



42

**Breve semblanza sobre los derechos  
y garantías de los contribuyentes.  
Un estudio de derecho comparado  
España y México**

Gabriela Ríos Granados

**DERECHO FISCAL**

Julio de 2003

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por la autora, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de ésta. ❖ D. R. (C) 2003, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F. ❖ Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, Tels. 5622-7463/64 exts. 703 o 704, fax 5665-3442.

## CONTENIDO

I. Introducción.....	1
II. Marco general.....	1
III. Artículo 2o. de la Ley de Derechos de los Contribuyentes.....	3
IV. Derechos subjetivos de los contribuyentes.....	8
V. A modo de conclusión.....	13
VI. Bibliografía.....	14

## I. INTRODUCCIÓN

El presente estudio se desarrolla en tres apartados. El primero se refiere al marco general en el que se inscriben los derechos y garantías de los contribuyentes en el Derecho español y mexicano. En el segundo se analiza de forma más específica el artículo 2o. de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que contiene la proclamación de los principios de justicia tributaria. Y el tercero, comprende una propuesta sobre los derechos subjetivos de los contribuyentes correlativos al deber de cumplimiento de la obligación fiscal.

La metodología empleada en esta breve conferencia, será principalmente la del Derecho comparado, así en el desarrollo de los tres apartados arriba mencionados, en primer término me referiré al Derecho español y posteriormente, sobre el mismo punto al mexicano. Hechas las advertencias conducentes, se dará desarrollo de este tema.

## II. MARCO GENERAL

En el ámbito Español antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, éstos derechos y garantías se encontraban en forma dispersa reconocidos en distintos cuerpos legislativos, entre los que cabe destacar la propia Constitución Española en sus artículos 31.1, 133, la Ley General Tributaria, la Ley de Administraciones Tributarias y Procedimiento Administrativo Único y en demás leyes fiscales específicas de los distintos tributos que componen el Sistema Fiscal Español. Por lo tanto, podemos señalar que el contexto normativo en el que se publica la mencionada ley, estos derechos están inscritos en el sistema fiscal, como manifestación del derecho objetivo tributario. Además, se debe reconocer que para esas épocas, la existencia de un importante cuerpo de criterios jurisprudenciales y una solvente doctrina española, que se ha ocupado principalmente de los principios de justicia tributaria, estableciendo con ello, las directrices de la actuación de la administración tributaria.

Al hilo de esta coyuntura, la doctrina tributaria reparó en señalar que la Ley 1/1998 sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no tenía un carácter innovador, así mismo mereció un cúmulo de críticas que no abordaremos en este trabajo.

Sin embargo, queremos destacar que la publicación de dicha ley, al margen de la oportunidad política que en su momento represento, tiene la virtud de ser un cuerpo codificador en el que se reúnen en un texto normativo los derechos y garantías que habían sido reconocidos en todo el bagaje normativo español. Y de acuerdo, con Soler Roch<sup>1</sup> de algún modo, dicha codificación otorga confianza al contribuyente hacía el sistema tributario, dicho en otras palabras, le da seguridad jurídica el establecimiento expreso de una ley que reconozca sus derechos.

---

Gabriela Ríos Granados es investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

<sup>1</sup> Soler Roch, *op. cit.*

A esta ley, además se le debe reconocer como ópera prima que lo es, puede ser la punta de lanza de una nueva cultura tributaria enfocada hacía un renacimiento humanista del Derecho Tributario. La doctrina que se ha ocupado del tema, ha apuntado que esta ley: “rompe con la resistencia del ordenamiento fiscal al hablar expresamente de los derechos y garantías de los contribuyentes, porque quiebra la tendencia de un status quo de aquellas relaciones que no corresponden a las exigencias de nuestro tiempo, a los valores constitucionales, y que no puede ampararse en la trascendencia del interés público de las funciones encomendadas a Hacienda”.<sup>2</sup> Es necesario mencionar, que la creación de la Agencia Tributaria Española también le da otro tinte a la función inspectora de Hacienda.

Por su parte, Carbajo Vasco ha puntualizado que uno de los fines de esta legislación ha sido, disminuir el fraude fiscal, a través del cumplimiento voluntario del contribuyente, o como mejor se ha conocido en EEUU, “the voluntary compliance”, o bien, el “bill of rights de los contribuyentes de la OCDE”.

En tal sentido, creemos que este texto normativo debe ser el impulsor y el paradigma de una nueva concepción del contribuyente frente a la Administración tributaria, en el que el administrado se despoja de ese exclusivo ropaje o corsé de “sujeto pasivo”, para así también convertirse en sujeto activo de situaciones jurídicas activas frente a la administración pública. La doctrina consciente de esta nueva perspectiva, ha apuntado que se advierte un ánimo garantista del Derecho tributario. Y cabe mencionar en este momento, que algunas manifestaciones de la doctrina han detenido su atención y análisis sobre este tópico, y muestra de ello han sido las obras del ilustre alemán Klaus Tipke sobre la Moral Tributaria del Estado y del Contribuyente y la de Juan Manuel Barquero Esteban, referente a la función del tributo en el Estado social y Democrático de Derecho, por reparar tan sólo en alguna de ellas.

