue impugnada por medio de la acción de inconstitucionalidad 38/2006¹¹⁵, misma que se resolvió en mayo de 2008, para, finalmente, publicarse sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009, no obstante, fue hasta el 1° de septiembre de 2011 que dicha procuraduría entró en funciones formalmente, estando al frente, la procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara, la cual fue ratificada en abril de 2015, con lo que se le concedió un segundo período de gestión; actualmente el titular de PRODECON es Armando Ocampo Zambrano.

2.4.2. Aspecto jurídico.

PRODECON se encuentra señalada en el artículo 18B del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que esta procuraduría actúa como autoridad protectora y defensora de los derechos e intereses de los contribuyentes.

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

¹¹³Secretaría de Gobernación, “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, México, 2004, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=676424&fecha=05/01/2004

¹¹⁴Secretaría de Gobernación, “Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, México, 2006, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4930008&fecha=04/09/2006

¹¹⁵Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Acción de inconstitucionalidad 38/2006”, México, 2006, <https://franco.sejn.gob.mx/votos/accion-de-inconstitucionalidad-382006>

Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos del orden federal.¹¹⁶

Asimismo, esta procuraduría cuenta con su propia ley orgánica: Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), la cual establece en su artículo 2° que esta procuraduría es un organismo público descentralizado, que cuenta con personalidad y patrimonio propios, así como con autonomía técnica, funcional y de gestión¹¹⁷; además, en el artículo 3° del mismo ordenamiento se establece que se dirige bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo, al mismo tiempo que hace saber que prestará el servicio de representación, siempre que el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo¹¹⁸ del Distrito Federal elevado al año.¹¹⁹

De igual manera, es importante tener en cuenta que si bien PRODECON encuentra apoyo legal en diversas normas mexicanas, de las cuales, si bien no todas la señalan de manera directa, sí contienen preceptos legales que son aplicables a esta procuraduría, dichas normas, entre otras son: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley de Planeación, Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, y Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

2.4.3. Servicios proporcionados.

PRODECON ofrece asesoría, representación y defensa de los contribuyentes, además, se encarga de recibir sus quejas respecto de los actos de las autoridades fiscales con el fin de emitir recomendaciones que auxilien en la mitigación de fallas en el sistema de administración tributaria; los servicios que presta esta procuraduría son a título gratuito, sin

¹¹⁶Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 18B, p. 36.

¹¹⁷Cámara de Diputados, *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, 2021, artículo 2°, p. 1, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>

¹¹⁸En este sentido es conveniente recordar que cuando se trate de sanciones, multas y recargos, lo correcto es realizar la cuantificación aplicando el valor de la UMA.

¹¹⁹*Ibidem*, artículo 3°, pp. 1-2.

embargo, respecto del servicio de representación, éste se encuentra limitado a asuntos que no excedan de 30 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) vigente al momento de fijarse el crédito fiscal¹²⁰. De acuerdo con el artículo 5° de la LOPDC, la mencionada procuraduría debe atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales; representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos que procedan, así como ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; conocer e investigar las quejas que los contribuyentes le presenten, y en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias; impulsar en conjunto con las autoridades fiscales, la actuación de respeto y equidad para los contribuyentes, así como la disposición de información que sea de utilidad para el contribuyente; promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, respecto de garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades, procedimientos y medios de defensa del contribuyente; instalar el servicio profesional de carrera para asesores y personal jurídico.

Asimismo, tiene facultades para atender las obligaciones sobre transparencia e información, así como la difusión de información concerniente a las principales acciones que haya realizado, además, informará de datos estadísticos que le sean relevantes al ejecutivo federal; imponer las multas en los supuestos y montos que la ley establece; recabar y analizar la información que sea necesario sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, a fin de poder determinar si la actuación de las autoridades se encuentra apegada a lo establecido en las normas jurídicas, y en el caso de que no sea así, recomendar las medidas correctivas, además, deberá denunciar la posible comisión de delitos, así como los actos que pudieran dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de dichas autoridades; además, cuenta con atribuciones para proponer al SAT las modificaciones normativas internas para la mejora de la defensa de derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes; identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, con el fin de proponer al SAT las recomendaciones pertinentes; emitir su opinión respecto de la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, cuando así se lo solicite el SAT; emitir su estatuto

¹²⁰Cfr. Plascencia Arreola, Rubén *et al.*, “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, *Boletín Fiscal* 95, México, Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, 2013, p. 3, <https://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/8-Boletin-Fiscal-95-JULIO-2013-PRODECON.pdf>

orgánico; convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales, con el fin de formular sugerencias respecto de sus actividades, así como advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de los contribuyentes, o bien, proponer que se eviten dichos perjuicios o se reparen los daños causados; fomentar y difundir una nueva cultura contributiva, proponiendo mecanismos que alienten a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales; y proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.¹²¹

Los servicios que presta PRODECON pueden ser clasificados en tres grupos: los que benefician a las personas de manera individual; atribuciones que benefician a grupos o sectores de contribuyentes; y las facultades trascendentales para el desarrollo de su objetivo.

- Servicios que benefician a las personas de manera individual.

Se enfoca en la asesoría y consulta que el contribuyente puede llegar a solicitar a este organismo, así como el procedimiento de quejas y reclamaciones, y los acuerdos conclusivos; la asesoría y consulta son el primer nivel de atención que proporciona la procuraduría, la asesoría comienza con el análisis del caso por parte de un asesor, concluyendo con la emisión de un dictamen sobre el servicio sustantivo que proceda, por su parte, la consulta es el medio al que pueden acceder los contribuyentes para consultar la opinión de la procuraduría, la cual asigna a un asesor que externe su opinión, sin embargo, si éste advierte que será necesaria la representación, canalizará al contribuyente a dicho servicio.

La representación legal y defensa se lleva a cabo por un asesor jurídico designado por la procuraduría, el cual interpondrá los recursos administrativos o los juicios contenciosos administrativos o de amparo, de acuerdo con lo que más convenga a los intereses del contribuyente que solicita el servicio, este servicio se proporciona siempre que el monto del asunto no exceda de treinta veces el valor de la UMA vigente elevada al año.

El procedimiento de quejas y reclamaciones se refiere a la facultad de la procuraduría para conocer e investigar las quejas que se presentan en contra de los actos de autoridades fiscales, el cual puede concluir con la emisión de recomendaciones públicas dirigidas a la

¹²¹Cfr. Cámara de Diputados, *Ley Orgánica... cit.*, artículo 5°, pp. 2-4.

autoridad de que se trate, mismas que deberán proponer medidas correctivas para reparar los derechos afectados; las recomendaciones tienen carácter de públicas y no son obligatorias para la autoridad, sin embargo, constituyen una llamada de atención que ésta, como exigencia ética, debe cumplir. Los acuerdos conclusivos le permiten a la procuraduría actuar como facilitadora y testigo entre el fisco y los contribuyentes para la solución anticipada de los problemas, es decir, se refiere a un proceso de conciliación en el que intervienen y acuerdan las partes la solución del conflicto, sin que sea necesaria la intervención del órgano jurisdiccional.¹²²

Como puede observarse, estos servicios son ofrecidos por la PRODECON, con la finalidad de brindar auxilio al contribuyente que lo solicite, lo cual implica que la mencionada procuraduría no puede actuar sin que medie petición expresa por parte del contribuyente, asimismo, debe tenerse en cuenta que estos servicios son a título gratuito, además de que debe prestarse especial atención al hecho de que el único servicio que no se presta de manera general es la representación del contribuyente ante la autoridad, ya que éste se encuentra reservado en razón de la cuantía del asunto de que se trate, constituyendo así una distinción entre los sujetos que soliciten el auxilio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- Atribuciones que benefician a grupos o sectores de contribuyentes.

Estas atribuciones se encaminan a la protección de la totalidad o un sector de contribuyentes, de tal forma que su principal objetivo es la mejora del sistema tributario, estas atribuciones son: investigación de problemas sistémicos; reuniones con autoridades fiscales; emisión de opiniones técnicas a petición del SAT; propuesta al SAT de modificaciones en lo relativo a su normatividad interna; y presentación ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

La investigación de problemas sistémicos se refiere a la búsqueda de la eliminación de prácticas o políticas que sean perjudiciales para los contribuyentes, los cuales no pueden ser restituidos haciendo uso de los medios ordinarios de defensa, pero que generan

¹²²Cfr. Santos Flores, Israel *et al.*, “La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente desde una perspectiva comparada”, *Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, núm. XIII, 2014, pp. 29-32, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6054/4.pdf>

afectaciones a un gran número de contribuyentes; este tipo de problemas derivan de la estructura del sistema tributario, lo cual se refleja en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneraciones de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes o un grupo de éstos; referente a las reuniones con las autoridades fiscales, éstas se realizan con periodicidad, aunque también pueden darse sesiones extraordinarias, en cualquiera de éstas intervienen las autoridades fiscales y los contribuyentes, mediante grupos organizados, dichas reuniones buscan el surgimiento de acuerdos, compromisos, sugerencias y recomendaciones que sean efectivas para los contribuyentes, pero que no afecten el trabajo de las autoridades fiscales.

