

00781 ^{3F} 250



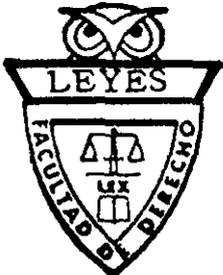
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

LA SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA
TRIBUTARIA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
DOCTOR EN DERECHO
P R E S E N T A :
JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO



TUTOR ACADEMICO: DR. RAMON REYES VERA

CD. UNIVERSITARIA, MEXICO,

SEPTIEMBRE DE

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

272877
1999



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ÍNDICE

SIGLARIO.....	5
PREFACIO.....	6
INTRODUCCIÓN.....	8

CAPÍTULO PRIMERO TEORÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

I. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN RETROSPECTIVA.....	11
1) Generalidades.....	11
2) <i>El derecho de juristas y de jueces frente a la seguridad y la certeza.</i>	15
a) Derecho de juristas.....	16
b) Derecho de jueces.....	18
c) Derecho codificado.....	19
II.- LÍMITES CONCEPTUALES.....	29
1) <i>Etapa de prelegalidad.</i>	33
2) <i>Etapa de legalidad.</i>	34
3) <i>Etapa de legitimidad o de justicia maternal</i>	36
III.- VÍNCULOS ENTRE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD.....	38
1) <i>La legalidad y el poder legislativo. La certeza en las fuentes normativas.</i>	45
2) <i>La legalidad y el poder ejecutivo. Efectos de certeza en la aplicación del derecho.</i>	47
3) <i>La legalidad y el poder judicial. Efectos de la certeza en la interpretación del derecho.</i>	48
IV.- LOS LÍMITES ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS.....	50
1) <i>La intromisión del poder ejecutivo en el poder legislativo.</i>	52
2) <i>La intromisión del poder judicial en el poder legislativo.</i>	55
3) <i>La intromisión del poder ejecutivo en el poder judicial.</i>	58
V.- LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS.....	62
1) <i>La arbitrariedad en el poder legislativo.</i>	64
2) <i>La arbitrariedad en el poder ejecutivo.</i>	66
3) <i>La arbitrariedad en el poder judicial.</i>	69
VI.- ESTABILIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	73
VII.- LA NUEVA LEGALIDAD CONSTITUCIONAL.....	78
VIII.- DOGMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	83
IX.- EL LENGUAJE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	86
X.- PUBLICIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	93
XI.- INFORMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	97
XII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA DE JUSTICIA.....	100
XIII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO Y COMO VALOR.....	104
XIV.- LAS MODERNAS PERSPECTIVAS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	107
XV.- ¿CRISIS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA?.....	112
XVI.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.....	116
XVII.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.....	121

CAPÍTULO SEGUNDO LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA

I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	128
1) <i>La influencia del pensamiento griego en el derecho romano.</i>	128
2) <i>El Derecho Romano.</i>	129
3) <i>La Edad Media.</i>	132
4) <i>Época Moderna.</i>	134

ÍNDICE

SIGLARIO.....	5
PREFACIO.....	6
INTRODUCCIÓN.....	8

CAPÍTULO PRIMERO TEORÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

I. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN RETROSPECTIVA.....	11
1) Generalidades.....	11
2) El derecho de juristas y de jueces frente a la seguridad y la certeza.....	15
a) Derecho de juristas.....	16
b) Derecho de jueces.....	18
c) Derecho codificado.....	19
II.- LÍMITES CONCEPTUALES.....	29
1) Etapa de prelegalidad.....	33
2) Etapa de legalidad.....	34
3) Etapa de legitimidad o de justicia material.....	36
III.- VÍNCULOS ENTRE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD.....	38
1) La legalidad y el poder legislativo. La certeza en las fuentes normativas.....	45
2) La legalidad y el poder ejecutivo. Efectos de certeza en la aplicación del derecho.....	47
3) La legalidad y el poder judicial. Efectos de la certeza en la interpretación del derecho.....	48
IV.- LOS LÍMITES ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS.....	50
1) La intromisión del poder ejecutivo en el poder legislativo.....	52
2) La intromisión del poder judicial en el poder legislativo.....	55
3) La intromisión del poder ejecutivo en el poder judicial.....	58
V.- LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS.....	62
1) La arbitrariedad en el poder legislativo.....	64
2) La arbitrariedad en el poder ejecutivo.....	66
3) La arbitrariedad en el poder judicial.....	69
VI.- ESTABILIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	73
VII.- LA NUEVA LEGALIDAD CONSTITUCIONAL.....	78
VIII.- DOGMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	83
IX.- EL LENGUAJE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	86
X.- PUBLICIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	93
XI.- INFORMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.....	97
XII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA DE JUSTICIA.....	100
XIII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO Y COMO VALOR.....	104
XIV.- LAS MODERNAS PERSPECTIVAS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	107
XV.- ¿CRISIS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA?.....	112
XVI.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.....	116
XVII.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.....	121

CAPÍTULO SEGUNDO LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA

I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	128
1) La influencia del pensamiento griego en el derecho romano.....	128
2) El Derecho Romano.....	129
3) La Edad Media.....	132
4) Época Moderna.....	134

5) La historia de los principios generales del derecho en México.....	134
II.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LAS LEYES NACIONALES.....	138
III.- APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	140
IV.- LOS PRINCIPIOS GENERALES Y LAS ESCUELAS JURÍDICAS.....	144
1) El iusnaturalismo.....	144
2) El positivismo.....	148
3) La escuela ecléctica.....	149
V.- DEFINICIONES DE LA DOCTRINA SOBRE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	152
1) La doctrina extranjera.....	152
2) La doctrina nacional.....	153
3) Nuestra opinión.....	153
VI.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	156
1) Los principios generales del derecho y la distinción entre principios jurídicos normativos y no normativos.....	156
a) Principios supremos de la lógica jurídica.....	159
b) Principios jurídicos normativos y no normativos.....	160
2) Los principios generales del derecho y su distinción con las normas jurídicas.....	169
3) Los principios generales del derecho y la analogía.....	172
4) Los principios generales del derecho y otras instituciones y figuras parecidas.....	176
5) Nuestra opinión.....	177
VII.- LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.....	178
VIII.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.....	184
1) Razones de su importancia.....	184
2) El caso latinoamericano.....	188
3) Las nuevas tendencias.....	189
IX.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LOS TRIBUNALES DE LA NACIÓN EN MATERIA FISCAL.....	191
X.- LAS FUNCIONES DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.....	198
1) Los principios generales del derecho como fundamento del orden jurídico fiscal.....	198
2) La función interpretativa de los principios generales del derecho en materia fiscal.....	207
3) La función integradora de los principios en materia fiscal.....	211
4) Los principios como prerrogativas.....	214
XI.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA.....	216
XII.- PROTECCIÓN SUSTANTIVA Y PROCESAL DE LOS PRINCIPIOS.....	219
XIII.- LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	220
XIV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.....	223
XV.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.....	226

CAPÍTULO TERCERO LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

I.- LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN.....	227
II.- PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO FISCAL.....	235
III.- CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL.....	236
1) El principio de legalidad tributaria en el extranjero.....	239
2) El principio de legalidad tributaria a nivel federal.....	240
3) El principio de legalidad tributaria en el Estado de Morelos.....	243
4) Extensión del principio de legalidad a otras contribuciones.....	244
5) Elementos esenciales de los impuestos.....	244
a) El objeto del impuesto.....	245
<i>Límites a la creación de hechos impositivos.....</i>	246
b) El sujeto pasivo del impuesto.....	249
A.- Determinación del sujeto pasivo.....	249
B.- Los sujetos exentos.....	250
c) El sujeto activo del impuesto.....	250
d) La base del impuesto.....	250
e) La tarifa del impuesto.....	252
f) Época de pago.....	252
6) Complementación del principio de legalidad.....	253
a) Principio de jerarquía constitucional.....	253
b) Principio de preferencia legal.....	253
c) Principio de razonabilidad.....	254
d) Principio de presunción de legalidad de los actos administrativos.....	254
e) Principio de reserva legal.....	254
<i>Excepciones al principio de reserva de ley.....</i>	256
1.- Decreto-Ley.....	257
2.- Decreto delegado.....	259
IV.- RELACIÓN ENTRE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	259
V.- LA LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU SIGNIFICADO FRENTE A LA TEORÍA DE LA SEPARACIÓN DE PODERES.....	261