El panorama del sistema tributario mexicano es distinto. El sistema tributario mexicano se ha caracterizado ser producto de múltiples factores, sin embargo, la obtención de mayores recursos fiscales siempre se ha manifestado como una necesidad imperiosa del Estado. Nuestro sistema fiscal es histórico, debido a que no ha sido generado con armonía entre las distintas contribuciones que lo componen y los objetivos a alcanzar. No obstante, se debe reconocer que el Sistema de Coordinación fiscal, tuvo como ratio establecer la coherencia y la coordinación entre las contribuciones locales y federales.

El sistema fiscal mexicano presenta ineficiencias, tales como mala gestión y cobro del tributo, la inconstitucionalidad de las resoluciones misceláneas porque establecen elementos estructurales de las contribuciones, la doble o triple tributación sobre los mismos objetos imponibles, leyes oscuras e imprecisas que generan inseguridad jurídica, la corrupción, el alto índice de evasión de impuestos, entre otros problemas.

A la luz de esta conflictividad, se observa que no existe una ley que expresamente señale la protección de los derechos y garantías del contribuyente, sin embargo, es necesario mencionar, que al igual que sucedió en España, el reconocimiento de estos derechos se encuentran en toda la legislación tributaria mexicana, especialmente, en la Constitución Política Mexicana, en el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales que regulan las contribuciones en concreto. Así

---

<sup>2</sup> Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Madrid, CEF, 1999.

mismo, la jurisprudencia y la doctrina se ha encargado de darle contenido principalmente a la protección jurídico-administrativa a los contribuyentes.

### III. ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

#### Artículo 2o. Principios generales en particular

1. La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.
2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente ley.

Respecto a este artículo la doctrina ha sido muy crítica al señalar que no era necesario diseñar un precepto que legalizara los principios establecidos en la Constitución Española. Además, se suma la opinión que la nominación de los principios generales en particular es poco acertada porque no comprende a todos los principios generales como lo son él de seguridad jurídica, y legalidad, que son pilares fundamentales del Derecho Tributario.

La Ley General Tributaria ya contenía un artículo que contemplaba a los principios de justicia tributaria, sin embargo, con esta introducción se debió modificar el artículo 3o. de esa ley.

En mi opinión este artículo merece varios comentarios. El primero se refiere que en dicho artículo no se agotan todos los principios generales, tales como se ha dicho anteriormente, el de legalidad y él de seguridad jurídica. Así como también otros principios contemplados en el Derecho comunitario, tales como el principio de la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de las administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente, él de buena fe.<sup>3</sup> Aunque cabe apuntar, que tal como está estructurado el Derecho comunitario pareciera que no hace falta mencionarlos en una ley ordinaria del Derecho interno español, debido al principio de primacía del Derecho comunitario.

Por otra parte, también es necesario mencionar que dicho artículo no debe considerarse como un *númerus clausus* de los principios tributarios, sino que debe verse con fines didácticos, en los que se enuncian los principios que a lo menos deben advertirse en el sistema tributario español. Ya que el desarrollo de los mismos, no va a depender de que expresen en una norma positiva, sino de la jurisprudencia, es decir, de la labor de los jueces al interpretar y dar contenido a dichos principios. Y sumada a esta labor, debe tenerse en cuenta el estudio meditado de la doctrina. Desde otra perspectiva, este artículo tiene la virtud de mencionar la “*limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales*”.

En el actual contexto mexicano, no existe una ley ordinaria que manifieste la existencia de los principios de justicia tributaria en el sistema tributario. La profusión de los principios en

---

<sup>3</sup> Villar Ecurra y Herrera Molina, *Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente*, p. 35.

México se debe principalmente a su base Constitucional en el artículo 31 fracción IV, mismo que ha sido interpretado por la jurisprudencia. Y a su vez a la labor de la doctrina mexicana.

En este sentido podemos señalar cuales han sido los principios desarrollados por la jurisprudencia mexicana: el principio de legalidad.

## 1. Principio de legalidad

Quisiéramos detenernos en el principio de legalidad, en México se ha observado que en materia tributaria las relaciones entre el poder legislativo y ejecutivo ponen de manifiesto la constante invasión de ámbito de competencia por parte del poder ejecutivo hacia el legislativo. Hay una reiterada conculcación a los principios de reserva de la ley y de seguridad jurídica.

Las relaciones en materia tributaria entre el ejecutivo y el legislativo son una materia de constitucionalidad, de flexibilidad o rigidez del principio de división de poderes. De acuerdo con la idea del Estado de Derecho, las facultades de cada uno de los poderes deben estar expresamente establecidas en la Constitución.

Con la idea de la división de poderes, concebida como una distribución de funciones, cada poder tiene definidas sus facultades, así en el ámbito tributario estas facultades se traducen en poder de imposición que le corresponde al legislativo y facultad de imposición al ejecutivo. Sin embargo, esta distribución de funciones ha sido invadida con harta frecuencia por el ejecutivo. A modo de ejemplo, tenemos las resoluciones misceláneas<sup>4</sup> que bajo el amparo de ser reglas de carácter general, establecen derechos y obligaciones a los contribuyentes.