Con respecto a la emisión de opiniones técnicas, esto se refiere a la facultad que tiene la procuraduría para otorgar su opinión experta acerca de la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, las cuales serán públicas, y con miras a proporcionar solidez y asistencia técnica a las autoridades en el ejercicio de sus atribuciones, siempre que se respeten los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, cuando se menciona que la procuraduría puede proponer al SAT la modificación de su normatividad interna se hace referencia a la posibilidad que tiene la mencionada procuraduría de señalar los fallos que el SAT tiene de manera interna, siempre que esto se observe como una afectación a los derechos de los contribuyentes, asimismo, la procuraduría puede elaborar y presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados propuestas que modifiquen las disposiciones fiscales, sin que ello signifique que se constituye el inicio del proceso legislativo, dichas propuestas derivan del análisis, investigación, recomendaciones y estudios que realiza la procuraduría, además, estas propuestas, una vez que sean emitidas, se publicarán en la página electrónica de PRODECON¹²³; estas atribuciones, evidentemente, buscan que el sistema fiscal sea cada vez más efectivo, no sólo en lo referente a la recaudación sino también en lo que respecta al respeto de los derechos de los contribuyentes, en este caso, la procuraduría puede actuar por su propia cuenta o bien, por petición de alguno de los contribuyentes, en cualquiera de los supuestos, sus actuaciones se encuentran destinadas al apoyo de los intereses de todos los

¹²³Cfr. *Ibidem*, pp. 33-34.

contribuyentes o un sector de éstos, como puede ser el caso de todos los contribuyentes que se encuentren en un mismo régimen fiscal.

- Facultades trascendentales para el desarrollo de su objetivo.

Estas facultades no son sustantivas, pero son necesarias para que PRODECON pueda desarrollar sus actividades de manera efectiva, dichas facultades son de dos tipos: facultades sancionadoras y facultades de promoción de una nueva cultura contributiva.

Las facultades sancionadoras se refieren al hecho de que la procuraduría puede imponer sanciones a las autoridades fiscales, en el supuesto de que éstas no rindan informe dentro del plazo y de acuerdo con los términos se establezcan para tal caso, o bien, que no acompañen los documentos necesarios que sirvan de soporte para el procedimiento de quejas y reclamaciones; no se pronuncien sobre el cumplimiento de las recomendaciones que emita; no asistan a las reuniones periódicas que convoque; o cuando las autoridades fiscales federales se nieguen a cumplir la recomendación de la procuraduría, en lo referente a algún acto que haya sido declarado nulo por el órgano competente; asimismo, la procuraduría se encuentra facultada para denunciar la posible comisión de delitos y actos efectuados por las autoridades fiscales que puedan derivar en responsabilidad civil o administrativa.

En lo referente a la promoción de una nueva cultura contributiva, se hace mención de la búsqueda de un cambio en el conjunto de ideas, creencias, valores y/o sentimientos de los contribuyentes, los ciudadanos y/o las autoridades fiscales en lo que respecta a la materia fiscal, por lo que la procuraduría promueve la consolidación de un sistema tributario simple, justo y equitativo, que servirá para la construcción de una relación entre el contribuyente y la autoridad, la cual tendrá como base el respeto y la observancia de las normas jurídicas, así como la confianza, corresponsabilidad, transparencia y la rendición de cuentas.¹²⁴

En este sentido, es notorio que la procuraduría busca que los derechos de los contribuyentes sean respetados, sin embargo, ello no implica que los contribuyentes puedan eludir sus responsabilidades, de tal suerte que PRODECON funciona como un moderador entre los derechos de los contribuyentes y los intereses de las autoridades fiscales, de esta

¹²⁴Cfr. *Ibidem*, p. 35.

manera, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se posiciona como un auxiliar en la defensa de los intereses de los contribuyentes, sin que ello permita el abuso por parte de éstos, ni constituya un delito en materia fiscal. Asimismo, es notorio que el trabajo que realiza PRODECON busca la mejoría del sistema tributario, de tal forma que incluya a todos los actores (sujetos activos y pasivos) de la relación jurídico-tributaria, salvo en el caso de la representación del contribuyente ante las autoridades fiscales, en cuyo caso se observa la limitante en razón de la cuantía del asunto de que se trate, misma que no podrá rebasar treinta veces el valor de la UMA elevada al año, pues de lo contrario, la procuraduría no prestará dicho servicio.

2.4.4. La violación al principio de igualdad generada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Los servicios proporcionados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente pudieran considerarse aplicables para todo tipo de contribuyente que los solicite, siempre que éste tenga en cuenta que esta procuraduría cuenta con una gran demanda, por lo que sus servicios se verían ralentizados.

Teniendo en cuenta ello, es de considerar el motivo que origina que algunos contribuyentes busquen la asesoría y representación legal de particulares, lo cual es bastante aceptable en tanto que sus recursos económicos puedan soportar esta carga monetaria, sin embargo, el problema no es cultural o económico, sino de corte legal, pues, pese a que la mayoría de los servicios de la mencionada procuraduría son de aplicación general, el servicio de representación se limita a asuntos que no superen \$1'135,332.00.

En general, es poco probable que un sujeto que tenga a su cargo un crédito fiscal que supere la mencionada suma, solicite los servicios de representación de PRODECON, sin embargo, y con independencia de ello, la norma jurídica no puede instaurar una exclusión de sujeto alguno, pues ello atenta al principio de igualdad en lo que respecta al acceso a la justicia, en este sentido es factible considerar los casos de tipo penal en los que la norma jurídica establece al defensor de oficio para todos los sujetos, de tal suerte que es notorio que la ley fiscal señala una clara discriminación entre los sujetos pasivos que tienen conflicto con la autoridad fiscal derivado de la fijación de un crédito fiscal, lo cual atenta contra los

principios de igualdad y de acceso a la justicia, por lo tanto, es menester que se instaure una modificación respecto de esta norma, a fin de que se respeten los derechos humanos que se encuentran sustentados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los Tratados Internacionales de los que México es parte.

Así pues, el mismo hecho de que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establezca en su contenido una distinción en cuanto a la forma en que han de ser tratados los asuntos que los contribuyentes le presenten a la procuraduría, configura la violación al principio de igualdad proveniente de la misma norma jurídica que fue creada con la intención de proteger a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Capítulo III. La presunción de inocencia y su violación en materia fiscal.

Sumario: 3.1. El principio de presunción de inocencia; 3.1.1. Concepto; 3.1.2. Fundamento jurídico; 3.1.3. La presunción de inocencia como derecho del contribuyente; 3.2. El crédito fiscal; 3.2.1. Concepto; 3.2.2. Antecedentes; 3.2.3. El crédito fiscal en el ámbito jurídico; 3.2.4. Prevalencia del crédito fiscal; 3.3. La inexistencia de la presunción de inocencia derivado del crédito fiscal; 3.4. El debido proceso y la fijación del crédito fiscal.

*Se pasa de inocente a culpable en un segundo.
El tiempo es así, torcazas que cantan en un árbol cansado.
Juan Gelman.*

La presunción de inocencia es de gran importancia para el sistema legal mexicano, puesto que es uno de los principios de mayor importancia para todos los gobernados, mediante el cual se establece que todo sujeto que se encuentre en conflicto con las normas jurídicas se debe tener como inocente hasta el momento en el que se demuestre su culpabilidad, lo cual será logrado hasta en tanto que una autoridad competente lo decrete mediante sentencia firme.

El crédito fiscal, por su parte, es una prestación económica que el Estado tiene derecho a percibir, derivado de las transacciones que realizan los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, dicho concepto surge de la presunción que tiene la autoridad fiscal de que alguno de los contribuyentes no cumplió, de manera oportuna, con el pago de sus contribuciones, de manera total o parcial.

El problema observado en este sentido es el hecho de que la autoridad fiscal, con base en los datos que tiene registrados, determina qué contribuyentes realizaron o no sus aportaciones fiscales, y si éstas fueron realizadas por la cuantía correcta, y en tanto que la autoridad fiscal considere que alguno de los contribuyentes no ha cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales para con el Estado, podrá determinar la existencia de un crédito fiscal, sin embargo, esta determinación no es efectuada por un órgano jurisdiccional competente, sino que es decretado por parte de la autoridad fiscal sin solicitar, previamente, información al contribuyente, es decir, sin haberlo oído, y en su caso, vencido en un juicio, violentando de esta manera el principio de presunción de inocencia del que hace mención la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del debido proceso judicial, que se encuentra plasmado en el contenido de la misma norma jurídica.

3.1. El principio de presunción de inocencia.

El principio de presunción de inocencia surge en la Roma antigua, sin embargo, con el tiempo, su uso fue dejado de lado debido a la función inquisitiva del Estado, no obstante, una vez constituida la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual resulta de la revolución francesa de 1789, se establece la necesidad de llevar a cabo un juicio, a fin de que se determine si el sujeto enjuiciado es inocente o culpable del hecho que se le imputa, y si bien este principio, que se encuentra establecido en el artículo 20 constitucional, es aplicado al ámbito penal, es necesario señalar que, al ser éste parte de los derechos humanos establecidos dentro de la máxima norma mexicana, es factible su aplicación de manera general, es decir, sin importar la materia de la que se trate.

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral [...]

B. De los derechos de toda persona imputada:

I. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa.¹²⁵

Así pues, es necesario conocer la definición, fundamento jurídico y la forma en que dicho principio puede aplicarse a la materia fiscal, máxime al tener en cuenta que los asuntos de materia fiscal pueden configurarse como delitos, motivo por el cual se aplican sanciones de tipo penal y, por ende, se aplican los preceptos jurídicos relativos a la materia penal.