VI.- ¿CRISIS DE LA LEGALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO?	265
VII.- LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO FUENTES DE SEGURIDAD JURÍDICA.	270
1) La seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad o de capacidad contributiva...	273
El principio de capacidad contributiva en la configuración de las distintas cargas tributarias.	278
2) La seguridad jurídica y el principio de igualdad o equidad en materia fiscal.	280
a) Desigualdad en la creación de las normas jurídicas	283
b) Desigualdad en la aplicación concreta de la norma tributaria	284
c) Excepciones a la regla...	285
d) El principio de igualdad frente a los extranjeros	286
3) La seguridad jurídica y el principio del mínimo exento.	288
4) La seguridad jurídica y el principio de no exención impositiva	291
5) La seguridad jurídica y el principio de vinculación con el gasto público.	292
6) La seguridad jurídica y el principio de irretroactividad en materia fiscal.	295
7) La seguridad jurídica y el principio de previa audiencia en materia fiscal	297
8) La seguridad jurídica y el principio de no confiscatoriedad.	298
9) La seguridad jurídica y la libertad de trabajo.	300
10) La seguridad jurídica y la garantía de petición.	301
11) La seguridad jurídica y la libertad de tránsito.	303
12) La seguridad jurídica y la garantía en la aplicación de sanciones	303
13) La seguridad jurídica en el artículo 23 constitucional.	305
14) La seguridad jurídica y otras garantías que establece la propia Constitución Federal.	307
15) La seguridad jurídica y las garantías contenidas en la Constitución del Estado de Morelos.	308
VIII.- LA FACULTAD TRIBUTARIA Y SU REPERCUSIÓN EN LA SEGURIDAD JURÍDICA.	309
1) Poder tributario federal.	310
2) Poder tributario estatal.	313
Límites al poder tributario estatal.	313
3) Competencia para establecer contribuciones municipales.	314
4) Competencia para establecer contribuciones a favor de organismos descentralizados.	315
IX - LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.	316
1) La concurrencia tributaria en México	316
2) La concurrencia tributaria a nivel internacional.	320
X.- LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.	323
1) Sentido y alcance de la codificación.	323
2) El proceso de codificación como consagración de autonomía del derecho tributario.	324
3) Desarrollo del proceso de codificación tributaria.	325
4) Los fines de la codificación tributaria.	327
5) Principios de la codificación.	327
XI.- LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS.	329
XII.- INFLUENCIA DE LA INFORMÁTICA EN LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA.	333
XIII.- LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS COMO CAUSA DE SEGURIDAD JURÍDICA.	339
1) Fuentes de interpretación de normas fiscales.	342
a) Auténtica.	342
b) Administrativa	342
c) Judicial.	343
d) Doctrinal.	343
2) Métodos de interpretación.	344
a) Método declarativo o estricto.	344
b) Método sistemático.	345
c) Método económico.	346
d) Método finalista	347
3) El lenguaje en la interpretación tributaria.	348
4) La integración de las normas tributarias.	350
XIV.- LAS EXIGENCIAS DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.	353
1) La certeza del derecho.	353
a) La estabilidad del derecho.	354
A.- La indeterminación de las vigencias	355
B.- Suspensión de las vigencias.	358
C.- Inadecuada publicación de las normas fiscales	359
D.- La falta de un texto normativo donde se encuentre actualizada la legislación vigente sobre determinado tributo.	360
b) Suficiente desarrollo normativo.	360
c) Precisión de los remedios jurídicos	362
A.- Conocimiento de los remedios jurídicos fiscales.	363
B.- Precisión del medio de defensa adecuado.	364
d) Acotar la materia tributaria regulada en ley y reglamento.	365
e) Evitar la dispersión normativa.	365
f) Transparencia de las normas fiscales.	365
2) La interdicción de la arbitrariedad.	365
a) La arbitrariedad en la creación de las normas tributarias.	367

<i>A.- En el ámbito legislativo.....</i>	368
1.- Violación al principio de jerarquía normativa.....	369
2.- Defectuosa redacción.....	369
3.- Violación al principio de indisponibilidad sobre la naturaleza jurídica de los tributos.....	371
4.- Ausencia de constitucionalización de los principios tributarios.....	374
5.- Cuando las normas no establecen los procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos particulares.....	375
<i>B.- En el ámbito reglamentario.....</i>	376
b) La arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias.....	377
<i>A.- En la esfera jurisdiccional.....</i>	377
<i>B.- En la esfera administrativa.....</i>	379
XV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.....	381
XVI.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.....	388
CONCLUSIONES GENERALES.....	390
FUENTES DE CONSULTA.....	392
I.- BIBLIOGRAFÍA.....	392
II.- OBRAS COLECTIVAS.....	398
III.- HEMEROGRAFÍA.....	398
IV.- TESIS PROFESIONALES.....	407
V.- INFORMÁTICA.....	408
VI.- LEGISLACIÓN.....	408

SIGLARIO

1. CCDF: Código Civil para el Distrito Federal.
2. CCEM: Código Civil para el Estado de Morelos.
3. CD: Compact Disc.
4. CFE: Comisión Federal de Electricidad.
5. CFEM: Código Fiscal del Estado de Morelos.
6. CFF: Código Fiscal de la Federación.
7. CFPC: Código Federal de Procedimientos Civiles.
8. CPCEM: Código de Procedimientos Civiles del Estado de Morelos.
9. DF: Distrito Federal.
10. IMSS: Instituto Mexicano del Seguro Social.
11. INFONAVIT: Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
12. ISR: Impuesto Sobre la Renta.
13. ISSSTE: Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado.
14. ITESM: Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey.
15. IVA: Impuesto al Valor Agregado.
16. LFD: Ley Federal de Derechos.
17. LFPA: Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
18. LFRSP: Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
19. LGHEM: Ley General de Hacienda del Estado de Morelos.
20. LISAI: Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.
21. LJAEM: Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos.
22. LOTFF: Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
23. LSAT: Ley del Servicio de Administración Tributaria.
24. PAN: Partido Acción Nacional.
25. PRD: Partido de la Revolución Democrática.
26. PRI: Partido Revolucionario Institucional.
27. PT: Partido del Trabajo.
28. PVEM: Partido Verde Ecologista de México.
29. RTFF: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
30. SAT: Servicio de Administración Tributaria.
31. SCJN.: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
32. SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
33. SLP: San Luis Potosí
34. TCA: Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
35. TCC: Tribunal Colegiado de Circuito.
36. TFF: Tribunal Fiscal de la Federación.
37. UAEM: Universidad Autónoma del Estado de Morelos.
38. UNAM: Universidad Nacional Autónoma de México.

PREFACIO

Al iniciar mis estudios de posgrado en la Facultad de Derecho de esta Universidad, con sorpresa noté que en la literatura jurídica mexicana no existían tratados que abordaran el tema de la seguridad jurídica en forma global. Las escasas referencias estudiaban únicamente un aspecto del tema, mas no su integridad. El problema se agudizó aún más al percatarme que en la doctrina extranjera (por lo menos en la latinoamericana y española), tampoco existían trabajos enjundiosos sobre el punto.

Un aspecto basilar de la teoría general y de la filosofía del derecho no había tenido la atención ni profundidad que fuera de desearse. Y si en las grandes vertientes del derecho, el análisis del tema era tocado de manera marginal, en materia tributaria es apenas incipiente. La seguridad jurídica se invoca continuamente en el discurso y en la dogmática jurídica; se señala su violación en las demandas ante los tribunales, pero no se han precisado sus límites. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal la prevén implícitamente y convierten en garantía individual. Es incluso vértice de todo el sistema jurídico nacional; sin embargo, ¿Qué es la seguridad jurídica?, ¿Cuáles son sus manifestaciones?, ¿Cuáles son sus vínculos con la legalidad?. La doctrina nacional ha mantenido inexplicablemente un silencio preocupante.

Por esa razón me pareció necesario acometer la investigación de tan ingente problema, para lograr, primero, plantear en lo posible una teoría general de este principio, y luego, estudiar sus exigencias concretas en la materia tributaria, pues no debe sorprendernos que en esta parcela jurídica, el principio se exija con mayor rigor que en otras ramas, dado que en ella el Estado adopta el carácter de creador y acreedor del tributo, así como juez de las posibles controversias fiscales. En tales condiciones, era imprescindible desmenuzar sus manifestaciones y delimitar sus contornos. Sólo el conocimiento impetrante de este valor jurídico nos daría la pauta para su más correcta y eficaz aplicación en la vida diaria.

El tema se convirtió en un reto y en una exigencia teórica para mí. Habría que buscarle acomodo dentro de la literatura jurídica tributaria, y si bien mi trabajo está más lleno de entusiasmo que de contenido, creo que sobre él puede iniciarse un debate por quienes se sientan atraídos a participar en esta tarea, que necesariamente nos conduzca a una mejor sistematización de este modesto intento.

Pero debo reconocer que ello fue fácil cuando se tiene la fortuna, que yo he tenido, de contar a mi alrededor con gente de calidad inigualable, como el Doctor Ramón Reyes Vera, quien con sus valiosísimas sugerencias y precisiones metodológicas y por

suministrarme diversa bibliografía, que me fue de decisiva utilidad en la elaboración de este trabajo, hicieron de él un esfuerzo compartido.