---

<sup>4</sup> Se observa no felizmente, que en México el desarrollo doctrinal sobre la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas es muy somero, debido a que en los Manuales de Derecho Tributario no se trata este tema con profundidad, ni si quiera se hace referencia en el epígrafe sobre las fuentes formales del Derecho Tributario Mexicano. La mayoría de los autores tales como Margaín Manautou, Sánchez León, Arroja Vizcaíno, De la Garza, Hallivis Pelayo, entre otros, consideran como fuentes formales la ley, el decreto ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados o convenios internacionales, los principios generales del Derecho y la doctrina. En el caso de la costumbre sí la mencionan por mera didáctica. Garza Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2002, pp. 39 y ss; Arroja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30 y ss; Margaín Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2000, pp. 27 y ss; Sánchez León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000, pp. 411 y ss; Hallivis Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax editores, 2000, pp. 164 y ss.

Sin embargo, podemos mencionar que el fundamento legal de las resoluciones fiscales, es el artículo 39 del CFF, en el que se establece la facultad del Ejecutivo Federal para dictar resoluciones de carácter general respecto a tres supuestos: *Primero*: condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, con motivo de una situación grave por causas económicas del país o por catástrofes debido a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; *segundo*: dictar las medidas relacionadas con la administración, control, o forma de pago y procedimientos señalados con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y *tercero*, conceder subsidios o estímulos fiscales. El fundamento constitucional de este artículo, es la fracción I del artículo 89 de la CM, sobre la facultad reglamentaria que tiene el Presidente de la República.

A nuestro juicio, y con el ánimo de esclarecer un poco la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas, las consideramos actos materialmente legislativos, debido a que normalmente son normas generales, impersonales y abstractas; y cuyo objetivo está particularmente establecido en el artículo 39 del CFF. Sin embargo, no se debe llegar

Lo más curioso resulta ser, que esas resoluciones misceláneas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*, lleven como título “Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal”. Esto no deja de sorprender, porque se manifiesta a todas luces este quebrantamiento a la división de poderes, al principio de reserva de ley. Sumada a esta situación, también existe una clara vulneración al principio de seguridad jurídica, porque anualmente en promedio se publican 50 resoluciones misceláneas.<sup>5</sup>

A la luz de la doctrina tributaria esta práctica consuetudinaria por parte la Secretaría de Hacienda conculca los principios de seguridad jurídica en su doble aspecto –prohibición de arbitrariedad y certidumbre del Derecho–; y de legalidad. Sin embargo, esta constante vulneración

---

a sostener que estas resoluciones son reglamentos, en virtud, de que la facultad reglamentaria es exclusiva del Presidente de la República y de acuerdo con Arroja Vizcaíno la ejerce con el único propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Arroja Vizcaíno, *op. cit.*, pp. 30 y ss.

La facultad reglamentaria es limitada, porque rompe con el principio de división de poderes.

Al hilo de esta argumentación, tampoco se puede decir que las resoluciones misceláneas son circulares administrativas. En un primer acercamiento, el fundamento legal de éstas últimas es el artículo 35 del CFF. En segundo lugar, su finalidad es instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos. Al respecto, Arroja Vizcaíno apunta que las circulares en la mayoría de los casos, contienen reglas de carácter general, de las cuales derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes. ARROJA VIZCAÍNO, Adolfo: *Derecho Fiscal*, *op. cit.*, p. 52 y ss.

Por lo que finalmente, nosotros podemos considerar que las resoluciones misceláneas al igual que las circulares tienen en común, reglas de carácter general que vinculan a los administrados.

Y por último, otro punto del cual nos surge la duda, es sobre la facultad del Secretario de Hacienda a emitir resoluciones misceláneas, ya que como hemos mencionado arriba, es una facultad exclusiva del Ejecutivo, y de acuerdo con la CM, es la persona del Presidente de la República quién detenta ese poder, y no así sus encargados del despacho. Esta cuestión ya la hemos estudiado en *Las Relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del Derecho Tributario*, en “Relaciones entre Gobierno y Congreso, *op. cit.*, 514 y ss.

Por otra parte podemos observar la siguiente tesis:

Esto en virtud de la siguiente tesis:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2000, EXPEDIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. LA REGLA 3.7.1. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DENTRO DEL ÁMBITO ADMINISTRATIVO.

La regla 3.7.1. contenida en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es de observancia obligatoria, en virtud de que *el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito administrativo*, que la referida Secretaría de Estado debe emitir y publicar, en términos de los artículos 89 del Reglamento de la Ley Aduanera y del 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, pues a pesar de que las mismas no tienen el carácter de ley, es indiscutible que forman parte integral de los preceptos 50, 61, fracción VI, de la Ley Aduanera y 89 del reglamento de dicha ley, dado que para efectos de lo dispuesto en ellos, señala cuáles son las mercancías que constituyen el equipaje de los pasajeros internacionales.

SEGUNDO TRIBUNAL

COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Clave: XIV.2o. , Núm.: 57 A

Amparo en revisión 527/2001. Beatriz Reyes Escobedo. 1o. de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega.

Materia: Administrativa.

<sup>5</sup> Durante el año 2001 la Secretaría de Hacienda y Crédito P público publicó 39 resoluciones de modificaciones en materia de comercio exterior y en impuestos. En el año 2000 se publicaron 51 resoluciones misceláneas. Durante 1999 se publicaron 52 resoluciones. En 1998 32 resoluciones misceláneas se publicaron en el Diario Oficial. Base de datos obtenida del Índice del Diario Oficial de la Federación 1917-2000.



del ejecutivo, ya sido puesta en relieve por la propia doctrina señalando las quiebras modernas y las múltiples derivaciones que han tenido estos principios.<sup>6</sup>

Al observar, la demanda de esta actividad desplegada por el poder ejecutivo, creemos que es el momento oportuno de replantearse los postulados, y proporcionar una solución posible, porque seguramente la emisión de resoluciones misceláneas por parte de la Secretaría de Hacienda no va a disminuir, sino que al contrario se ha incrementado por la propia complejidad de la legislación fiscal.