3.1.1. Concepto de presunción de inocencia.

El principio de inocencia, en su carácter de *in dubio pro reo*, existe desde el derecho romano. Es un principio que dejó de ser relevante durante la baja edad media debido a las prácticas inquisitivas prevalecientes, en que la duda sobre la inocencia significaba culpabilidad.¹²⁶

La presunción de inocencia se erige como uno de los principales derechos que permiten al imputado arribar al juicio y que obliga al fiscal a probar su culpabilidad, sin que el propio procesado tenga la carga de acreditar su inocencia¹²⁷. La presunción de inocencia es un derecho de formulación constitucional que implica que toda persona contra la que sea

¹²⁵Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 20, pp. 58-59.

¹²⁶Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, 10a. ed., México, Trotta, 2018, p. 549.

¹²⁷Aguilar López, Miguel Ángel, *Presunción de Inocencia. Derecho Humano en el Sistema Penal Acusatorio*, México, Instituto de la Judicatura Federal, 2015, p. 15.

dirigido un proceso –imputado, procesado o acusado– debe ser tenida como inocente a todos los efectos hasta tanto no sea declarada su culpabilidad en sentencia judicial firme.¹²⁸

La presunción de inocencia es un concepto multidimensional que, en una primera acepción, implica proteger al imputado de la culpabilidad de facto. Pero igual o más importante, es la labor de los jueces en su debido procesamiento que consiste en una debida y adecuada valoración de pruebas y en el beneficio que otorga su insuficiencia causal.¹²⁹

La presunción de inocencia es un derecho que puede calificarse de "poliédrico", en el sentido de que tiene múltiples manifestaciones o vertientes relacionadas con garantías encaminadas a regular distintos aspectos del proceso penal, una de sus vertientes se manifiesta como "regla de trato procesal" o "regla de tratamiento" del imputado, en la medida en que este derecho establece la forma en la que debe tratarse a una persona que está sometida a proceso penal; en este sentido, la presunción de inocencia comporta el derecho de toda persona a ser tratado como inocente en tanto no se declare su culpabilidad por virtud de una sentencia condenatoria, dicha manifestación de la presunción de inocencia ordena a los jueces impedir en la mayor medida posible la aplicación de medidas que impliquen una equiparación de hecho entre imputado y culpable, es decir, conlleva la prohibición de cualquier tipo de resolución judicial que suponga la anticipación de la pena.¹³⁰

Es un presupuesto de la ciencia penal, la que, unida a otras garantías como la existencia de un juez natural, la imparcialidad del juzgador, el derecho a defensa y aún la proporcionalidad en la prisión preventiva, conforman un tipo de proceso penal.¹³¹

La presunción de inocencia establece la imposibilidad de tener como culpable a sujeto alguno sin que previamente lo haya declarado como tal un órgano jurisdiccional competente, para lo que resulta necesario que se establezca un juicio en su contra a fin de determinar si el

¹²⁸Barrientos, Jesús María, Derecho a la presunción de inocencia, *Vlex*, <https://vlex.es/vid/derecho-presuncion-inocencia-391378250>

¹²⁹Sánchez de Tagle, Gonzalo, "La Suprema Corte y presunción de inocencia", *Nexos*, 2019, <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/la-suprema-corte-y-presuncion-de-inocencia/>

¹³⁰Tesis 1a./J. 24/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2014, p. 497.

¹³¹Pozo, Nelson, "Presunción de inocencia o estado de inocencia en el nuevo proceso penal", *Gaceta Jurídica*, núm. 313, julio 2006, p. 19.

sujeto es culpable o no, en este punto cabe aclarar que para llevarse a cabo un juicio, deberá respetarse el debido proceso, el cual, entre otras cosas, requiere tener en cuenta los derechos humanos establecidos en la norma primaria mexicana.

3.1.2. Fundamento jurídico de la presunción de inocencia.

La presunción de inocencia surge desde épocas remotas, en culturas antiguas, como es el caso de la antigua Roma, sin embargo, el punto de partida podría considerarse la Convención de Salvaguardia de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales, acordada en Roma a fines de 1950, en la cual se contempla la presunción de inocencia en su artículo 6° apartado 2¹³². Posteriormente, surge la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual, en su artículo nueve, establece que “cualquier hombre se considera inocente hasta no ser declarado culpable”¹³³, asimismo, la DUDH, específicamente en su artículo 11.1, establece que “todo acusado tendrá derecho a que se presuma su inocencia mientras no se demuestre su culpabilidad”.¹³⁴

Por su parte, la evolución de la presunción de inocencia es concebida en México a raíz de las reformas que en materia procesal penal y derechos humanos se originaron como consecuencia de la obligación por parte del Estado y más aún de sus autoridades judiciales de tutelar dicho principio, lo cual se logrará con la instauración de instituciones jurídicas consistentes en el control de convencionalidad *ex officio*, el control directo de constitucionalidad y el principio *pro persona*, todo ello teniendo en cuenta la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y los casos emblemáticos en que México ha sido Estado parte y condenado por la inaplicabilidad de ese principio.¹³⁵

Asimismo, en 2008 se reformaron, entre otros, el artículo 20 constitucional, en el cual se establece la presunción de inocencia, en el apartado B, señalando que el imputado tendrá

¹³²Martínez Cisneros, Germán, “La presunción de inocencia. De la Declaración Universal de los Derechos Humanos al Sistema de Justicia Penal”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, México, 2008, p. 235, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/viewFile/32234/29229>

¹³³Asamblea Nacional Francesa, “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, Francia, 1789, Artículo 9, p. 2, https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

¹³⁴Naciones Unidas, *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Naciones Unidas, 2015, Artículo 11.1, p. 24.

¹³⁵Aguilar López, Miguel Ángel, *Presunción... cit.*, p. 27.

el derecho a que se presuma su inocencia en tanto que no se declare culpable mediante sentencia judicial. La presunción de inocencia nace como una respuesta al autoritarismo y la inquisición que reinaba en Francia antes de su revolución, buscando así que las personas no fueran tratadas como criminales hasta que no se probara su implicación en el hecho delictivo que se investigara; es menester señalar que, con base en este principio, el acusado no tiene la obligación de probar su inocencia, sino que es el órgano investigador el que debe probar su culpabilidad (en caso de que ésta existiere).

En México, la presunción de inocencia es un tema de gran importancia para la sociedad, pues se han presentado diversos casos en que el debido proceso no es respetado y se sanciona a personas que realmente no son culpables del o de los hechos que se les imputan; por supuesto, el principio de presunción de inocencia es mayormente considerado en asuntos de tipo penal, sin embargo, en términos judiciales, la presunción de inocencia no se limita a un área en específico, pues es un derecho humano, por lo que su aplicación deber ser universal.

3.1.3. La presunción de inocencia como derecho del contribuyente.

El derecho a la presunción de inocencia no es un derecho exclusivo de un área del derecho, sino un derecho de aplicación universal y que no admite discriminación de ningún tipo, lo cual se entiende del hecho de que la presunción de inocencia forma parte del conglomerado denominado derechos humanos.

Es menester señalar que la presunción de inocencia es un principio que pretende proteger a toda persona que sea acusada por el Estado, con el fin de tenerle como inocente en tanto que no exista una determinación por parte del órgano jurisdiccional que lo condene como culpable del hecho que se le impute; en este sentido cabe señalar que la fijación de un crédito fiscal es una ordenanza del órgano administrativo, en la cual se ordena al contribuyente que cumpla con un pago en un plazo determinado, haciendo la vez de una sentencia, con la salvedad de que no media una resolución judicial; si bien es cierto que este principio es mayormente aplicado a procedimientos de tipo penal, se debe tener en cuenta como eje rector del derecho, por lo cual, debe ser aplicado en todos los procedimientos que

podrían derivar en penas o sanciones como resultado de la acción punitiva del Estado, tal como lo reconoce la tesis P./J. 43/2014.

Presunción de Inocencia. Este Principio es Aplicable al Procedimiento Administrativo Sancionador, con matices o modulaciones.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso.¹³⁶

Así pues, es notorio el hecho de que toda persona debe ser tenida como inocente en tanto que el órgano jurisdiccional competente no determine lo contrario, para lo cual deberá respetarse el debido proceso, mismo que, al igual que la presunción de inocencia, es un derecho que acompaña a todos los mexicanos, con la intención de que no se vulneren sus derechos y, por ende, el Estado no abuse de su poder.

¹³⁶Tesis P./J. 43/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, junio de 2014, p. 41.

3.2. El crédito fiscal.

El crédito fiscal es un monto que el Estado tiene derecho a percibir por concepto de contribuciones, aprovechamientos y/o de sus accesorios, monto que surge derivado de la falta de pago oportuno de las contribuciones por parte del contribuyente; en este sentido es imperante recordar que todos y cada uno de los contribuyentes, tal como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran obligados a realizar aportaciones tendientes a solventar el gasto público del Estado. Por supuesto, el crédito fiscal no es un asunto de nueva creación, ha surgido desde el momento mismo en que el hombre ha tenido la obligación de aportar al Estado, o en todo caso, con el sujeto, órgano u organismo que tiene bajo su control la recaudación de los impuestos y demás cargas tributarias que se le han establecido a los particulares, independientemente de si estas obligaciones se han establecido de manera adecuada o por mera imposición de aquel o aquellos que ostentan el poder.