A esta gratitud añado la que debo a nuestra Gran Universidad, por adoptarme y cobijarme en su manto de nobleza y espíritu académico. Por otro lado, me es preciso demostrar aquí y ahora, a mi madre, mi enorme gratitud por su demostración de amor constante y puro; a mis hermanas: Martha, por su inquebrantable constancia y madurez temprana; a Norma por su nobleza de corazón; a Nancy, por su espíritu aventurero y deseos de diaria superación; a Silvia, por su clara inteligencia y gran entusiasmo; y a Mayra, la más joven y más inquieta, por su ejemplo de tenacidad e integridad moral. A mi cuñado Donato, por su amistad y apoyo, y a mi sobrino Andrés, por la renovación de anhelos que representa para todos nosotros. A mi suegra, por la muestra de dignidad espiritual, y a mi cuñada Beatriz por su honestidad intelectual. A la licenciada Eugenia Balcazar por su regalo en la traducción de textos jurídicos en Italiano, de los cuales no existía versión al español; pero muy especialmente a Verónica, esposa y compañera, a quien admiro y amo, por las palabras de aliento y empuje que siempre tuve de ella, por el preciado tiempo que distraje de sus ocupaciones diarias en la revisión de este trabajo y por los desvelos que inmerecidamente le hice pasar. Profundas gratitudes que ni el parentesco o amistad son impedimentos para proclamarlas.

INTRODUCCIÓN

Me parece necesario partir este exordio preguntándonos como lo hace Recasens Siches: "...¿Por qué y para qué los hombres establecen el derecho? y si, para ello, tratamos de descubrir el sentido germinal del surgimiento del derecho, en vista a percatarnos de su esencia, caeremos en la cuenta de que la motivación radical que ha determinado el orto del derecho no deriva de las altas regiones de los valores éticos superiores, sino de un valor de rango inferior, a saber, de la seguridad de la vida social. . el derecho no ha nacido en la vida humana por virtud del deseo de rendir culto u homenaje a la idea de justicia, sino para colmar una ineludible urgencia de seguridad y certeza en la vida social."¹

Si bien no hay duda sobre este comentario, el tratamiento que se había hecho de este principio era escaso en relación a su importancia, como lo dejamos anotado en el prefacio. Pues bien, hoy día creemos que se ha reforzado su estudio, aunque el precio a pagar es que esta nueva literatura introdujo cierta confusión sobre el concepto. Sin embargo, el mérito que debe atribuírsele es que ha logrado también develar la comprensión de que su acción es indispensable, no sólo para mantener y consolidar el *Estado de Derecho*, sino especialmente para el *Estado Social de Derecho*.

Los nuevos planteamientos hechos al tema, han ido construyendo la teoría de que el principio no sólo no está en pugna con la justicia, sino que incluso la promueve. Se trata pues de un principio general de rango constitucional, que lo habilita como rector e informador de todo el sistema jurídico nacional.

Si otrora los aspectos conocidos de la seguridad jurídica se limitaban en la dimensión de la *seguridad de orientación*, o *certeza en el orden* y otra, en la *seguridad de realización*, o *confianza en el orden*,² hoy día consideramos debe hablarse ya de una función cautelar de la seguridad, por la que se procure evitar el conflicto con medidas preventivas, y además otra función, que consiste en una actitud activa que ha de jugar el Estado para hacer realidad las garantías individuales.

En estas nuevas perspectivas que se desprenden de la propia Constitución, no debe sorprendernos hacer un replanteamiento de los postulados de este principio, dejando atrás por lo pronto, la idea harto extendida de que su realización únicamente se da en conjunción con el principio de legalidad. Es urgente que desde ahora revaloremos que el principio de seguridad no se agota en la legalidad y que hoy día se desenvuelve en

¹RECASENS SICHES, Luis; "La Seguridad como motivo radical de lo Jurídico" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Tomo I, N° 3, México, 15 de junio-15 de Agosto de 1934.

²GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Filosofía del Derecho*; Porrúa, México, 1978, pp. 477-478.

campos que no pertenecen en sentido estricto a la legalidad, como la estabilidad del derecho, la dogmática, la informática y otras más.

Partiendo de la idea de que la seguridad jurídica constituye un objetivo medular del sistema jurídico nacional, creímos necesario iniciar la investigación desarrollando una Teoría General de este principio, ante la inexistencia de su planteamiento; tema al que dedicamos el capítulo primero de la tesis.

En él creemos haber puesto de relieve que su definición es una labor difícil de abordar, aunque una perspectiva histórica nos permitió una aproximación más saludable; que la ley, aunque sigue siendo la fuente más importante de seguridad jurídica, no es la única, sino que existen fenómenos extrajurídicos que la afectan significativamente y a los cuales debe darse una atención similar. Tenemos la impresión, —y así lo dejamos plasmado en el trabajo—, que a las manifestaciones tradicionales del principio, pueden hoy adicionarse otras más.

En este análisis también advertimos que la ley, aún cuando sigue siendo el medio idóneo en que se desarrolla la seguridad, no es la única fuente del principio de legalidad, pues el desarrollo de la propia investigación nos hizo recapacitar sobre un tema que hasta hoy también la doctrina había soslayado: la importancia que tienen los principios generales del derecho para la seguridad jurídica y en especial para la materia tributaria. En esta necesaria armonía jurídica: ley-principios generales del derecho, tenemos la convicción que la seguridad jurídica está mejor resguardada. Estamos convencidos de que los citados principios tienen un futuro promisorio para el derecho fiscal y en especial para el respeto a la seguridad jurídica. A este aspecto dedicamos el segundo capítulo.

En esta combinación de instrumentos para la seguridad jurídica, caímos en la cuenta de que en el derecho tributario, la exigencia de seguridad jurídica es más urgente, pero para ello es menester entender que la Constitución Federal contiene las bases necesarias que permiten sostener una "seguridad de tipo constitucional o mejor dicho, un programa sistemático de seguridad constitucional", que hasta hoy ha sido poco explorado.

En este intento pudimos comprobar que se hace necesario de ya, un análisis de los principios constitucionales desde la óptica de la seguridad jurídica, pues la importancia *del tributo y su aplicación como instrumento de la economía, han hecho impacto profundo* en la idea que la gente común tenía sobre el gobierno.

No se le mira con muy buenos ojos cuando se trata del cobro de las contribuciones; se paga con recelo, y ello porque en ese intento desesperado por recaudar, tenemos la firme creencia que el Estado ha disminuido una serie de derechos individuales, sin prever simultáneamente garantías de que tal sustracción se hará por los cauces constitucionales. La brecha entre proceso de recaudación y proceso de protección se ha ido ensanchando, en demérito por supuesto de los contribuyentes.

A esta tendencia han contribuido fenómenos como el de la crisis de la legalidad en materia tributaria y el debilitamiento del poder legislativo frente al ejecutivo. Sin embargo, no todo ha tenido este tono grisáceo. En apoyo a la seguridad podemos afirmar que hoy día la mayor parte de lo que conocemos como parte del principio está "legalizada", lo que indudablemente representa un alto mérito para la realización del principio.

Finalmente, y para aterrizar nuestra postura, hacemos un recuento de las exigencias del principio en esta materia, reconociendo que la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad, siguen siendo sus principales preocupaciones. A todo lo anterior dedicamos el capítulo tercero.

Aún con el optimismo que nos causa saber que gran parte de la certeza jurídica está hoy asegurada, nos quedamos con un sabor amargo sobre sus potencialidades y por eso tal vez habría que concluir comentando junto a Couture: "*¿Puede, en verdad, el derecho, prometer certeza a los hombres, para regir su acción?*".

Bien pensado, debe contestarse que se la debe prometer. Lo difícil es que se la pueda dar. Toda promesa hecha en este sentido es relativa. Es, en cierto modo, una promesa con reserva mental. Porque ¿qué garantías puede dar el derecho de que el legislador no sancionará leyes injustas o inconstitucionales?. La única garantía que puede dar en este sentido es la de que el pueblo no volverá a pensar en él el día de su reelección. ¡Y es esto tan relativo en el orden humano!. ¿Qué garantía puede dar el derecho de que los jueces no se equivocan nunca?. Sólo puede prometer la revocación de sus fallos injustos. Pero, ¿quién puede asegurar que no habrán de ser injustos, precisamente, los fallos revocatorios?

Toda certeza, repetimos, será siempre relativa. Acaso uno de los problemas del derecho en su sentido axiológico consista en el contraste entre su ansiedad de certeza y la imposibilidad de evitar su incertidumbre. Mientras las leyes y los fallos no se dicten como un photocharter, como las competencias deportivas, el derecho nunca podrá asegurar certeza absoluta. Y esto, bien lo sabemos, no ocurrirá nunca.

No es ésta, por supuesto, una concepción escéptica del derecho. Supone, por el contrario, creer en él como el mejor instrumento de certeza y, por consiguiente, de paz, que los hombres han logrado ordenar hasta hoy. Pero supone su incertidumbre, como connatural a él, como redimible secuencia de su calidad humana. esa secuencia sólo se supera, también con la relatividad posible, con otros dos instrumentos de la convivencia tan importantes como el derecho: la educación del pueblo y la virtud de los gobernantes y gobernados.