El aumento de las *facultades de hecho* de la Secretaría de Hacienda, ha sido en gran medida gracias a la ineficiente actuación del poder Legislativo, por redactar y publicar leyes inasequibles de para el entendimiento de los contribuyentes. Este tema está estrechamente vinculado con el constitucionalismo moderno. Los principios en materia constitucional adquieren mayor preeminencia, porque es el logro de un esfuerzo interpretativo del reconocimiento de unos derechos en los textos constitucionales, que no significa sin duda sólo la necesidad de defensa frente a un poder legislativo y una administración cada vez más desbordante, sino la formulación de fines expresos de ordenamiento jurídico.<sup>7</sup>

Los postulados de reserva de ley, legalidad y seguridad jurídica son instituciones que al eliminar la arbitrariedad de la actuación del gobierno se convierten en garante del contribuyente, y por lo tanto, se colocan en un primer plano como normas de aplicación inmediata, que regulan las relaciones entre los poderes públicos y los contribuyentes.

El principio de legalidad en *strictu sensu* se define en que las contribuciones por ser detracciones dinerarias, es decir, es la separación de peculio de los particulares para el sostenimiento del gasto público, ser debe producto de un proceso legislativo, como facultad exclusiva de la cámara de diputados, por ser expresión de la voluntad soberana legítimamente constituida, de acuerdo, con los artículos 31 fracción IV, 39, 41 párrafo primero, 72 inciso h) de nuestra Carta Magna.

En una primera lectura del principio de legalidad, establece que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en la ley.

#### A. *A modo de ejemplo*

Esta situación se ha observado con mayor énfasis en la actualidad, debido a las que las modificaciones y adiciones aprobadas al sistema tributario federal, en el segundo periodo ordinario de sesiones de 2001. Los postulados arriba mencionados han sido transgredidos al ser confusa la redacción de las leyes de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Impuesto Sobre la Renta.

La arbitrariedad y la incertidumbre jurídica que hace manifiesta en los nuevos impuestos indirectos, principalmente en el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios; y en los Especiales de Producción y Servicios sobre Refrescos y Bebidas hidratantes; de bebidas con contenido alcohólico y cervezas; tabacos labrados y telecomunicaciones. La incertidumbre jurídica

<sup>6</sup> Lejeune E., González E., Derecho Tributario I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, p. 39.

<sup>7</sup> Acosta España, R., Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español, en Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1966, p. 1256.



sobre la correcta aplicación del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios se ha producido respecto al objeto de este impuesto, es decir, los bienes y servicios. Aquí, sólo me referiré a la prestación de servicios de restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió tres resoluciones misceláneas de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2001, en un período de una semana, publicadas los días 14, 16 y 18 de enero de 2002. Lo cual, ha generado por una parte, inseguridad jurídica a los contribuyentes al no saber cual es la norma a aplicar, y otra parte, dicha dependencia del gobierno federal carece de facultades para establecer obligaciones distintas a las que señala la propia ley. Esto en virtud, del principio de reserva de ley, porque bajo este postulado tanto las cargas tributarias como los beneficios fiscales deben estar claramente establecidos en la ley. Asimismo, de acuerdo con la Constitución vigente, únicamente el poder legislativo constituido en Congreso de la Unión tiene las facultades suficientes para elaborar y aprobar leyes en materia tributaria. Por lo que en esta materia, aunque se establecen excepciones en aranceles a favor del poder ejecutivo no existe una delegación de facultades de la persona que detenta este poder, es decir el Presidente de la República, a sus auxiliares del despacho, es decir, los secretarios de estado.

## *2. Principio de proporcionalidad*

En México este principio se puede equiparar con el principio de la individualización de las penas, que aplicado en el campo de las multas de carácter tributario, deben observarse las atenuantes o las agravantes de las infracciones (artículo 75 CFF). Asimismo, este principio se observa en el establecimiento de varemos de las multas, es decir, de mínimos y máximos (artículo 77 CFF), por un lado, otorga seguridad jurídica al contribuyente; y por otro, permite a las autoridades administrativas analizar las características de la infracción y así singularizar la misma.

En un primer acercamiento queda claro que la multa es una sanción administrativa. Sin embargo, en materia tributaria, también se le otorga otra característica, considerándola accesorio de las contribuciones (artículos 2o., 20 fracción III, 21 CFF). Y al ser un accesorio de aquellas, el legislador le da la misma naturaleza, es decir, las multas deben informarse de los principios de justicia tributaria, y así también, deben actualizarse conforme al índice nacional de precios, en caso de que no se paguen oportunamente. Lo cual a mi parecer las multas erróneamente se consideran contribuciones, porque el origen de la multa es un ilícito tributario no así la obligación del ciudadano a contribuir a los gastos públicos (artículo 31, fracción IV de la CPEUM).