Partiendo de las adecuaciones que se han realizado a los ordenamientos jurídicos, y aún más, partiendo de la protección de los Derechos Humanos, es imperante que exista un sustento jurídico que acredite la validez del crédito fiscal, dicho sustento, requiere haber sido debidamente establecido y totalmente aplicable al tiempo-espacio en el que se pretende ejecutar, lo cual motiva la necesidad de conocer el marco jurídico en el cual se basa la determinación, aplicación y/o ejecución del crédito fiscal.

3.2.1. Concepto de crédito fiscal.

El crédito fiscal se obtiene a partir de la aplicación de la tasa correspondiente al resultado fiscal que se obtenga de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y, del 17 al 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo monto debe actualizarse conforme lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.¹³⁷

Es el derecho subjetivo que corresponde al sujeto activo de esa relación llamada jurídico-tributaria, y que invariablemente su contenido debe establecerse en una ley, en la

¹³⁷Tesis VI. 1o.A.138 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p. 1066.

que no solo se describa cuándo nace la obligación y fundamente el derecho del sujeto activo para exigir el cumplimiento de esta, además, debe estar determinada y expresada en forma líquida, obligación que se constituye en crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo llamado contribuyente¹³⁸; el crédito fiscal deberá comprender actualización, multas y accesorios distintos de estas, como pudieran ser los recargos y los gastos de ejecución, por lo que será necesario ofrecer garantía del monto total del adeudo.¹³⁹

De las definiciones anteriores se entiende que el crédito fiscal es aquella obligación que impone el Estado a los gobernados, misma que surge de la relación jurídico-tributaria, en la cual el sujeto pasivo (contribuyente) realiza un acto o incurre en una de las omisiones que se encuentran establecidas en las leyes fiscales vigentes al momento de dicha situación.

Dentro de los actos u omisiones que pudieran dar origen al crédito fiscal se tiene la falta de pago total o parcial de los montos por concepto de impuestos que el contribuyente debe otorgar al gasto público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin embargo, también se deben tener en cuenta diferentes cargas tributarias que algunas autoridades pudieran establecer a los ciudadanos que se encuentre en alguno de los supuestos que comprendan dichos pagos, como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (aportaciones de seguridad social), Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (contribuciones), etc.

3.2.2. Antecedentes del crédito fiscal.

El crédito fiscal se instaura en México en el Código Fiscal de la Federación (CFF) publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del sábado 31 de diciembre de 1938, establecido en el Capítulo II de dicho ordenamiento¹⁴⁰, en este punto de la historia se encontraba Lázaro Cárdenas ostentando el título de representante del Ejecutivo Federal, posteriormente, en el

¹³⁸Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, p. 272.

¹³⁹Palomino Guerrero, Margarita, “La obligación Tributaria”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, 2018, p. 132, https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_24/pdf/01.pdf

¹⁴⁰Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México, t. CXI, núm. 49, 31 de diciembre de 1938, p. 3, http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=187740&pagina=1&seccion=1

CFF que se publicó en el DOF del 19 de enero de 1967, siendo presidente de la república Gustavo Díaz Ordaz, se establece en el artículo 18 la definición del crédito fiscal¹⁴¹.

Más adelante, el artículo 4° del CFF que fue publicado en el DOF del jueves 31 de diciembre de 1981, establece que el crédito fiscal incluirá la suerte principal, así como sus accesorios y aprovechamientos¹⁴²; cabe señalar que el mencionado artículo sigue vigente, y salvo por la adición de su último párrafo, no ha sufrido modificaciones sustanciales.

Cabe señalar que, el nacimiento del crédito fiscal no implica el surgimiento de la obligación tributaria, puesto que ésta deriva de la realización de situaciones jurídicas u omisión de las obligaciones establecidas en las leyes aplicables al derecho fiscal.

3.2.3. El crédito fiscal en el ámbito jurídico.

El crédito fiscal encuentra sustento jurídico en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación que establece: “son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”¹⁴³

El crédito fiscal es de suma importancia para la sociedad, pues de este derecho, que es propio del Estado, deriva la integración de recursos económicos que serán destinados al gasto público, el cual deberá ser utilizado con la intención de satisfacer las necesidades de la sociedad.

Toda sociedad requiere, entre otras cosas, contar con certeza jurídica y la garantía constitucional, con la intención de que no exista circunstancia alguna que permita que el Estado, a través de sus órganos, abuse del poder que se le ha conferido, lo cual se vincula con

¹⁴¹Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México t. CCLXXX, núm. 16, 19 de enero de 1967, Artículo 20, p. 3, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=203329&pagina=3&seccion=0

¹⁴²Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México, t. CCCLXIX, núm. 12, 31 de diciembre de 1981, Artículo 4° de Código Fiscal de la Federación, p. 17, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=202833&pagina=17&seccion=0

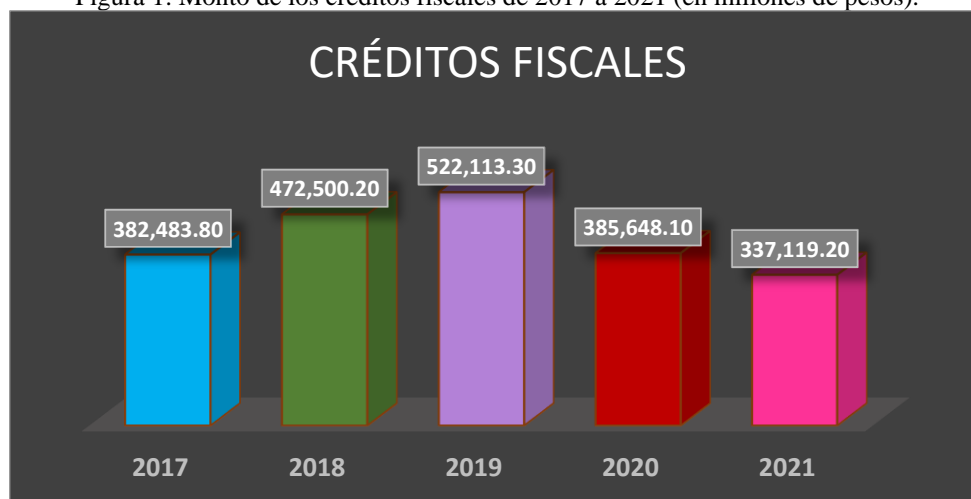
¹⁴³Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., cit., Artículo 4, p. 3.

la protección al debido proceso y la aplicación de la presunción de inocencia en todos los asuntos en que los particulares se encuentren inmersos como posibles infractores de las normas jurídicas, en todas las materias del derecho, incluyendo el ámbito fiscal, lo cual se concreta en la fijación del crédito fiscal.

3.2.4. Prevalencia del crédito fiscal.

Los créditos fiscales que ha señalado el Servicio de Administración Tributaria, en el período 2017-2021, tal como lo refleja la figura 1 que se muestra más adelante hace notar que en 2019 se tuvo un incremento del 36% respecto de los montos de los créditos fiscales que se determinaron en 2017, asimismo, se debe tener presente que, para el 2021, el monto de los créditos fiscales dados de alta, disminuyó con relación a los ejercicios fiscales anteriores, situándose en 12% menos del monto determinado en 2017.

Figura 1. Monto de los créditos fiscales de 2017 a 2021 (en millones de pesos).



Fuente: Elaboración propia con datos de SHCP (2022).¹⁴⁴

Es relevante señalar que, en los cinco ejercicios fiscales señalados, el monto total de los créditos fiscales dados de alta asciende a 2'099,864.60 millones de pesos, dando un valor promedio de 419,972.92 millones de pesos por ejercicio fiscal, de donde deriva que sólo los períodos de 2018 y 2019 se encuentran por arriba de ese valor promedio, es decir tanto el ejercicio 2018 como el ejercicio 2019 fueron, en el ámbito de la recaudación, alarmantes en cuanto a la fijación de adeudos o créditos fiscales. Los créditos fiscales dados de alta suman

¹⁴⁴Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria, “Datos abiertos del SAT”, 2022, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=MonPorAnt.html

un monto que es verdaderamente elevado, pues al comparar este monto con la ley de ingresos de la nación para el ejercicio 2022¹⁴⁵, este monto equivale al 53% de los ingresos estimados para el referido ejercicio fiscal.

Así pues, es evidente que los créditos fiscales constituyen una buena fuente de ingresos para el país, además de que el Estado cuenta con la fuerza coercitiva para exigir el pago de estos adeudos, motivo por el cual resulta indispensable que su exigibilidad sea llevada a cabo, sin embargo, el problema surge del hecho de que no siempre la autoridad fiscal tiene la razón al establecer dichos adeudos y menos aún para exigir que éstos sean cubiertos.

3.3. La inexistencia de la presunción de inocencia derivado del crédito fiscal.

La presunción de inocencia es un derecho que tiene toda persona, el cual refiere que todo sujeto deberá ser considerado como inocente en tanto que no exista una sentencia que lo declare culpable, sentencia que deberá ser decretada por el órgano jurisdiccional competente. El crédito fiscal que es parte del derecho tributario al ser decretado en contra de un contribuyente, si bien no se establece por un órgano jurisdiccional sí contempla la existencia de sanciones, como es el caso de la multa, los intereses, la inhabilitación de sellos digitales, y la clausura de locales, de tal suerte que el derecho tributario establece en su contenido la existencia de acciones que obliguen al contribuyente a cumplir con sus obligaciones, esto es, la acción coercitiva del Estado.