El derecho es, en último término, una promesa de certeza. La certeza efectiva sólo la puede dar la vida. Por eso, educar al pueblo para que elija buenos gobernantes y vigilar a los gobernantes para que no claudiquen en su virtud, son los únicos medios hasta ahora hallados para reducir la incertidumbre del derecho. Nunca, jamás, podrán lograr suprimirla. Pero el triunfo de la vida no es siempre lograr; a veces triunfar es aproximarse. La sola aproximación es en algunos casos una conquista".³

³ COUTURE, Aduardo J; Prólogo a la edición en Castellano a la obra "*Certeza del Derecho*"; Falvio López de Oñate; Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1953.

CAPÍTULO PRIMERO

TEORÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.

SUMARIO: I.- LA SEGURIDAD JURÍDICA EN RETROSPECTIVA. 1) *Generalidades* 2) *El derecho de justas y de jueces frente a la seguridad y a la certeza.* a) Derecho de justas. b) Derecho de jueces. c) Derecho codificado. II.- LÍMITES CONCEPTUALES. 1) *Etapas de prelegalidad.* 2) *Etapas de legalidad.* 3) *Etapas de legitimidad o justicia material.* III.- VINCULOS ENTRE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD. 1) *La legalidad y el poder legislativo.* La certeza en las fuentes normativas. 2) *La legalidad y el poder ejecutivo.* Efectos de certeza en la aplicación del derecho 3) *La legalidad y el Poder Judicial.* Efectos de certeza en la interpretación del derecho. IV.- LOS LÍMITES ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS. 1) *La intromisión del poder ejecutivo en el poder legislativo.* 2) *La intromisión del poder judicial en el poder legislativo* 3) *La intromisión del poder ejecutivo en el poder judicial.* V.- LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS. 1) *La arbitrariedad en el poder legislativo.* 2) *La arbitrariedad en el poder ejecutivo* 3) *La arbitrariedad en el poder judicial.* VI.- ESTABILIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA. VII.- LA NUEVA LEGALIDAD CONSTITUCIONAL. VIII.- DOGMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA IX.- EL LENGUAJE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA. X - PUBLICIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA. XI - INFORMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA. XII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA DE JUSTICIA. XIII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO Y COMO VALOR. XIV.- LAS MODERNAS PERSPECTIVAS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA. XV - ¿CRISIS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA?. XVI - CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO. XVII.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

I. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN RETROSPECTIVA.

1) *Generalidades.*

Actualmente se ha prestado una gran atención al tema de la *seguridad jurídica*. Esto se deja sentir precisamente por el número creciente de publicaciones relativas a la materia en el ámbito de la Filosofía del Derecho o de la Teoría General del Derecho que la doctrina de todos los países ha realizado.⁴ Sin duda también las legislaciones vigentes le han concedido una importancia sin paralelo en la historia del derecho.

En ninguna de las etapas del sistema romano-germánico del que formamos parte se conformó una verdadera teoría general de la seguridad jurídica. De hecho, en sus inicios la delimitación del concepto era nebulosa, así como también lo fue su presencia en la evolución de los distintos derechos de los países del mundo occidental.

⁴Para este efecto basta pasar revista de los diferentes autores y obras realizadas al punto y que creemos están recogidas en esta monografía (por lo menos los más destacados de España, e Iberoamérica), para constatar que efectivamente a partir del presente siglo se ha incrementado substancialmente tanto la importancia como el estudio que los tratadistas hacen del tema.

Por eso hemos creído necesario, en principio, reconducir el análisis histórico de la seguridad jurídica tomando en consideración los "métodos de producción del derecho" que propone Alejandro Guzmán, quien distingue para esos efectos tres fuentes: la producción del derecho por los juristas, por los jueces y por el legislador.⁵

Los dos primeros aspectos los estudiaremos muy superficialmente. El tercero, o sea, la producción del derecho por el legislador nos merecerá un análisis más a fondo, pues la vinculación entre el principio de legalidad y la seguridad jurídica es muy estrecha.

Se hace preciso ahora describir aquello que el autor en cita entiende por derecho de juristas, de jueces y de legisladores. Para distinguir esta clasificación, parte de los conceptos de esencia y existencia de las normas, en donde norma tiene un sentido muy amplio, no sólo alusivo a las leyes. La esencia se refiere, —según él— al mismo contenido en las normas, según el cual deben resolverse los conflictos jurídicos entre partes; la existencia, en cambio —continúa afirmando—, se refiere a la validez de las normas, o sea, al hecho de que en determinado momento tal criterio de solución de conflictos sea considerado vinculante para el juez.

*"Ahora bien, —dice Guzmán—, un derecho es de juristas cuando la esencia y la existencia de las normas emana de los juristas mismos, quienes, en consecuencia, no sólo son los encargados de elaborar el contenido de las normas, sino que, además, con su elaboración ponen en existencia válida, vigente y vinculante ese contenido. Cuando la esencia y la existencia de las normas emana, en cambio, de los jueces, entonces decimos que ese derecho es precisamente de jueces. Mas cuando la existencia, al menos, pues no necesariamente la esencia de las normas, emana de un poder público que llamamos legislador, entonces estamos en presencia de un derecho legal, cuya esencia bien puede provenir no del legislador mismo sino también de los juristas".*⁶

En la historia del derecho occidental ha habido tres grandes sistemas de derecho de juristas. En la evolución histórica del derecho romano encontramos dos y en la Edad Media el último. El primero comprende aproximadamente desde la creación de la *Ley de las XII Tablas* hasta el fin de la República, es decir, los años 304 a 723 de Roma. Un segundo período comprende del advenimiento del Imperio a la muerte de Alejandro Severo (723 a 988 del Roma o 235 de la era cristiana), etapa esta última que se ha conocido comúnmente como el derecho romano clásico, es decir, aquel derecho que en la antigua Roma adquirió su fisonomía definitiva.

En ambos, la misión de crear el derecho estaba encargada en forma importante, aunque no totalmente, a los jurisconsultos, quienes por lo tanto, proporcionaban a los jueces el material con que éstos resolvían los conflictos sometidos a su decisión. Resulta por demás interesante la evolución y el grado de perfección que lograron alcanzar los romanos en este período.

⁵ GUZMÁN BRITO, Alejandro; "La Seguridad y la Certeza Jurídicas en perspectiva histórica" en *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*; N.º. 19, vol. VIII. Universidad Católica de Valparaíso, Publicaciones de la Escuela de Derecho, Valparaíso, 1983, p. 57.

⁶ GUZMÁN BRITO, Alejandro; ob. cit., p. 57.

Pero antes conviene referirnos al primero de estos períodos. Dice el profesor Eugene Petit: "Después de la caída de los decenviros, los comicios por centurias que habían ratificado la Ley de las XII Tablas, prosiguieron investidos del poder legislativo y lo ejercieron solos. . . Pronto apareció una fuente importante de derecho escrito: los plebiscitos. Pero sobre todo, el derecho no escrito es el derecho que se desarrolla gracias a la interpretación de los jurisconsultos y al edicto de los magistrados".⁷

Más adelante dicho autor agrega: "Después de la publicación de *ius flavianum*, la ciencia del derecho cesa de ser privilegio de una casta celosa de guardar el secreto. Éste fue abierto a todos. Los plebeyos pudieron entregarse, como los patricios al estudio de las cuestiones nacidas de la práctica de las leyes. . . Luego fue uso general tomar en todas las disputas el dictamen de uno o varios jurisconsultos, quienes respondían oralmente o por escrito, bien en su morada, bien sobre el foro. Los mismos magistrados toman la costumbre de rodearse de un *consilium* compuesto, sobre todo, de prudentes, a los cuales consultaba en cada pleito. Los jurisconsultos adquieren así en la sociedad romana, un prestigio y una consideración desconocidos entre los demás pueblos de la antigüedad". Sin embargo Petit nos advierte: ". . . por grande que haya sido en esta época el crédito de los jurisconsultos, es necesario no exagerar la fuerza de sus decisiones. No tenían todavía nada de obligatorio, no ligaban al juez, y no formaban de ningún modo una fuente de derecho escrito; pero tenían autoridad moral. Los jurisconsultos dedicados diariamente a la práctica del derecho. . . desarrollan y perfeccionan la aplicación del mismo. De este modo, las soluciones que acuerdan admitir, *sententiae receptae*, forman una parte importante del derecho no escrito. . . que está designada bajo la apelación común de *ius civile*".⁸

Durante el período del derecho romano clásico ". . . la consideración de que gozaban los jurisconsultos no hizo más que progresar con el Imperio. Sus respuestas adquieren fuerza de ley bajo el reinado de Adriano y llegan a constituir una fuente importante del derecho escrito. . . Llegado Augusto al Imperio, quiso encontrar el apoyo de los jurisconsultos, confiando un carácter oficial a las respuestas de algunos de ellos. . . Él hizo del *ius publice respondendi* el objeto de una concesión especial . . . pero las respuestas. . . no tenían todavía fuerza de ley. Sin duda estaban rodeadas de ciertas formalidades; deben ser dadas por escrito y selladas, en garantía de autenticidad. De otra parte, los jurisconsultos no autorizados no perdieron de ningún modo el derecho de dar consultas al público. . . Adriano resuelve que los dictámenes de los jurisconsultos oficiales tendrán fuerza de ley cuando estén de acuerdo. Desde entonces fue exacto decir de estos jurisconsultos que tenían la facultad de hacer la ley, *permissio jura condendi*. . ."⁹

El tercer ejemplo histórico de un derecho de juristas corresponde al del derecho común. Iniciado en el siglo XII y florecido sobre todo a partir del XIV, perduró hasta la época de las codificaciones a fines del siglo XVIII y en varios países hasta entrado el siglo siguiente. También en este caso pues, estamos en presencia de un derecho creado por

⁷ PETIT, Eugene; *Tratado Elemental de Derecho Romano*; tr. José Fernández González; 9ª ed. Editora Nacional, México, 1961, p. 41.