La naturaleza jurídica de la multa es represiva no es contributiva. El legislador le dotó de la característica de accesorio de las contribuciones con fines recaudatorios, lo cual rompe con toda la estructura del Derecho tributario penal, porque si bien es cierto, por un lado, le da certeza jurídica al administrado al contemplar en ley un mínimo y un máximo para la aplicación de las multas referente al quantum de las mismas, por otra parte, hace indefinido este quantum cuando no se pagan oportunamente al actualizarlas conforme al índice nacional de precios.

#### IV. DERECHOS SUBJETIVOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El planteamiento que nosotros realizamos en esta ponencia no cabe duda que es novedoso, porque presenta una nueva perspectiva sobre el interés fiscal. El núcleo de este trabajo versará sobre las situaciones jurídicas activas en relación con el interés fiscal. En tal sentido, el interés fiscal genera una diversidad de derechos subjetivos de los contribuyentes.

##### 1. *Interés fiscal*

Al estudiar el tema del interés fiscal, se observa que éste es un interés público porque al considerarse como tal, se protege la realización de los fines del Estado,<sup>8</sup> a través de una financiación. Explicado con otras palabras, los ingresos de carácter fiscal mediante la generación de recursos para sufragar el gasto público, permite que el Estado cumpla con sus funciones, es decir, justifica su existencia. De esta manera, es a toda luz relevante la contribución, ya que logra como instrumento, canalizar recursos de los contribuyentes al Estado para su propia existencia.

De acuerdo con esta línea de argumentación, este interés público le es inherente al propio individuo, no únicamente al que tiene el carácter de contribuyente, ya le concierne que el Estado ejecute todas las tareas por las cuales se fundamenta su existencia. Tareas tales como seguridad pública, educación, seguridad social e impartición de justicia.

El interés fiscal es un interés general, uno únicamente le concierne al Estado la salvaguardia de este supremo interés, sino que le concierne a todo el contribuyente, porque le va interesar que el Estado desempeñe las funciones para las cuales fue creado. En este caso, la sociedad civil tiene una actuación activa frente al Estado, al demandarle el cabal cumplimiento de sus funciones. El Estado debe responder por sus propias actuaciones frente al contribuyente.

La relación jurídica tributaria tiene como núcleo el interés fiscal, que es interés público, que coloca en el mismo plano tanto al contribuyente como a la Administración Pública. Por lo tanto, la administración pública tiene un derecho subjetivo<sup>9</sup> frente al contribuyente y a su vez éste último también un derecho subjetivo. Esto permite que realmente los derechos subjetivos del contribuyente tengan una verdadera protección jurisdiccional.

En este trabajo, se parte de que el deber de pagar contribuciones es un deber constitucional, y como tal debe protegerse y cumplirse. Sin embargo, al momento de generarse en la realidad el cumplimiento de ese deber, se le está otorgando al contribuyente un conjunto de derechos

---

<sup>8</sup> En el mismo sentido, Manuel Dublán, Curso de Derecho Fiscal, escrito en Lecciones Diarias, Tipografía de “El Siglo XIX”, 1898, p. 17.

<sup>9</sup> Es la facultad que tiene el sujeto activo de exigir el cumplimiento de la norma jurídica; es decir, el precepto atribuye su contenido a un titular denominado “derecho-habiente”, quien tiene el reconocimiento suficiente para el obtener del obligado la satisfacción, que corre a cargo del último. Quien paga el precio de una cosa comprada tiene el derecho subjetivo que se le entregue; y en caso de resistencia, podrá ejercitar la “acción”, o sea la facultad legal de acudir a los tribunales en demanda contra el vendedor desleal. Peniche Lopez, E., *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil*, México: Porrúa, 2000, p. 21. Este derecho subjetivo, Manuel Dublán consideraba que el Estado al ofrecer la protección al ciudadano, otorgando servicios públicos, asistencia social, creando hospitales, hospicios y establecimientos de beneficencia y procurando la instrucción de la clase más numerosa, tiene un derecho sin duda de exigir que esa misma clase cooperare proporcionalmente á los gastos que tiene necesidad de hacer para desempeñar su cometido. Manuel Dublán, *Curso de Derecho Fiscal, escrito en Lecciones Diarias, os. Cid*, p. 17.

subjetivos a su vez. Derechos que están protegidos en la Constitución en los capítulos de los Derechos fundamentales, y que no tienen una tutela judicial efectiva. Tradicionalmente, se ha pensado en el juicio de amparo, como el medio de defensa a estos derechos, sin embargo, es vulnerable ante la propia actuación de la administración pública.

## 2. *Deber de cumplimiento de la obligación fiscal y nuevo concepto de contribuyente*

Se ha considerado dentro de la doctrina tributaria al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es como deudor, frente al sujeto activo que es el acreedor de la obligación pecuniaria.<sup>10</sup> Bajo esta idea, se establece que el sujeto activo es el que tiene el derecho de exigir el pago de la obligación; sujeto pasivo, el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.<sup>11</sup> Y que el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que deberes, y que estos deberes tienen un carácter secundario.