En la mayoría de los países, las normas que definen las infracciones fiscales y conminan las sanciones correspondientes, constituyen una materia no prevista en el código penal¹⁴⁶, debe tenerse en cuenta que todo hecho que contemple la existencia de una pena es propio del derecho penal, motivo por el cual el crédito fiscal que se vincula con la posibilidad de emitir en contra del contribuyente a quien se le haya fijado dicho crédito una pena o sanción. En este sentido es necesario contemplar el hecho de que el Código Fiscal de la

¹⁴⁵Monto establecido en \$3'944,520.60. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022*, México, 2022, https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf

¹⁴⁶Jarach, Dino, *Finanzas... cit.*, p. 403.

Federación establece dentro de su contenido la aplicación de sanciones, tal como es el caso del artículo 108 que establece el delito de defraudación fiscal.

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal [...]

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,236,480.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.¹⁴⁷

Teniendo ello en cuenta, es posible considerar que el derecho tributario comparte con el derecho penal la función punitiva del Estado, por lo tanto, el derecho tributario, al igual que el derecho penal, debe tener presente la aplicación del principio de presunción de inocencia, pues lo contrario vulneraría los derechos de los contribuyentes; de esta manera, la presunción de inocencia evita que, cualquier autoridad, en este caso, las autoridades fiscales, abusen del poder que el Estado les ha conferido.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que la sanciones deberán ser determinadas por un órgano jurisdiccional competente, sin embargo, las notificaciones que realiza el Servicio de Administración Tributaria son elaboradas por sí mismo, a partir de sus propias conclusiones, mismas que estarán efectuadas con base en las presunciones que dicho órgano realice respecto de las operaciones de cualquier contribuyente, es decir, si bien es cierto que la autoridad es competente para solicitar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma, no es competente para emitir una orden coercitiva en contra de contribuyente alguno, en este sentido cabe señalar que la determinación de un crédito fiscal es coercitiva toda vez que, en caso de no atender a dicha resolución, el contribuyente podrá

¹⁴⁷Ediciones Fiscales ISEF, “Código..., *cit.*, Artículo 108, p. 224.

ser conminado, pudiendo enfrentarse a casos como el incremento de sanciones (recargos y actualizaciones) o bien, al embargo de sus bienes.

No obstante, es importante recordar que si bien la autoridad establece, presuntivamente, la existencia de discrepancias fiscales que dan pie a que se origine el crédito fiscal, también le otorga al contribuyente un plazo para que presente las pruebas que considere pertinentes para desvirtuar dicha presunción, sin embargo, el procedimiento para lograr tal efecto es bastante largo, lo cual no sería un problema sino por el hecho de que este crédito fiscal seguirá incrementándose hasta en tanto no exista una resolución judicial que lo anule, lo cual no siempre se logra, de tal suerte que el contribuyente podría verse en la necesidad de cubrir un monto sumamente elevado por la simple razón de que la autoridad fiscal haya determinado, por cuenta propia, que el contribuyente tiene un adeudo para con el Estado.

La presunción de inocencia deja de ser observada en el momento mismo en que la autoridad fiscal determina la existencia de un crédito fiscal sin que previamente exista una confrontación con el contribuyente, pues si bien es cierto que, una vez que haya determinado la cuantía del crédito fiscal, la autoridad fiscal lo notificará al contribuyente para que éste se oponga, si es el caso; también es cierto que la autoridad fiscal al fijar el crédito, ya contempla como deudor al contribuyente sin que medie sentencia alguna por parte de algún órgano jurisdiccional, es decir, la autoridad fiscal considera culpable del hecho al contribuyente, con lo que se acredita la vulneración al principio de presunción de inocencia, pues desde el momento en que se determina el crédito fiscal, el contribuyente es considerado culpable de este cargo.

Lo anterior se entiende del hecho de que, salvo que se demuestre lo contrario, el contribuyente, tal como lo establece la norma jurídica, en el referido artículo 108 del Código Fiscal, tiene la intención de defraudar al fisco, lo que implica que se tiene como culpable del hecho que se le imputa, vulnerándose de manera expresa la presunción de inocencia que debería gozar todo imputado, y que, a su vez, se encuentra reconocido en la Constitución; lo anterior vulnera, por un lado, la presunción de inocencia y, por otro lado, el debido proceso, pues no se observa la presencia del órgano jurisdiccional para determinar, a través de una

sentencia, la culpabilidad del contribuyente, tal como lo debería reclamar la autoridad fiscal en su calidad de demandante.

3.4. El debido proceso y la fijación del crédito fiscal.

La fijación del crédito fiscal deriva de las facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal, para lo cual podrá realizar visitas domiciliarias, así como el practicar revisiones electrónicas, con la intención de verificar que las operaciones que los contribuyentes reportan en sus declaraciones y/o estados financieros sean efectivamente realizados; estas facultades se encuentran sustentadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, 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:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos (...)
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio (...), 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 [...]
- IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados (...)
- 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 (...)

La visita a que se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código [...]

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.¹⁴⁸

En lo referente a la manera en que estas facultades deban ser llevadas a cabo por parte del Servicio de Administración Tributaria, los artículos 53-B y 53-C del mismo ordenamiento.

Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

- I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal [...]¹⁴⁹

Toda vez que la autoridad fiscal haya llevado a cabo las revisiones electrónicas, requerirá al contribuyente, a través de una resolución provisional, las conclusiones a las que haya llegado respecto de su facultad de comprobación, la información que éste considere pertinente para desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la mencionada resolución; con esto, es evidente que la resolución que emita la autoridad fiscal se entenderá como una sentencia, pues el mismo nombre que señala el Código así lo define: “resolución”. Posteriormente, una vez que se haya concluido la revisión y análisis de las pruebas que haya presentado el contribuyente, la autoridad fiscal podrá emitir nuevas resoluciones si detecta elementos adicionales que deban ser verificados, o bien, solicitar a un tercero para que aporte información tendiente a resolver lo conducente a las nuevas observaciones.

En este caso, el contribuyente tendrá un plazo de diez días para manifestar lo que a su derecho convenga, asimismo, el referido artículo establece que la autoridad contará con un plazo de seis meses para concluir la revisión electrónica, cabe señalar que todas los actos y resoluciones que emita la autoridad deberán ser presentados de manera digital a través del

¹⁴⁸*Ibidem*, Artículo 42, pp. 114-118.

¹⁴⁹*Ibidem*, Artículo 53-B, p. 138.

buzón tributario, por su parte, el artículo 53-C faculta a la autoridad fiscal para revisar distintos rubros o conceptos, con la intención de verificar si los actos o actividades reportadas por los contribuyentes fueron efectivamente realizadas, es decir, se busca evitar que los contribuyentes cometan actos de defraudación fiscal; además, establece los medios por los cuales la autoridad fiscal podrá allegarse de la información necesaria para llevar a cabo la comprobación de hechos.

Artículo 53-C. Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.

Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.

La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.¹⁵⁰

La exigibilidad del crédito fiscal se logra a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), el cual encuentra sustento jurídico en el artículo 16 constitucional y el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

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 [...]

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,

¹⁵⁰*Ibidem*, Artículo 53-C, p. 140.

sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.¹⁵¹

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.¹⁵²

En este sentido es necesario tener presente lo establecido en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica que el crédito fiscal será exigible por la autoridad dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de dicho adeudo, exceptuando los casos a que se refiere el artículo 41, fracción II.

Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II¹⁵³ de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción.¹⁵⁴

Asimismo, la tesis 1a. CLXV/2016 que se sostiene en los artículos 65 y 145 del Código antes mencionado, establece que el Procedimiento Administrativo de Ejecución podrá ser llevado a cabo por parte de la autoridad fiscal en el día 46 a partir del momento en que se haya notificado al contribuyente de la existencia de un crédito fiscal a su cargo.

Crédito Fiscal. Momento a Partir del cual es Exigible mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución (Código Fiscal de la Federación Vigente en 2006). De los artículos 65 y 145, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, deriva que si un crédito no se cubre o garantiza dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación de la resolución que lo contiene, es exigible por la autoridad hacendaria mediante el procedimiento administrativo de ejecución en el día cuarenta y seis. Lo anterior es así, ya que en materia fiscal la exigibilidad de un crédito no depende de la firmeza de la resolución que lo contiene, pues la autoridad hacendaria está facultada para

¹⁵¹Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 16, pp. 50-53.

¹⁵²Ediciones Fiscales ISEF, “*Código..., cit.*”, Artículo 145, p. 256.

¹⁵³La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal. *Ibidem*, Artículo 41, p. 114.

¹⁵⁴*Ibidem*, Artículo 65, pp. 151-152.

instar su cobro; para ello basta una resolución que determine un crédito fiscal debidamente notificada al particular, y que éste sea exigible de acuerdo con los requisitos legales, independientemente de que en caso de ser fundada una futura impugnación, el importe se devuelva al particular mediante el procedimiento correspondiente.¹⁵⁵

Ahora bien, el debido proceso que es uno de los mecanismos más importantes para garantizar muchos de los derechos humanos reconocidos por el sistema jurídico mexicano; una garantía en constante revisión y precisión, dotado de contenido preciso en cada función y materia; garantía innominada que se integra con un conjunto de normas rectoras, requisitos, principios y subgarantías; y que tiene como principal objetivo garantizar el ejercicio de los derechos humanos¹⁵⁶; encuentra sustento jurídico en los artículos 17 y 18.

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho [...]

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

Artículo 18. Sólo por delito que merezca pena privativa de libertad habrá lugar a prisión preventiva. El sitio de ésta será distinto del que se destinare para la extinción de las penas y estarán completamente separados [...]