⁸ PETIT, Eugene; ob. cit., pp. 43-44.

⁹ PETIT, Eugene; ob. cit., pp. 52-53

los jurisconsultos, (glosadores y comentaristas)¹⁰ que como tal resultaba utilizado por los jueces para sus fallos.¹¹

El ejemplo de un derecho de jueces es de todos conocido. Nos referimos al *common law*. En el caso de ese derecho, los criterios de solución no son puestos por los juristas sino por los jueces, aun cuando en teoría la labor del juez no consiste en crear el derecho, sino en encontrarlo en la costumbre. Pero esta teoría no puede esconder la realidad que pudo valer en la Edad Media, de que las normas son creadas por los jueces y no encontradas en un documento preexistente. Escribe Márquez Piñero: ". . . *El derecho es elaborado por los tribunales de justicia judge-made law y las sentencias desempeñan una función primordial. El common law, tanto en Inglaterra como en los Estados Unidos, ha sido creado por los jueces al dirimir los litigios entre particulares; se trata pues de un derecho jurisprudencial. . .*"¹² o judicial porque un precedente es suficiente.

Como ejemplo, finalmente, de un derecho legal, podemos citar el sistema de derecho codificado que surgió en Europa como modelo teórico a mediados del siglo XVII,¹³ se desarrolló durante el XVIII y triunfó definitivamente en el siglo siguiente; bajo él aún vivimos. Otro ejemplo más antiguo podría ser el del derecho romano postclásico, esto es, aquél sistema jurídico que comenzó a desarrollarse a partir del siglo III d.C. y que culminó en el siglo VI d.C., en que tuvo lugar la gran fijación del derecho que conocemos con el nombre de *corpus iuris civilis*.

¹⁰ Con una mayor reserva en este punto se pronuncia Puigarnau, al decir que los brocardos o sentencias doctrinales creados por los glosadores y postglosadores y demás jurisconsultos en los siglos XVI, XVII y XVIII, carecían *per se* de fuerza de ley, y que su autoridad en último término debería justificarse. Lo cierto es que las máximas pronunciadas por estos jurisconsultos, al lado de las *regulis iuris*, codificadas, que finalmente también constituían una serie de aforismos o principios doctrinales, pero sancionados por la autoridad política, servían a los jueces para resolver las controversias. MANS PUIGARNAU, Jaime M.; *Los Principios Generales del Derecho*; Bosch, Barcelona, 1979, página XXXIV de la Introducción.

¹¹ GUZMÁN BRITO, Alejandro; *ob. cit.*, p. 58.

¹² MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael; "El sistema jurídico de los Estados Unidos de América" en *Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica*; N° 13; Coedición -Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala y Procurador de Derechos Humanos de Guatemala, México, 1994, p. 26.

¹³ El innovador del tradicional sistema dialéctico y externo, producto de la inspiración gayano-justineana de división del material en géneros y especies, y el lógico-matemático que rige nuestras actuales estructuras del derecho codificado, fue sin duda Leibniz. Nos dice Guzmán Brito: "*La aplicación de esta concepción a la materia jurídica suponía romper con la sistemática tradicional. . . Pero también tenía dicha idea una virtud innovadora en cuanto a la manera de redactar la obra jurídica. La técnica tradicional era reacia a formular reglas generales, prefiriendo mantenerlas implícitas, mediante la acumulación de varios casos similares. Por otro lado, esta técnica se mostraba amante de los largos exordios y justificaciones de toda índole para las prescripciones legislativas. La nueva técnica propuesta por Leibniz implicaba la formulación de normas abstractas y generales sin más elementos que la indicación de una hipótesis (objetiva o subjetiva) y de una consecuencia, es decir, a la manera como hoy la teoría de las normas concibe la estructura de las prescripciones jurídicas. . . Expresar ese derecho de modo axiomático y codificado en un cuerpo único construido del mismo modo, fue la genial proposición de Leibniz, que luego de algunos intentos de llevarla personalmente a efecto, obtuvo realización práctica por medio de los códigos históricos de fines de la época de la ilustración: El Código Civil Francés de 1804 y otros. . .*" (GUZMÁN BRITO, Alejandro; "Leibniz y la Codificación del Derecho" en *Revista de Derecho Público*, Núms. 19-20; Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, enero-diciembre, 1976, pp. 65-66).

Aun cuando Alejandro Guzmán se refiere a estas tres clasificaciones, es indudable que nunca existieron ni pueden existir sistemas jurídicamente puros, esto es, que no puede afirmarse con rigor que un derecho sea totalmente de juristas, de jueces o legal. Debe recordarse que en el derecho romano clásico, aun cuando los jurisconsultos jugaban un papel importantísimo en la creación del derecho, existían leyes; que en el *common law* americano existe una Constitución escrita y que en el derecho legal, la costumbre es fuente de ciertas ramas jurídicas. Sin embargo creemos que la clasificación es válida si partimos de la idea de que existe predominio de alguno de estos sistemas. Como lo dice Guzmán: "En la realidad histórica estos sistemas se combinan y entrelazan, y encontraremos, por lo tanto, diferentes tipos de derechos, con predominio de uno de ellos".¹⁴

2) El derecho de juristas y de jueces frente a la seguridad y la certeza.

A diferencia de lo que sostienen algunos tratadistas,¹⁵ incluido el propio Guzmán, en el sentido de que los sistemas de derecho de juristas y de jueces tienden naturalmente a la inseguridad y a la incertidumbre,¹⁶ y que por el contrario el derecho legal tiende a la seguridad y la certeza, creo que cada uno de estos sistemas, dentro de sus imperfecciones y virtudes tienen cierto grado de inseguridad e incertidumbre.

En nuestra opinión sería incluso aventurado afirmar que el derecho codificado represente una mayor garantía de seguridad frente a aquellos, como también tendremos oportunidad de analizar, pues si bien en el sistema anglosajón predomina el derecho no escrito y las lagunas jurídicas se colman con las opiniones de los jueces, que se suponen resumen los sentimientos colectivos,¹⁷ en los sistemas del derecho codificado también existen lagunas que deben suplir los jueces, quienes a diferencia de los jueces

¹⁴ GUZMÁN BRITO, Alejandro; "La seguridad y la certeza . . ."; ob. cit., p. 59.

¹⁵ Sin duda el más ilustre de los detractores del actual sistema del *common law* sea Frank, Jerome, uno de los principales exponentes del llamado realismo jurídico norteamericano, pues representó una posición extrema dentro de este movimiento al grado de afirmar junto a Hand "que si fuera un litigante temería a un pleito por sobre casi todas las demás cosas, salvo la enfermedad y la muerte", basado en la inseguridad que originan las decisiones judiciales en Norteamérica. (FRANK, Jerome; *Derecho e incertidumbre*; 2ª ed; Distribuciones Fontamara, México, 1993, p. 27.)

¹⁶ Alejandro Guzmán escribe: ". . . la razón de esto es que implica adoptar un sistema descentralizado y heterogéneo de fuentes; . . . ello conduce a la pluralidad de criterios, y por ende, a la contradicción de los mismos, a la controversia; al mismo tiempo surgen dificultades para conocer tales criterios debido a la misma pluralidad y bien puede suceder que ellos no existan si es que el caso no se ha presentado antes a los tribunales o no se les ha ocurrido a los juristas; por último, unos y otros pueden cambiar de opinión. En otras palabras, en un sistema de derecho de juristas o de jueces, suelen darse las condiciones opuestas a aquellas garantizadoras de la seguridad o fijeza" (GUZMÁN BRITO, Alejandro; "La seguridad y la certeza . . ."; ob. cit., p. 59).