Relación jurídica tributaria coloca al contribuyente frente a la Administración pública, lo ubica dentro de una subordinación con base con el poder tributario, esta visión es la clásica observada por la mayoría de la doctrina. Sin embargo, nosotros observamos que el establecimiento de una relación jurídica que vincula a la Administración entre el contribuyente lo sitúa en un mismo nivel, es decir, con la juridicidad de las contribuciones, el sujeto pasivo del impuesto deja el ropaje de súbdito para adquirir él de contribuyente, con derechos y obligaciones. Es decir, tiene una conducta pasiva como activa. Adquiere una situación activa en el que se le dota de poderes en la defensa del interés fiscal.

Interesa destacar que no existe un concepto legal de contribuyente en la legislación mexicana tributaria, sin embargo, establece quienes son sujetos de contribuciones el CFF en el artículo 1o.<sup>12</sup> En general el contribuyente adquiere una situación pasiva frente a la Administración pública, sin embargo, su actuación es activa, en los casos de las devoluciones de las contribuciones, en donde la Administración pública es sujeto deudor de la obligación tributaria, porque debe una prestación al contribuyente. Cuando me refiero a una nueva concepción del contribuyente, es con el ánimo de reconocerle sus derechos subjetivos como sujeto pasivo frente a la Administración pública. Y este reconocimiento, es la dotación de medios jurídicos efectivos para la defensa y el reclamo de los derechos fundamentales contemplados en nuestra Constitución, tales como

---

<sup>10</sup> Cortés Domínguez, M., *Los sujetos de la Obligación Tributaria*, "RAP", Madrid, núm. 48, sep-dic, 1965, p. 11.

<sup>11</sup> *Idem*.

<sup>12</sup> "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir con las obligaciones que se establecen en este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad, con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes".

vivienda digna no una vivienda de 45 metros cuadrados que otorga el Estado; educación de calidad, con otorgamiento de becas y beneficios para los estudiantes que no tienen capacidad contributiva; seguridad pública eficiente para todos los ciudadanos, eliminando las canonjías a los mandos medios y superiores de tales como los vehículos automotores que son producto del pago de nuestros impuestos, —por mencionar un ejemplo en este rubro—; en el caso de la seguridad social, otorgar medicinas de calidad y no placebos como los que otorgan las clínicas del ISSSTE; el pago de jubilaciones de manera integra de conformidad con la ley y no como lo realiza actualmente las instituciones a cargo. Estos son algunos ejemplos, en los que se demuestra que el Estado únicamente está cumpliendo de forma parcial su finalidad otorgando mínimos prestacionales en sus servicios públicos.

### 3. *Derechos de los contribuyentes*

En la tradición jurídica tributaria, la doctrina al hacer la reflexión sobre los derechos de los contribuyentes, hace la distinción entre los principios que limitan el ejercicio de la administración pública frente al contribuyente, mejor conocidos como los principios de justicia tributaria, y por otra parte, se refieren a los derechos formales o garantías formales del contribuyente, es decir los derechos que tiene este último durante el proceso, gestión y cobro de las contribuciones. Los primeros se refieren a la parte sustantiva de las contribuciones y los segundos a la defensa del contribuyente en el ámbito del cobro y gestión de la contribución.

El reconocimiento de derechos subjetivos del contribuyente con base en el interés fiscal permite de forma eficaz lograr las finalidades de interés general.<sup>13</sup>

#### A. *Garantías formales del contribuyente*

El interés fiscal como bien jurídico protegido, en nuestro ordenamiento tributario, genera un cúmulo de derechos subjetivos del contribuyente entre los cuales cabe destacar en *prime facie* las garantías del contribuyente frente a la administración pública, mismas que podemos clasificar como las garantías formales de la posición jurídica del administrado (García de Enterría). Estos derechos subjetivos están dentro del sistema de garantías o recursos económicos que le otorga el derecho objetivo al administrado. Así podemos clasificar diverso tipos de recursos. En México el Código Fiscal de la Federación establece los medios de defensa de la justicia administrativa; justicia de ventanilla; la reconsideración a favor del contribuyente; los medios de defensa en la visita domicilia; recurso de revocación; impugnación de las notificaciones; suspensión y garantía del procedimiento administrativo de ejecución; el procedimiento contencioso administrativo; el juicio de amparo en materia administrativa; procedimiento amistoso para la solución de controversias en materia tributaria en el ámbito internacional.

#### B. *Declaración general de inconstitucionalidad tributaria*

---

<sup>13</sup> En este mismo sentido, López Ramón asevera que el reconocimiento a situaciones subjetivas en los campos: social, económico, político y cultural potencializa las finalidades del interés general. En *Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente*, “CIVITAS, REDA”, núm. 95, jul-sept, 1997, p. 347.

Este derecho subjetivo del contribuyente se va a traducir en una declaración general de inconstitucionalidad tributaria, cuando las normas legales no observen los principios de justicia tributaria que deben informar la constitucionalidad de una norma tributaria. El proyecto de Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,<sup>14</sup> en el Título Cuarto, artículos 232, y siguientes ya establece estos supuestos, en caso de jurisprudencia reiterada, en la que se determine una inconstitucionalidad o bien se establezca una interpretación de una norma general respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### C. Derecho a la información

También es necesario apuntar como derecho subjetivo del contribuyente, el derecho a la información como vínculo entre el gasto público que genera la Administración y el saber a donde se canalizan las contribuciones pagadas por los sujetos pasivos de los impuestos. En este punto, podemos mencionar como ejemplo el ajuste al gasto público federal a principios del mes de abril del presente año consistente en 10 mil millones de pesos, debido a bajo desempeño de la recaudación tributaria<sup>15</sup> y los ingresos petroleros en el primer trimestre del presente año.<sup>16</sup> Al respecto, el Ejecutivo tiene la obligación de informar a la Cámara de Diputados, dentro de un término de 15 días hábiles las áreas afectadas, esto es el 23 de abril del presente año. Lo anterior, de acuerdo con las reglas del presupuesto. Al respecto, con fecha 24 de abril se publicó en el periódico “Reforma”, algunos datos del informe que hizo la SCHP ante la Cámara de Diputados, sobre el recorte presupuestal, mismo que afectará a las aéreas de salud (363.9 IMSS 2,563.0), educación (1,816.0) y recursos para las entidades (2,190.0).