El proceso en materia de justicia para adolescentes será acusatorio y oral, en el que se observará la garantía del debido proceso legal, así como la independencia de las autoridades que efectúen la remisión y las que impongan las medidas.¹⁵⁷

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en el referido artículo que el debido proceso deberá ser respetado en todos los procedimientos que sean perseguidos en forma de juicio, esto es, en aquellos procedimientos en que intervenga un órgano jurisdiccional que tenga a su cargo el dirimir las controversias surgidas entre dos o más personas o entes, y que concluya el procedimiento a través de una resolución o sentencia, en este punto conviene precisar que la reforma constitucional del 2008 surgida de la recomendación realizada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos al Estado

¹⁵⁵Tesis 1a. CLXV/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, junio de 2016, p. 687.

¹⁵⁶López Olvera, Miguel Alejandro, “El debido proceso en el siglo XXI”, en Carbonell Sánchez, Miguel & Cruz Barney, Óscar (comp.) *Historia y Constitución. Homenaje a José Luis Soberanes Fernández*, t. I, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015, pp. 313-314.

¹⁵⁷Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 17 y 18, pp. 53-55.

mexicano, buscaba garantizar el debido proceso, sin embargo, en la práctica se infringe este principio debido a la inexistencia de la igualdad entre las partes, puesto que el Estado cuenta con todo el poder que las normas jurídicas le otorgan, en tanto que el imputado cuenta sólo con el poder que sus propios recursos le faciliten.¹⁵⁸

Por su parte, el artículo 18 del mismo ordenamiento se establece que el debido proceso deberá funcionar como una garantía, y si bien es cierto que hace referencia a la materia de justicia para adolescentes, no debe dejarse de observar que el debido proceso es un derecho humano, por lo cual debe ser aplicable para todos los sujetos; asimismo, se tiene la Tesis 1a./J. 11/2014 en la que se señala de manera clara que el debido proceso se considera como una garantía aplicable en los procesos jurisdiccionales en que se aborde la potestad punitiva del Estado, lo cual es aplicable entre otros, en el derecho fiscal.

Derecho al debido proceso. Su contenido.

Dentro de las garantías del debido proceso existe un "núcleo duro", que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. Así, en cuanto al "núcleo duro", las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la "garantía de audiencia", las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.", sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como

¹⁵⁸Cfr. Téllez Hernández, Elizabeth Margarita, "Trascendencia de la creación del Instituto Poblano de Ciencias Forenses y Servicios Periciales", *Benemérita Universidad Autónoma de Puebla*, México, 2020, p. 1, <https://repositorioinstitucional.buap.mx/handle/20.500.12371/10280>

ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, **fiscal o administrativo**, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza.¹⁵⁹

Como bien lo menciona la jurisprudencia anterior, el procedimiento debe observar las garantías que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido como formalidades esenciales del procedimiento; mismas que son: notificación del inicio del procedimiento; la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; la oportunidad de alegar y; una resolución que dirima las cuestiones en debate; estas garantías integran la “garantía de audiencia”, misma que se encuentra establecida en el artículo 14 constitucional.

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.¹⁶⁰

Teniendo en cuenta el debido proceso y la manera en que se logra la fijación del crédito fiscal, es relevante analizar las figuras que participan en este procedimiento comparándolo con los elementos del debido proceso, con el fin de verificar si la fijación del crédito fiscal observa de manera adecuada el debido proceso.

¹⁵⁹Tesis 1a./J. 11/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, febrero de 2014, p. 396.

¹⁶⁰Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 14, p. 49.

Figura 2. Cuadro comparativo del debido proceso y la fijación del crédito fiscal.

Elemento.	Debido proceso en materia penal.	Fijación del crédito fiscal.	Observaciones.
Demandante.	Un particular o el representante social.	Servicio de Administración Tributaria (SAT) en representación del Estado.	En el proceso penal, la demanda puede iniciarse por un particular o por el representante social, en tanto que en el proceso de fijación del crédito fiscal el Servicio de Administración Tributaria en representación del Estado será el promotor de la acción punitiva.
Demandado.	Cualquier particular.	Particulares que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).	A diferencia del proceso penal, en el proceso de fijación del crédito fiscal, sólo los mayores de edad que se encuentren debidamente inscritos en el RFC podrán ser señalados como demandados.
Órgano jurisdiccional.	Juez competente.	Servicio de Administración Tributaria.	En el proceso de fijación del crédito fiscal el SAT asumirá el papel de juzgador.
Etapas de investigación.	Llevada a cabo por el representante social y sus auxiliares.	Llevada a cabo por parte de los miembros del Servicio de Administración Tributaria.	El SAT asume el papel de investigador del hecho que se pretende sancionar.
Presentación de las pruebas.	Tanto el representante social como el imputado presentan las pruebas en el plazo establecido por las leyes penales, siendo el representante social el obligado a acreditar la culpabilidad del imputado.	Tanto el Servicio de Administración Tributaria como el contribuyente presentan sus pruebas de acuerdo con lo que establece la ley fiscal, siendo el contribuyente el obligado a probar su inocencia.	En este rubro ambos procesos establecen que las partes en conflicto tienen la oportunidad de presentar las pruebas que consideren pertinentes para apoyar sus pretensiones.
Análisis de las pruebas.	El juez que conozca del caso tendrá a su cargo la valoración de las pruebas.	El Servicio de Administración Tributaria valorará las pruebas que presente el contribuyente.	A diferencia del proceso penal que cuenta con un juez imparcial, en el proceso de fijación del crédito fiscal el SAT es el encargado de valorar las pruebas presentadas.
Discusión.	El representante social y la defensa exponen su teoría del caso con base en las pruebas ofertadas.	El contribuyente presentará sus pruebas con el fin de desvirtuar las pretensiones del Servicio de Administración Tributaria.	En el proceso de fijación del crédito fiscal no existe discusión de las pruebas, sólo se presentan para su estudio por parte del SAT.
Sentencia.	Una vez que el juez evalúe las pruebas ofertadas por ambas partes dictará sentencia determinando si el imputado es culpable o no del hecho que se estudia.	Atendiendo al resultado de sus investigaciones y tomando en consideración las pruebas que oferte el contribuyente, el SAT informará, a través de una resolución, si el contribuyente es culpable del adeudo (crédito fiscal).	En el proceso penal, el órgano jurisdiccional será el encargado de dictar la sentencia que ponga fin al procedimiento, en tanto, en el caso de la fijación del crédito fiscal la resolución será emitida por el SAT.

Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse en la figura 2 que antecede, el debido proceso establece la presencia de tres sujetos: el imputado, el demandante y el órgano jurisdiccional; en el procedimiento penal estas figuras se observan de manera inequívoca, sin embargo, en el proceso de fijación del crédito fiscal, la figura del órgano jurisdiccional no se observa, en cambio, el Servicio de Administración Tributaria funciona como demandante y como juzgador, es decir, es juez y parte, lo cual es contrario a lo que establece el artículo 17 de la Constitución.

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.¹⁶¹

El hecho de que la misma autoridad que inicia el procedimiento tenga a su cargo la valoración de las pruebas para, posteriormente, dictar una resolución, vulnera la seguridad jurídica de los gobernados en lo referente a la administración de justicia de manera imparcial a la que hace alusión el artículo 17 constitucional.

Es imperante señalar que la seguridad jurídica es de suma importancia para el Estado y, especialmente, para los gobernados; el objetivo de todo Estado de derecho y sus instituciones se centra en la pretensión de lograr una suficiente garantía y seguridad jurídica para los derechos fundamentales del ciudadano; derechos que se consideran anteriores y previas a todo ordenamiento jurídico positivo; el establecimiento jurídico-constitucional de los derechos humanos fundamentales aparece como eje del funcionamiento de todo Estado de derecho¹⁶², en este punto cabe señalar que, valores como la seguridad y certeza jurídica, solo pueden ponerse en práctica en la medida en que un Estado esté gobernado de acuerdo con reglas previamente anunciadas que sean claras e inteligibles en sí mismas.¹⁶³

Aunado a ello debe tenerse presente que, en los casos penales, el ministerio público tiene la carga de la prueba, es decir, el ministerio público o representante social está obligado a demostrar la culpabilidad del imputado, o bien, desistir de sus pretensiones; sin embargo,

¹⁶¹Carbonell, Miguel, *Constitución... cit.*, Artículo 17, p. 53.

¹⁶²Díaz García, Elías, “Teoría general del Estado de derecho”, *Revista de estudios políticos*, Madrid, núm. 131, p. 34, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2048229.pdf>

¹⁶³Sierra Peña, Eligio, “Órganos Constitucionales Autónomos ante el principio de la división de los poderes en México”, *Universidad Iberoamericana Puebla*, México, 2022, p. 133.

en el caso del crédito fiscal la carga de la prueba se le traslada al contribuyente, de tal suerte que éste se encuentra obligado a demostrar su inocencia, con lo que se acredita que, en el procedimiento para la fijación del crédito fiscal, se rechaza categóricamente la existencia de la presunción de inocencia.