¹⁷ Nos refiere López de Oñate: "La costumbre, pese a su inmediato contacto con el espíritu colectivo, que parecía garantizar la adhesión continua de éste al principio de justicia tal como la colectividad organizada lo entendía, aparece como un jus incertum, según la denominación que puede sacarse de un célebre pasaje de Pomponio, y por eso debió ceder el puesto a los códigos. Salvo alguna que otra feliz excepción, los pueblos que no llegan a abandonar la incertidumbre del derecho consuetudinario se inhiben todo progreso, no sólo jurídico, y permanecen en un estado casi primitivo". (LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; *La certeza del derecho*; Tr. Santiago Sentís Melendo y Mario Ayerra Redín; Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1953, p. 78.

norteamericanos, no tienen la experiencia de todos los días y ante un vacío legislativo, presentan serios problemas estructurales para resolver el caso concreto.¹⁸

Nuestro derecho patrio pertenece sin duda al derecho codificado. Será pues, este punto el que estudiaremos, aunque antes conviene saber cuáles han sido las soluciones dadas para reducir la incertidumbre e inseguridad en los otros sistemas de derecho, es decir, el derecho de juristas y de jueces. Esto resulta claro si asumimos que es una reclamación social muy profundamente afirmada la de que, en definitiva, las cosas en materia jurídica tienen que ser ciertas y seguras, de tal manera que esta incertidumbre e inseguridad iniciales no pueden mantenerse y hay que arbitrar medios para eliminarlas.

a) Derecho de juristas.

En primer lugar refirámonos al derecho de juristas. ¿Cuál es el mecanismo que tiene para salir de esta incertidumbre inicial?. Consiste en lo siguiente: puesto que el derecho lo crean y lo ponen en vigencia los juristas, el juez, para fallar los litigios, puede adoptar la opinión sustentada por la mayoría de los juristas más autorizados (*communis opinio doctorum*). A través de este medio se confiere al juez un criterio para discernir una de ellas, de entre el conglomerado de opiniones sustentadas por los juristas, que suelen ser controvertidas.

Pese a que el derecho de juristas logra superar la incertidumbre inicial, llegan momentos en su historia en que el sistema se quiebra y aflora nuevamente la incertidumbre. ¿Cuáles han sido los factores de estas crisis en el derecho de juristas?.

1.- En primer lugar, la proliferación de juristas. En la medida que aumente el número de juristas, hay una mayor posibilidad de opiniones y de controversias y éste es un factor que en definitiva tiende a quebrar el sistema de la opinión común de los doctores, porque es difícil discernir cuáles son los juristas más autorizados, es difícil saber cuál es la mayoría de los juristas, y puede suceder que en apoyo de una doctrina, una parte acumule 20 juristas que opinan en un sentido, mientras la contraparte acumule otros 20 que opinan en sentido distinto. De este modo falla el supuesto de hecho del sistema de la opinión común, que viene a ser la existencia de un cuerpo relativamente pequeño y homogéneo de juristas a los cuales se confía socialmente la producción del derecho.

2.- El segundo factor sería la extensión extraregional del derecho. Por ejemplo, el derecho romano, en la medida en que se transformó en un derecho supranacional, saltando las fronteras originales, que fueron las de Italia, y se expandió por todo el continente, pasando a ser un derecho europeo, los juristas de todos los países se sintieron en la misma situación que los italianos, para interpretar y para concurrir en la formación de opiniones comunes. Este factor de extensión supra o extranacional hizo que el mecanismo

¹⁸ Es este justamente el "talón de Aquiles" de todos los sistemas romano-germánicos. Sin embargo, como tendremos ocasión de analizar en el capítulo II, los principios generales del derecho, conjuntamente con los derechos humanos, vienen a constituir el "tapón" que se necesitaba para evitar vaciar el sistema de seguridad jurídica que representa el sistema de codificación positivista.

de la opinión común entrara en crisis, porque lo mismo se podía citar en España a un alemán, francés o italiano, que en Francia a un español, un italiano o un holandés.¹⁹

Pero, ¿cuáles son las soluciones que históricamente se han dado a estas crisis periódicas en que los sistemas del derecho de juristas suelen entrar?.

Comencemos. Se pretendió salir de esta crisis a través de mecanismos como el privilegio de responder otorgado en favor de determinados juristas (*permissio jura condendi*). Esto fue lo que hizo Augusto en el siglo I a.C al privilegiar a determinados juristas, esto es, otorgarles una suerte de patente para que sólo ellos pudieran emitir dictámenes respaldados por la autoridad del emperador (*jus publice respondendi*), para que fueran los únicos invocables ante los tribunales, desde el momento en que estos habrían de sentirse más proclives a hacer caso a los juristas privilegiados por el emperador que a aquellos otros carentes de tal privilegio. Con ello Augusto quiso crear en el medio, una especie de discriminación entre los patentados y los no patentados y así reducir el número de juristas invocables.

Otra solución históricamente verificable para la crisis del derecho de juristas, es la consistente en decidir el legislador las controversias de los juristas mediante leyes suyas. En tales casos, el legislador opera eligiendo una determinada opinión de las varias propuestas entre los jurisconsultos, otorgándoles fuerza de ley, pretendiendo con ello superar la discusión. Tal fue el camino elegido por Justiniano a principios del siglo VI d.C. al componer su *Digesto*, que preparó en parte mediante la previa emisión de cincuenta constituciones en las que fue decidiendo legislativamente muchas controversias de la antigua jurisprudencia clásica. Ese modelo fue seguido en varias otras oportunidades. Las célebres *Leyes de Toro* españolas del año 1505 no son otra cosa que un conjunto de 83 leyes reales decisorias de controversias de opinión en torno al derecho de la época.²⁰ En 1572 el príncipe elector Augusto de Sajona hizo lo propio respecto del derecho de su principado.

Una tercera vía de solución para la crisis del derecho de juristas es la que denominaríamos "leyes de citas", es decir, catálogos legales de juristas a los cuales se puede recurrir. El modelo también es romano. En el año 426 los emperadores Valentiano III y Teodosio II dictaron una constitución imperial en la cual señalaban que solamente se podía citar ante los tribunales a cinco juristas y a nadie más (Papiano, Ulpiano, Paulo, Gayo y Modestino).²¹ Este ejemplo se repitió en el año 1499 por los Reyes Católicos, y en el año 1770 por el Príncipe Leopoldo de Toscana.²²

¹⁹Otros autores como Beatriz Bernal y José de Jesús Ledesma consideran que este cosmopolitismo jurídico, mas que introducir crisis a la opinio iuris la fortaleció al entrar en contacto con otros pueblos. *Historia del Derecho Romano y de los Derechos Neorromanos*; 3ª edición, Porrúa, México, 1986, p. 183.

²⁰FLORIS MARGADANT, Guillermo; *La Segunda vida del Derecho Romano*; 1ª edición, Miguel Angel Porrúa, México, 1986, p. 220.

²¹BERNAL, Beatriz, y De Jesús Ledesma, José; ob. cit., p. 226.

²²FLORIS MAGANDANT, Guillermo; ob. cit., p. 220.

b) Derecho de jueces.

Este sistema también tiene un medio para resolver el problema de la pluralidad de los criterios jurídicos que se da con motivo de la pluralidad de jueces. Este criterio es lo que se conoce como *stare decisis*, expresión latina que puede traducirse literalmente como "estar a lo decidido" o "lo que esta dicho",²³ es decir, al precedente. Con este método el derecho de jueces se certifica, pues estos están obligados a seguir el precedente, especialmente el emitido por las instancias superiores.²⁴

No obstante lo anterior, hubo soluciones crisis del derecho de jueces, al menos históricamente como se ve en Inglaterra, proviene de que no subsisten instancias supremas comunes a todos los jueces inferiores. Esto se dio en Inglaterra aproximadamente en los siglos XV y XVI, cuando surgió la jurisdicción del canciller del reino que comenzó a fallar los litigios con criterios diferentes a como eran fallados por los jueces del *common law*: en base a la equidad; de ahí surgió la *equity*, que en el fondo no era otra cosa que el derecho romano y el derecho canónico.²⁵ El problema consiste en que no hubo una instancia suprema común a la jurisdicción del canciller y a la jurisdicción de los tribunales del *common law*, lo cual produjo una crisis de inseguridad en el sistema total del derecho inglés, derivada de esta oposición entre dos sistemas jurídicos en el interior de una misma sociedad.

Las soluciones para las crisis del derecho de jueces. Si su crisis proviene de la inexistencia de instancias supremas, la solución consiste en la creación de tales instancias, unificando los derechos de jueces contradictorios bajo una común dependencia. Esto es lo que sucedió en Inglaterra en el año 1873 con la ley sobre judicatura, que unificó la *equity* y el *common law*, ordenando a todos los tribunales que fallaran conforme a ambas y sometiendo a una común jerarquía judicial. Escribe Rafael Márquez Piñero: *"Paralelamente se produce una profunda renovación de la organización judicial (1873-1875), que hace desaparecer la distinción formal entre los tribunales del common law y el tribunal de la equity del canciller. Todas las jurisdicciones tienen competencia para la aplicación tanto del common law como de la equity, desapareciendo*

²³ ZERTUCHE GARCÍA, Héctor Gerardo; *La Jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano*; 2ª ed; Porrúa, México, 1992, p. 51.