El Programa para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas, los recursos contenidos en este programa se destinan al saneamiento financiero, sistemas de pensiones locales e inversiones en infraestructura.

El destino de las contribuciones por mandato constitucional se hace al gasto público. El gasto público se usa para financiar los servicios públicos que presta el estado, sin embargo, en principio se usa para pagar la nómina burocrática. El actual gobierno no destina a gasto en inversión, así los proyectos de inversión públicas serán los afectados según Juan Pablo Guerrero.<sup>17</sup>

En el primer bimestre el gobierno destinó 80 mil 143.6 millones de pesos al pago de salarios, sueldos, bonos y otras remuneraciones. Lo que representa el 37 por ciento del total del presupuesto erogado.

---

<sup>14</sup> Proyecto de Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Coordinador General: Ministro Humberto Román Palacios, et al, México: SCJN, 2000, p. 195 y ss.

<sup>15</sup> Los ingresos presupuestarios previstos originalmente eran de 335 mil 985 millones, sin embargo, se dejaron de recaudar 17 mil millones de pesos. “El recorte del gasto público tiene efectos positivos y negativos, en cuanto a los primeros, el gobierno ha mantenido su meta en el déficit presupuestal, y en cuanto a los segundos, el recorte significa menor demanda de bienes y servicios.” Gerardo Cruz, presidente del comité de economía del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Fianzas, publicado en el periódico “Reforma”, jueves 4 de abril de 2002.

<sup>16</sup> Periódico “Reforma”, publicado el martes 2 de abril de 2002.

<sup>17</sup> Investigador del Centro de Investigación y Docencia Económicas.



#### D. *Responsabilidad patrimonial de la administración de la Hacienda Pública*

La responsabilidad patrimonial de la administración pública, es un tema que ya ha sido explorado por la doctrina<sup>18</sup> y fundamentalmente se ha enfocado cuando se causa un daño por la actividad de la administración pública, como el de la expropiación mediante indemnización, y ésta es la compensación por el daño ocasionado. Sin embargo, el cúmulo facultades al Estado puede presentar una responsabilidad patrimonial para el mismo por el simple ejercicio de su función. Por mencionar un ejemplo reciente, el recorte del gasto público debido a la reducción de ingresos del Estado, dicho recorte se realizó con base en el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación, y según el artículo 21<sup>19</sup> establece la facultad del Ejecutivo para disminuir o modificar el gasto público, después de haber acudido al Fondo de Estabilización Petrolero, si éste no es suficiente se podrá compensar con la reducción del gasto público con base en las reglas de operación del presupuesto y a su vez se establece intentar no afectar las metas sustanciales del gasto social y los principales proyectos de inversión, en tal caso, se optará por afectar con mayor preferencia por los proyectos nuevos y que no tengan el mayor impacto social y económico.

En dicho texto normativo únicamente se establece como responsabilidad al Estado, informar en los siguientes 15 días hábiles a la Cámara de Diputados cuando la reducción sea equivalente hasta el 5 por ciento de ingresos que se tienen contemplados en el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación. En el supuesto que la reducción sea equivalente a un monto superior del 5 por ciento, se establece la obligación de enviar a la Cámara de diputados, el monto del gasto programable a reducir, y una propuesta de composición de dicha reducción por dependencia y entidad, obligación que deberá desahogar dentro de los 15 días hábiles siguientes, la finalidad de enviar la propuesta es que el legislativo intervenga a través de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública en la modificación de la propuesta, en un plazo de 15 días hábiles, sin embargo, el Ejecutivo no tiene obligación que acatar las modificaciones, ya que únicamente se establece en la ley que deberá tomar en consideración la opinión de la Cámara, y la obligación se refiere en lo específico a verter el informe de lo que resolvió Hacienda Pública. En el supuesto, de que la Cámara no emita opinión al respecto, el proyecto enviado por el Ejecutivo procederá. Además, a esta situación se suma la posibilidad de afectar en lo sustancial el gasto social, puesto que no se establece ninguna responsabilidad al respecto y sobre todo porque se trata de una facultad discrecional. Lo cual resulta, totalmente desventajoso para ciudadano común y corriente al que se ve afectado en esa disminución a través de la prestación de servicios y obras públicas.

Se observa, que el párrafo segundo del precepto 21 del Decreto de Presupuesto, establece una facultad discrecional al Ejecutivo para reducir el gasto público, esto en atención a sus facultades en el ejercicio del gobierno y el orden administrativo de la Federación, en virtud de lo establecido en el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, esta facultad discrecional debe generar responsabilidad patrimonial de la Hacienda Pública, y no únicamente la obligación de informar y enviar a la Cámara de Diputados, cuando sea el caso de una reducción equivalente o mayor del 5 por ciento al gasto público, respectivamente.