La seguridad jurídica es garantía de promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento¹⁶⁴; la seguridad jurídica se presenta como esencial para el buen funcionamiento del Estado debido al hecho de que pretende que las autoridades no apliquen arbitrariamente el orden jurídico a los individuos, cuya libertad y dignidad se salvaguarda cuando las autoridades actúan con apego a las leyes.¹⁶⁵

Valores como la seguridad y certeza jurídica solo pueden ponerse en práctica en la medida en que un Estado esté gobernado de acuerdo con reglas previamente anunciadas que sean claras e inteligibles en sí mismas. También deben formar parte de un sistema jurídico caracterizado por la consistencia entre sus numerosas reglas, y por una cierta coherencia global de principio en el sistema en conjunto.¹⁶⁶

La aplicación de las penas o sanciones por parte de órganos administrativos es una forma de concentración de funciones, pues un órgano que no es integrante del poder judicial no tendría por qué establecer sanciones, y menos aún, ejecutarlas, de tal forma que se atenta contra el principio de la división de poderes, mismo que otorga certeza y seguridad jurídica a los derechos de todos y cada uno de los integrantes del Estado. De esta manera resulta evidente que, en cuanto a la fijación del crédito fiscal no se observa la presencia de la seguridad jurídica, lo cual se concreta con base en el hecho de la inoperancia de la protección del debido proceso, vulnerándose así la protección de los derechos que deben ser respetados a toda persona, tal como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁶⁴Ribó Durán, Luis, *Diccionario de Derecho*, Barcelona, Bosch, 1991, p. 210.

¹⁶⁵Gutiérrez Ayala, Marcos, “Entre la seguridad jurídica y la seguridad humana el principio de solidaridad. Su fundamentación desde los derechos humanos”, en Sánchez Vázquez, Rafael (coord.), *Derechos Humanos, Seguridad Humana, Igualdad y Equidad de Género*, México, CNDH, 2018, p. 327.

¹⁶⁶MacCormick, Neil, *Retórica y Estado de Derecho. Una teoría del razonamiento jurídico*, Palestra, p. 47.

Conclusiones.

A través de la presente investigación se han observado las diversas maneras en que la fijación del crédito fiscal violenta los derechos humanos de igualdad, presunción de inocencia, debido proceso y acceso a la justicia.

- El derecho fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la relación tributaria entre el Estado y los particulares, señalando así el contexto bajo el cual se dirigirá la recaudación de ingresos del Estado.
- Los ingresos del Estado se clasifican en: aprovechamientos, productos, créditos públicos, contribuciones y sus accesorios; las contribuciones se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, y derechos.
- Los créditos fiscales son las obligaciones que impone el Estado a los gobernados, surgidos de la relación jurídico-tributaria, en la cual el sujeto pasivo realiza un acto o incurre en una de las omisiones que se encuentran establecidas en las leyes fiscales vigentes al momento de dicha situación.
- En el caso de los créditos fiscales, la manera en que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente trata al contribuyente será determinada por la cuantía de dicho crédito, lo cual es violatorio del principio de igualdad, pues pese al monto del crédito, la situación jurídica es la misma.
- Los derechos humanos deben aplicarse en el ámbito fiscal puesto que, pese a la materia de que se trate, los derechos humanos acompañan al sujeto y no al objeto, además, esto encuentra fuerza en el hecho de que, en 2002, la Corte Interamericana de Derechos Humanos determinó que se configuró la violación a los derechos humanos en materia tributaria.
- El artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que la ley prohibirá toda discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social; al mismo tiempo el artículo 2° de dicho pacto establece que todos los Estados parte deberán respetar y hacer valer el contenido de este instrumento jurídico.

- El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece en su artículo 2.2 que los Estados parte deben garantizar el ejercicio de los derechos enunciados en su contenido sin que medie forma alguna de discriminación, dentro de las cuales se menciona la posición económica.
- En materia fiscal se cuenta con la PRODECON como defensor público del contribuyente, sin embargo, esta procuraduría se encuentra limitada en su actuación derivado de las normas jurídicas que fundamentan su actuación, lo que violenta el principio de igualdad, al mismo tiempo que frena el acceso a la justicia.

Propuesta.

A través de la presente investigación se ha establecido la violación a derechos humanos en materia fiscal, específicamente en lo relativo a la fijación y cobro del crédito fiscal por parte de la autoridad fiscal.

Teniendo en cuenta lo antes mencionado, resulta de interés el tener en cuenta que un Estado, como es el caso de los Estados Unidos Mexicanos, que se precia de apegado a derecho y protector de los derechos de todos y cada uno de sus miembros, es indispensable que se genere un cambio que permita considerar la verdadera protección de los derechos humanos de los contribuyentes sin que exista forma alguna de distinción o discriminación, incluido, por supuesto, el aspecto económico, en este caso, el monto del crédito fiscal.

Así pues, se estructura una propuesta que tiene como intención el establecer parámetros que permitan considerar que se respetarán los derechos humanos en materia fiscal; dicha propuesta tendrá en cuenta los cuatro derechos humanos que se han considerado a través de esta investigación: presunción de inocencia; principio de igualdad; acceso a la justicia y; debido proceso.

- Presunción de inocencia.

En este sentido es relevante que la autoridad dictaminadora permita que el contribuyente que, presuntamente tenga un adeudo fiscal, presente las pruebas que éste considere pertinentes para desvirtuar la posible fijación del crédito fiscal, lo cual deberá realizarse dentro de un plazo razonable previo a que la autoridad contemple al contribuyente como deudor fiscal.

- Acceso a la justicia y principio de igualdad.

En este punto es de interés la participación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en razón a la prestación de sus servicios limitadas por la cuantía del crédito fiscal, lo cual, como ha sido indicado a través de esta investigación es una violación de los derechos humanos, por lo cual se propone reformar el artículo 3° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en los siguientes términos.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	
Artículo 3. Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.	Artículo 3. Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, estos serán proporcionados a todos los sujetos que lo soliciten, siempre que no cuenten con los recursos suficientes para solicitar representación privada.

- Debido proceso.

En este aspecto es pertinente la participación del órgano jurisdiccional con el fin de que se tenga la certeza jurídica de imparcialidad en el procedimiento de fijación del crédito fiscal, tal como acontece en los procesos de orden penal en los que el imputado es declarado culpable hasta en tanto el juez que conozca del caso así lo determine, posterior a la presentación, argumentación y valoración de las pruebas que le sean presentadas por los intervinientes.

Fuentes de información y consulta.

Bibliografía.

Aguilar López, Miguel Ángel, *Presunción de Inocencia. Derecho Humano en el Sistema Penal Acusatorio*, México, Instituto de la Judicatura Federal, 2015.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 23a. ed., México, Themis, 2020.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones, t. XL: Derecho a la defensa adecuada y defensoría pública*, 9a. ed., México, Porrúa, 2016.

Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 5a. ed., México, Porrúa, 2011.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 7a. ed., México, IURE, 2017.

De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 1999.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2008.

De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*, 37a. ed., México, Porrúa, 2013.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios del Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003.

Domínguez Crespo, César Augusto, *Derecho tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I.

Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas Públicas*, México, Porrúa, 1998.

Fernández Martínez, Refugio De Jesús, *Derecho Fiscal*, México, Mc Graw-Hill, 2000.

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, 10a. ed., México, Trotta, 2018.

- Fix-Fierro, Héctor, “Comentario al artículo 1º constitucional”, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y concordada*, 17a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 19a. ed., México, Porrúa, 1977.
- García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 65a. ed., México, Porrúa, 2013.
- Gutiérrez Ayala, Marcos, “Entre la seguridad jurídica y la seguridad humana el principio de solidaridad. Su fundamentación desde los derechos humanos”, en Sánchez Vázquez, Rafael (coord.), *Derechos Humanos, Seguridad Humana, Igualdad y Equidad de Género*, México, CNDH, 2018.
- Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos, *El acceso a la justicia, entre el derecho formal y el derecho alternativo*, Colombia, Gente Nueva Editorial, 2006.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Argentina, Cangallo, 1996.
- López Olvera, Miguel Alejandro (coord.), *Poderes tradicionales y órganos constitucionales autónomos, t. XIII: La defensoría pública como órgano constitucional autónomo. Apuntes para la construcción de un modelo necesario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- López Olvera, Miguel Alejandro, “El debido proceso en el siglo XXI”, en Carbonell Sánchez, Miguel & Cruz Barney, Óscar (comp.) *Historia y Constitución. Homenaje a José Luis Soberanes Fernández*, t. I, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.
- McCormick, Neil, *Retórica y Estado de Derecho. Una teoría del razonamiento jurídico*, Palestra.
- Margáin Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19a. ed., México, Porrúa, 2007.

- Neumak, Fritz, *Principio de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Ortiz Ahlf, Loretta, “El derecho de acceso a la justicia”, *Obra en homenaje a Rodolfo Cruz Miramontes*, t. II, México, UNAM, 2008.
- Ortiz Ahlf, Loretta, *El derecho de acceso a la justicia de los migrantes en situación irregular*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- Pásara, Luis (coord.) *En busca de una justicia distinta. Experiencias de reforma en América Latina*, t. VII: *Acceso a la justicia*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.
- Peces-Barba, Gregorio, *Derechos humanos*, Madrid, Editorial Latina Universitaria, 1979.
- Pérez de Ayala, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, España, Edersa, 1991.
- Reale, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Madrid, Pirámide, 1988.
- Ribó Durán, Luis, *Diccionario de Derecho*, Barcelona, Bosch, 1991.
- Ríos Granados, Gabriela y Sánchez Gil, Rubén, “Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Manual de Derecho Fiscal*, México, UNAM, 2020.
- Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, t. III: *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2002.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986.
- Rubio Llorante, Francisco, *La forma del poder. Estudio sobre la Constitución*, Madrid, Centro de estudios Constitucionales, 1993.