²⁴ El elemento certeza en el derecho consuetudinario existe, según Cicerón, en cuanto tiene presente el elemento tradición: "*in ea [consuetudine] jura sunt quaedam, ipsa jam certa propter vetustatem* (en ella -la costumbre- hay algunos derechos, ciertos ya por su antigüedad). (Citado por LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 85).

²⁵ Nos comenta Márquez Piñero: "*Ante situaciones de injusticia que demandaban solución, las personas afectadas pensaron en obtenerla a través de un recurso directo ante el rey, ya que las jurisdicciones reales no habían sido capaces de hacerla en el caso concreto; la pregunta era obvia, ¿no podría el rey remediar el mal funcionamiento de sus tribunales?...* En esos supuestos el recurso pasaba normalmente por el canciller y dado que éste era el confesor del rey, orientador -por tanto- de su conciencia, se lo pasaba al monarca cuando lo estimaba oportuno, el cual resolvía en consejo. La práctica se convirtió en rutina, y el canciller terminó resolviendo estos asuntos, con autoridad delegada, en nombre del rey y del Consejo. Sus resoluciones, fundamentadas al inicio con base a la equidad del caso particular, se fueron sistematizando, implantando sus aplicaciones en consideración a doctrinas de equidad, que constituyeron auténticos complementos o correctivos a los principios jurídicos de los tribunales reales. En estas condiciones, el canciller se vio en la necesidad de examinar las súplicas, con criterio de juzgador y de arbitrar un procedimiento escrito inspirado en el derecho canónico, diferente por completo en sus principios del seguido por los tribunales del *common law*". (MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael. ob. cit., p. 21).

el ejercicio de la acción ante el tribunal del common law para remedios del common law, y el ejercicio de la acción ante el tribunal del canciller para un remedio de equity".²⁶

c) Derecho codificado.

A continuación revisaremos la historia del derecho legal o codificado, pues "constituye una de las concreciones culturales y políticas más importantes del pensamiento moderno"²⁷ y que por supuesto es fuente de seguridad jurídica.

En la doctrina clásica Cicerón se encarga de introducir el primer precedente al tema, según nos comenta López de Oñate, al decir: "*La securitas o salus que provee al individuo de las leyes en una convivencia ordenada, está mucho mejor puesta de relieve por Cicerón en el discurso Pro Cluentio LVII: "quoniam omnia commoda nostra, jura, libertatem, slutem denique legibus obtinemus, a legibus non recedamus (puesto que todas nuestras comodidades, los derechos, la libertad, la salvación, en fin, las obtenemos de las leyes, no nos apartemos de las leyes)". En este concepto se fundan los tres fragmentos 20, 21 y 23 de D. 1, 3, en los que se pone de manifiesto la necesidad de la certeza del derecho y donde se subraya la importancia de la tradición como elemento de certeza".*"²⁸

López de Oñate agrega después que también Juliano, Nazario y Paulo de alguna manera contribuyeron a estos primeros atisbos de certeza del derecho al afirmar el primero de ellos: "*non omnium, quae a maioribus constituta sunt, ratio reddi potest* (no de todo lo que instituyeron los antepasados, se puede dar la razón)". Nazario señala: "*Et ideo rationes eorum, quae constituntur, inquiri non oportet; alioquin multa ex his, quae certasunt, subvertuntur* (y por lo tanto, no es oportuno inquirir las razones de lo constituido; de lo contrario muchas de las cosas que son ciertas, caen por tierra)". Finalmente Paulo sostiene: "*Minime sunt mutanda, quae interpretationem certam semper habuerunt* (no deben modificarse en modo alguno las cosas que tuvieron siempre una interpretación cierta)." ²⁹

Como se observa de estas transcripciones, no existe propiamente una doctrina sobre la seguridad jurídica, sino simples alusiones aisladas al término; sin embargo, como acertadamente lo dice Maschi, la certeza del derecho romano no se debe hallar en el hecho de que su sistema no reconocía una serie de derechos subjetivos que los actuales ordenamientos establecen, sino en el reconocimiento al derecho de aquellos principios fundamentales de conducta, que los magistrados romanos definían en el caso concreto.³⁰

²⁶ MÁRQUEZ PIÑERO, Rafael; ob. cit., p. 23

²⁷ ZULETA PUCEIRO, Enrique; "El Iluminismo Jurídico y la Codificación Civil en Hispanoamérica" en *Revista de Ciencias Sociales*; N° 13; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Santiago, 1978, p. 38.

²⁸ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 80.

²⁹ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 80.

³⁰ MASCHI, Carlo Alberto; "Certeza del diritto nel diritto romano e nel pensiero contemporaneo", en *Revue Internationale des droits de L'antiquité*; (tr. Lic. Eugenia Balcazar), 3ª serie, Tomo VI, bruxelles, 1959, p. 344.

Durante la Edad Media el predominio del derecho natural hace que la seguridad no sea individualizada como exigencia autónoma y tutelada como tal, lo que se debe según López de Oñate, a la pura obviedad, ya que la vigencia del *ius naturale*, proclamada por el *Decretum Gratiani*, hacía impensable, por esencia, un problema de inseguridad o inestabilidad. Sin embargo, entre los laicos, Marsilio de Padúa es quien llega a insinuar que el derecho natural es inseguridad en cuanto faltan en él normas ciertas.³¹

Tal vez por esa razón no puede hablarse de que durante la Edad Media haya existido propiamente un "derecho codificado",³² sin que esto signifique la ausencia de "legislaciones", como lo señala Armin Wolf, pues "el renacimiento de la legislación que podemos apreciar en Europa hacia los siglos XII y XIII —y precisamente en un avance desde el norte hacia el sur— está constituido por la aparición y la expansión de legislaciones escritas sancionadas por una autoridad, es decir, en forma documentaria. Esta formulación jurídica en forma de ley es, frente a la antigua formulación verbal, algo novedoso",³³ e importante para efectos de la seguridad, agregaríamos nosotros.

Al punto es interesante citar el comentario que hace Mezquita del Cacho cuando acierta a decir: "...el que la exigencia de seguridad no se manifestase explícitamente en los textos medievales, doctrinales o normativos, no significa que no constituyera en la época un sentimiento social que incluso condicionara los principales fenómenos jurídicos de aquél tiempo. A nuestro entender, y sin ir más lejos, toda la filosofía del feudalismo está impregnada de la idea de seguridad, no solamente física o personal, sino también jurídica. El vasallaje o servidumbre eran formas de sumisión humana a cambio de seguridad, puesto que la justicia era un mito casi implantable. Ese quantum mínimo de seguridad jurídica bastaba para suscribir el convenio feudal, e indudablemente era la carencia de seguridad suficiente emanada de los derechos regios lo que precisamente determinaba su búsqueda por otras fórmulas envilecidas que venían a proporcionar un pseudo-orden particular. Una primera superación de esta situación de mínimos (o bajo mínimos) aparecerá en las Cartas Pueblas y Fueros a medida que vaya robusteciéndose el Poder Real".³⁴

Tal vez una de las figuras más destacadas durante el renacimiento en relación al tema que nos ocupa sea Baldo de Ubaldis, quien según Luis Legaz Lacambra, ya no se limitó a señalar la tranquilidad y la paz entre los fines del Estado, pues también éste debe defender la inviolabilidad de los derechos individuales, los que sin duda son fundamentadores de una doctrina de la seguridad jurídica.³⁵

³¹ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 73.

³² FRITZ FERN señala: "...la edad media no conoce en absoluto una auténtica legislación estatal. . . Pasan siglos enteros sin el más tenue inicio de una actividad legislativa o reglamentaria en el sentido nuestro de los términos. . ." (Citado por WOLF, Armin; "Legislación y Codificaciones" en *Revista de Estudios Jurídicos*, N° IX, Ediciones Universidad de Valparaíso, Publicaciones de la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, 1984, p. 81).

³³ WOLF, Armin; ob. cit., p. 85.

³⁴ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; *Seguridad Jurídica y Sistema Cautelar*; 1ª Edición; Bosch, Barcelona, 1989, p. 18.

³⁵ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía del Derecho*; 5ª edición, Bosch, Barcelona, 1978, p. 609.