---

<sup>18</sup> Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, traducción de la segunda edición italiana (1940), Algarra Jaime, Paredes Miguel, Madrid: Aguilar, 1958, p. 77.

<sup>19</sup> El artículo 21 del Decreto de Presupuesto a la letra dice: “En caso de que durante el ejercicio disminuyan los ingresos a que se refiere el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación el Ejecutivo”.

En el campo de la responsabilidad patrimonial del Estado, en España se ha estudiado un supuesto propicio de mencionar, que es la contribución especial negativa,<sup>20</sup> aquí estamos hablando ya no del ámbito del derecho administrativo, sino en el derecho tributario, esta contribución especial es una categoría tributaria y con lo cual debe informarse de los principios de justicia tributaria y también contar con los elementos estructurales de los tributos. El hecho imponible es el daño o perjuicio que recae en los particulares, en virtud de una supresión de una obra o un servicio público, o por la realización de los dos antes mencionados. El planteamiento de esta contribución es legitimar el empeoramiento patrimonial del particular frente a la situación de mejora que manifiesta el Estado, y que dicha situación de beneficio especial es causa de gravamen. En dicho supuesto, se requiere de un daño efectivo, es decir, que haya sido realizado, y que sea susceptible de prueba, cuando los bienes de los particulares quedan negativamente afectados. O también, en el supuesto de un perjuicio por la supresión de una obra o servicio o su traslado a otro lugar. Bajo esta línea de argumentación, Einaudi,<sup>21</sup> señala que sí existe una contribución de mejoras, debería existir una condonación del impuesto por razón del empeoramiento, esto es, cuando se produce un perjuicio para los propietarios a consecuencia de una obra pública, el Estado debería pagar una indemnización. Su argumento va más lejos, pues establece la obligación de indemnización sobre riquezas inmateriales. El problema que se observaría en estos supuestos, es que el Estado estaría pagando más de lo que recauda.

## V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Seguramente, este nuevo planteamiento abrirá el debate sobre el interés fiscal. Esta ponencia no es más que el reconocimiento de los contribuyentes de situaciones jurídicas activas sobre el interés fiscal. Como hemos observado, la discusión en este tema no es nueva, la experiencia ha demostrado desafortunadamente que el ejercicio del poder, llámese legislativo, ejecutivo o judicial, estará impregnado de arbitrariedades y excesos y con especial énfasis en la materia fiscal. Por lo tanto, debemos proponer diversas soluciones que tengan aplicación práctica.

- El establecimiento de una acción de clase “class action” en materia fiscal. O bien, una declaración general de inconstitucionalidad.
- Derecho a la información sobre lo recaudado y el destino de los impuestos pagados por los contribuyentes.
- Un nuevo concepto de contribuyente, ubicándolo en un mismo plano de igualdad frente a la administración pública, otorgándole un conjunto de derechos subjetivos que los haga valer frente a ésta.
- Responsabilidad patrimonial del Estado por la reducción o disminución del gasto social.

---

<sup>20</sup> Quien se ha dedicado a estudiar este tema, es: Vega Herrero, Manuela, *Las contribuciones especiales en España*, Madrid, IEF, 1975, p. 66.

<sup>21</sup> Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, traducido de la segunda edición Italiana (1940), Algarra Jaime, Paredes Miguel, Madrid, Aguilar, 1958, p. 77.



## VI. BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ESPAÑA, Ramón, “Los principios constitucionales del derecho tributario español”, *Revista de Derecho Financiero*, Madrid, 1966.
- ARROJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2000.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 48, sep.-dic. de 1965.
- DUBLÁN, Manuel, *Curso de derecho fiscal, escrito en lecciones diarias*, Tipografía de “El Siglo XIX”, 1898.
- EINAUDI, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, traducción de la segunda edición italiana, 1940, ALGARRA, Jaime, Paredes Miguel, Madrid, Aguilar, 1958.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa, 2002.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax editores, 2000.
- LEJEUNE, Ernesto y GONZÁLEZ, Eusebio, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1999.
- LÓPEZ, Ramón, *Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente*, “CIVITAS, REDA”, núm. 95, jul.-sep., Madrid, 1997.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000.
- PENICHE LÓPEZ, E., *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil*, México, Porrúa, 2000.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Las relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del derecho tributario*, en “Relaciones entre Gobierno y Congreso, MORA DONATTO, Cecilia Judith (coord.), en Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, 2002.
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000.
- SOLER ROCH, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, CEF, 1999.
- VEGA HERRERO, Manuela, *Las Contribuciones Especiales en España*, Madrid, IEF, 1975.
- VILLAR ESCURRA y HERRERA MOLINA Pedro Manuel, *Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente*.

### *Jurisprudencia*

Amparo en revisión 527/2001. Beatriz Reyes Escobedo. 1o. de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega.

### *Legislación*

Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación de 2002.

Ley de Ingresos de la Federación de 2002.

Índice del Diario Oficial de la Federación 1917-2000.

*Proyecto de Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Coordinador General: Ministro Humberto Román Palacios, *et al*, México: SCJN, 2000.

### *Periódico*

“Reforma”, publicado el martes 2 de abril de 2002.