Sainz De Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9a. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991.

Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, México, ISEF, 2005.

Venegas, Sonia, *Derecho fiscal, parte general e impuestos federales*, 2a. ed., México, Oxford, 2018.

Von Eheberg, Karl Theodor, *Compendio de Hacienda Pública*, trad. de Federico Ruiz Koenig, México, América, 1945.

Legisgrafía.

Asamblea Nacional Francesa, “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, Francia, 1789, https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

Cámara de Diputados, *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, 2021, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>,

Cámara de Diputados Del H. Congreso De La Unión, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022*, México, 2022, https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf

Carbonell, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 11a. ed., México, Tirant lo Blanch, 2021.

Departamento de Derecho Internacional, OEA, “Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)”, Costa Rica, 1969, https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

Ediciones Fiscales ISEF, “Código Fiscal de la Federación”, *Fisco Agenda 2023*, 60a. ed., México, ISEF, 2023.

Ediciones Fiscales ISEF, “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, *Fisco Agenda 2023*, 60a. ed., México, ISEF, 2023.

Naciones Unidas, “Carta de las Naciones Unidas”, Estados Unidos de América, 1945, <https://www.un.org/es/sections/un-charter/preamble/index.html>

Naciones Unidas, “La Declaración Universal de Derechos Humanos”, Francia, 1948, <https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

Naciones Unidas, *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Naciones Unidas, 2015.

Naciones Unidas. Derechos Humanos, “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos”, Estados Unidos de América, 1966, <https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/ccpr.aspx>

Naciones Unidas. Derechos Humanos, “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales”, Estados Unidos de América, 1966, <https://www.ohchr.org/sp/professionalinterest/pages/cescr.aspx>

Órgano Del Gobierno Constitucional De Los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México, t. CXI, núm. 49, 31 de diciembre de 1938, http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=187740&pagina=1&seccion=1

Órgano Del Gobierno Constitucional De Los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México, t. CCCLXIX, núm. 12, 31 de diciembre de 1981, Artículo 4° de Código Fiscal de la Federación, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=202833&pagina=17&seccion=0

Órgano Del Gobierno Constitucional De Los Estados Unidos Mexicanos, “Diario Oficial”, México t. CCLXXX, núm. 16, 19 de enero de 1967, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=203329&pagina=3&seccion=0

Secretaría De Gobernación, “Decreto por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de la reforma política de la Ciudad de México”, México, 29 de enero de 2016, http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=268141&pagina=5&seccion=0

Secretaría De Gobernación, “Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, México, 2006, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4930008&fecha=04/09/2006

Secretaría De Gobernación, “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, México, 2004, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=676424&fecha=05/01/2004

Hemerografía.

Barrientos, Jesús María, Derecho a la presunción de inocencia, *Vlex*, <https://vlex.es/vid/derecho-presuncion-inocencia-391378250>

Bernales Rojas, Gerardo, “El acceso a la justicia en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos”, *Iust et Praxis*, Chile, vol. 25, núm. 3, diciembre 2019, <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v25n3/0718-0012-iusetp-25-03-277.pdf>

Cerdá Martínez-Pujalte, Carmen María, “Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación”, *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerol*, Alemania, núm. 50-51, 2005, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23276.pdf>

Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Cantos vs. Argentina” 2002, http://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Espinoza González vs. Perú”, Costa Rica, 2014, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_289_esp.pdf

- Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Granier y Otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela” 2015, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_293_esp.pdf
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Nadege Dorzema y otros vs. República Dominicana”, 2012, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_251_esp.pdf
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Servellón García y otros vs. Honduras”, 2006, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_152_esp.pdf
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Caso Yatama vs. Nicaragua”, Costa Rica, 2005, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_127_esp.pdf
- Díaz García, Elías, “Teoría general del Estado de derecho”, *Revista de estudios políticos*, Madrid, núm. 131, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2048229.pdf>
- Díaz García, Iván, “Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, iusfundamentalidad y consecuencias”, *Ius et Praxis*, Chile, vol. 18, núm. 2, 2012, https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122012000200003#29
- Lovera de Salazar, Zoleida María, Salazar, Frank y Nimer, Yeincer David, “Disertación sobre el Estado, democracia y derechos humanos”, *Revista de Ciencias Jurídicas y Políticas Unellez-Juri*, Venezuela, 2020, <http://revistas.unellez.edu.ve/index.php/rjuri/article/download/1118/1008/3911>
- Martínez Cifuentes, Abimael, “Propuesta de Implementación de Impuesto Único Federal”, *Universidad Alva Edison*, México, 2018.
- Martínez Cisneros, Germán, “La presunción de inocencia. De la Declaración Universal de los Derechos Humanos al Sistema de Justicia Penal”, *Revista del Instituto de la judicatura Federal*, México, 2008, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/viewFile/32234/29229>

- Mayer Serra, Carlos Elizondo, “La industria del amparo fiscal”, *Política y gobierno*, México, 2009, https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-20372009000200004
- Mendoza López, Doris Teresita, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *Anuario mexicano de derecho internacional*, México, vol. 16, enero-diciembre 2016, http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525#fn18
- Mercado Nieto, Guadalupe de Monserrat, “Inobservancia del procedimiento de impugnación de la adopción por parte del adoptado en el Código de procedimientos Civiles del Estado de Puebla”, *Centro de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, 2022.
- Novoa Herrera, Gerardo, “El principio de la capacidad contributiva”, *Derecho & sociedad*, Perú, núm. 27, 2006, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17169/17458/>
- Palomino Guerrero, Margarita, “La obligación Tributaria”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, 2018, https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_24/pdf/01.pdf
- Pitten Velloso, Andrei, “El principio de igualdad tributaria, de la teoría de la igualdad al control de las desigualdades en la imposición”, España, Universidad de Salamanca, 2008, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=4650231>
- Plascencia Arreola, Rubén, Pérez López, Javier, Murillo y García, Oliver & Arias Rivas, Felipe de Jesús, “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, *Boletín Fiscal 95*, México, Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, 2013, <https://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/8-Boletin-Fiscal-95-JULIO-2013-PRODECON.pdf>

- Pozo, Nelson, “Presunción de inocencia o estado de inocencia en el nuevo proceso penal”, *Gaceta Jurídica*, núm. 313, julio 2006.
- Rey, Fernando, “¿De qué hablamos cuando hablamos de igualdad constitucional?”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Madrid, núm. 45, 2011, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:HnzKAPShHi8J:https://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/download/529/619+&cd=17&hl=es-419&ct=clnk&gl=mx>
- Sánchez de Tagle, Gonzalo, “La Suprema Corte y presunción de inocencia”, *Nexos*, 2019, <https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/la-suprema-corte-y-presuncion-de-inocencia/>
- Santacruz Fernández, Roberto y Santacruz Morales, David, “Reformas constitucionales: entre el minimalismo penal y la maximización de los derechos humanos”, en Esquivel, Gerardo, Ibarra Palafox, Francisco & Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *Cien ensayos para el centenario. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, t. 2: Estudios jurídicos, México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Instituto Belisario Domínguez, 2017.
- Santos Flores, Israel, Bernal Ladrón de Guevara, Diana & Melgar Manzanilla, Pastora, “La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente desde una perspectiva comparada”, *Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, núm. XIII, 2014, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6054/4.pdf>
- Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, 2023, https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5676670&fecha=10/01/2023#gsc.tab=0
- Sierra Peña, Eligio, “Órganos Constitucionales Autónomos ante el principio de la división de los poderes en México”, *Universidad Iberoamericana Puebla*, México, 2022.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Acción de inconstitucionalidad 38/2006”, México, 2006, <https://franco.scjn.gob.mx/votos/accion-de-inconstitucionalidad-382006>

- Téllez Hernández, Elizabeth Margarita, “Trascendencia de la creación del Instituto Poblano de Ciencias Forenses y Servicios Periciales”, *Benemérita Universidad Autónoma de Puebla*, México, 2020, <https://repositorioinstitucional.buap.mx/handle/20.500.12371/10280>
- Tesis 1a. CLXV/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, junio de 2016.
- Tesis 1a./J. 11/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, febrero de 2014.
- Tesis 1a./J. 24/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2014.
- Tesis 2a./J.192/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007.
- Tesis IV.3o.A.2 CS (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VI, junio de 2019.
- Tesis VI. 1o.A.138 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003.
- Tesis P./J. 43/2014 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, junio de 2014.
- Varios Autores, “El derecho de acceso a la justicia de todo ciudadano”, *Milenio*, 11 de junio de 2016, <https://www.milenio.com/opinion/varios-autores/derechos-humanos/el-derecho-de-acceso-a-la-justicia-de-todo-ciudadano>
- Vela Peón, Antonio Alberto, “Derechos humanos y tributación en México”, *Derechos Humanos*, México, 2012, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

Cibergrafía.

Naciones Unidas, “Historia de la Redacción de la Declaración Universal de los Derechos Humanos”, 2020, <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>

República de Panamá. Órgano Judicial, “Acceso a la justicia”, Panamá, 2010, www.organojudicial.gob.pa/transparencia/acceso-a-la-justicia

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Servicio de Administración Tributaria, “Datos abiertos del SAT”, 2022, http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=MonPorAn t.html

Unidos por los Derechos Humanos, “Los Antecedentes de los Derechos Humanos”, 2018, <https://www.unidosporlosderechoshumanos.mx/course/lesson/background-of-human-rights/the-background-of-human-rights.html>