Sin embargo creemos que fue Hobbes en el siglo XVII a quien puede válidamente atribuirse la primera formulación doctrinal sobre el punto, aunque se refiera a la teoría general del Estado y no propiamente al aspecto jurídico. Hobbes, califica a la seguridad como fundamento legitimador del Poder. En el "Leviatán" sentenció: *"El fin o designio de los hombres (que por naturaleza aman la libertad, y el dominio sobre los demás), al introducir sobre sí mismos esta restricción que es vivir formando un Estado, es la garantía de su propia conservación y, por añadidura, el logro de una vida más pacífica; es decir, el deseo de abandonar esa miserable condición de guerra constante que es consecuencia necesaria de las pasiones naturales de los hombres, cuando no existe poder visible que les tenga a raya y les sujete, por temor a la sanción, al cumplimiento de sus pactos. . . Los pactos que no se amparan en la espada no son más que palabras, sin fuerza para proteger al hombre; . . . si no se ha instituido un poder o no es suficientemente fuerte para nuestra seguridad, cada uno fiará solamente, y podrá hacerlo justamente, sobre su propia fuerza y maña, para protegerse contra los demás hombres. . . Y en ello consiste la esencia del Estado, que podemos definir así: una personación que por pactos mutuos realizados entre sí fue instituida por la multitud de los hombres y cada uno como autor, con el objeto de que pueda utilizar la fuerza y medios de todos como lo juzgue oportuno para la seguridad de la paz y defensa común..."*³⁶

En ese mismo siglo habrían de apoyar a Hobbes los escritos de Spinoza,³⁷ Pudendorf, Locke, Leibniz, Thomasius.³⁸

El siglo XVIII y la Revolución Francesa dieron un giro espectacular al análisis de las nociones fundamentales del derecho, que ya Montesquieu había analizado en su "Espíritu de las Leyes", por supuesto incluyendo a la seguridad,³⁹ que encontró una importantísima formulación en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, cuyo artículo 16 decía: *"Toda sociedad, en la cual la garantía de los derechos no esté asegurada, ni determinada la separación de poderes, no tiene Constitución"*⁴⁰ y que desarrollaba esa idea en aplicaciones concretas, como por ejemplo en materia de detenciones, protección judicial de los derechos, etc.⁴¹

³⁶ FLORES, Leonel; *En torno a la noción de Seguridad en el Leviatán de Tomas Hobbes*; Tesis Profesional, Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Acatlán, UNAM, México, 1995, p. 34.

³⁷ Spinoza afirmó en su Tratado Teológico-Político que *"la verdadera aspiración del Estado no es otra que la paz y la seguridad de la vida. Por lo cual, el mejor Estado es aquél en que los hombres viven armónicamente y cuyas leyes son respetadas"*. (Citado por RECASENS SICHES, Luis; *Tratado General de Filosofía del Derecho*; 6ª Edición, Porrúa, México, 1978, p. 221).

³⁸ Estos últimos cuatro, citados por GONZÁLEZ DÍAZ LOMBARDO, Francisco; *Filosofía del Derecho*; Porrúa, México, 1989, pp. 205-207.

³⁹ Especialmente los libros XII y XIII relativas a las leyes de los tributos. (tr. Nicolás Esteva Hernández) 6ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Arg., 1984, pp. 216-253.

⁴⁰ PAINE, Thomas; *Los Derechos del Hombre*; (tr. José Antonio Fernández de Castro y Tomás Muñoz Molina) 1ª edición en inglés 1791, 1ª edición en español 1944, 2ª edición 1986, Fondo de Cultura Económica, México, p. 103.

⁴¹ Nos dice Labarca Prieto: *"La codificación se presenta como un camino ancho y cargado de esperanzas que abre la revolución liberal-burguesa para materializar sus programas y dejar atrás en el archivo de la historia el antiguo régimen. Es por ello, por lo que la codificación nace inextricablemente unida a la revolución, en la medida en que se presenta como un instrumento propicio para enterrar el orden caduco y sustituirlo por uno nuevo, en el cual se vea la virtualidad de garantizar la seguridad jurídica del ciudadano"*. (LABARCA PRIETO, Domingo A.; "Savigny, Thibaut y la Codificación" en *Revista de Ciencias Sociales*; N° 14, Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales, Universidad de Chile, Valparaíso, 1979, pp. 589-590).

Este acontecimiento social vino a reforzarse aún más con las ideas de Rousseau, Kant y Hegel en lo político y filosófico.⁴² Aunque debe reconocerse que este movimiento de "seguridad en la codificación" no operó en toda Europa sino que casi fue exclusivo de Francia, pues en Alemania, por ejemplo, se presentó una especie de "legalismo aplazado"⁴³ debido a su tardía entrada en el mundo de la codificación y de la seguridad jurídica.

Para efectos de nuestro estudio resulta importante destacar que en materia tributaria se da un enorme avance al proclamarse en el artículo 14 de dicha declaración lo siguiente: *"Todos los ciudadanos tienen el derecho a comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y duración"*.⁴⁴

Pero conviene advertir dos situaciones importantes: primero, es indudable que a partir de la Revolución Francesa el concepto de tributo adquiere otra dimensión, como lo explica muy acertadamente Jarach: *"...el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término "impuesto", que recuerda la fuerza o poder de imperio en todas las constituciones francesas a partir de la de 1791. . . se habla de "contribuciones", precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder consensual y esto no lo han dicho. . ."*⁴⁵ En adelante las leyes fiscales y políticas se referirán a contribuyentes y no a súbditos.

En México seguimos una corriente muy similar, como lo refiere Romero Apis: *"...una visión de la evolución fiscal de México produce la sensación de comparar en la distancia de unas cuantas décadas, a dos civilizaciones lejanamente distantes en la historia de los tiempos. Es la distancia que media entre los tributos ventaneros de Santa Anna y el Impuesto al Ingreso Global; entre el régimen estrangulante de aranceles y el sistema de promoción fiscal; otro entre el gravamen al maíz y a la carne y la exención a los productos básicos; entre la alcabala y el IVA. . . Pero no sólo ha sido distancia que aleja, ha sido abismo que separa lo valioso de lo despreciable. El gravamen acordado por la representación nacional en comparación con el decretado por el despotismo de la autocracia; la hacienda pública para la promoción del bienestar social es contrastante con el erario para sostener lo acordado de opresión; la exacción y el empréstito forzoso en*

⁴² Citados por DÍAZ LOMBARDO, Francisco; ob. cit., pp. 208-210.

⁴³ La expresión la hemos recogido precisamente de un artículo así titulado en el cual el autor da a entender que Alemania fue de las naciones europeas que más tardó en aceptar a la codificación como método de seguridad jurídica, pues si bien es verdad que varios autores alemanes se pronunciaron sobre ello, lo cierto es que el peso doctrinario de Savigny fue decisivo para lograr aplazar por varios años más la etapa de legalidad en esa nación. (OLLERO, Andrés; "Savigny y la Ciencia del Derecho", en *Revista de Ciencias Sociales*; N° 14, Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales, Universidad de Valparaíso, Valparaíso, 1979, especialmente pp. 555-565).

⁴⁴ LARA PONTE, Rodolfo; *Los derechos humanos en el constitucionalismo mexicano*; 1ª edición; Coedición LV Legislatura de la Cámara de Diputados-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas; México, 1993, p. 45.

⁴⁵ JARACH, Dino; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 16ª edición, Porrúa, México, 1990.

diferencia con la defensa de los particulares ante la administración fiscal. Todo ello es, en suma, el tributo frente a la contribución. . .⁴⁶

En segundo lugar, la Revolución Francesa, imbuida de la corriente *ius naturae* era más propicia a proclamaciones fervientes de "justicia e igualdad" sobre las de seguridad. Aun así, este trascendente paso de "legalidad impositiva", constituyó una invaluable aportación a la idea de la seguridad jurídica, que posteriormente fundamentaría la obra codificadora. Pero contrario a lo que habría de esperarse con la nueva teoría de la legalidad para consolidar la idea de seguridad, los movimientos absolutistas aún existentes en el resto de Europa, e incluso en la propia Francia durante la postrevolución (Época de Terror), no tardaron en apropiarse del concepto de seguridad y manipularlo como justificación de diversas versiones de Estado-policía.⁴⁷

En el mismo siglo XVIII las ideas codificadoras hacen eco en América, dando origen a nuestros primeros códigos. Los múltiples lazos que unen la codificación europea, en especial la española con la hispanoamericana, como bien lo apunta Bravo Lira, "no son expresión de una dependencia cultural, sino de una unidad cultural entre Europa e Hispanoamérica, basada en la vigencia en América de un derecho europeo, como el castellano o el portugués".⁴⁸

El advenimiento del siglo XIX y la consolidación del constitucionalismo, aún inmerso de la corriente *iusnaturalista*, e incluso de la codificación, no otorga a la seguridad jurídica un papel relevante, sino al contrario, se le coloca en un plano secundario, como lo demuestra el estado en que se halla la ciencia jurídica a principios de ese siglo⁴⁹ y las críticas de Savigny al proceso de codificación;⁵⁰ salvo el decisivo apoyo que recibe del

⁴⁶ ROMERO APIS, José Elías; "De un pueblo tributario a un pueblo contribuyente" en *Obra Jurídica Mexicana*; 2ª edición; Procuraduría General de la República, México, 1987, p. 2074.

⁴⁷ Dice Heller: "Cuando el mundo se vio sacudido, asustado, e incluso desengañado por la Revolución Francesa, cuando vio que sus exigencias de libertad e igualdad para todos los hombres y el culto de la diosa Razón, conducían, en lo interior, al régimen del Terror, y poco después, en lo exterior, al imperialismo napoleónico, surgió una tendencia del pensamiento político que hizo que los escritores. . . se percatasen de los numerosos y complejos factores históricos sociales que condicionan la actividad política.". Citado por PORRÚA PÉREZ, Francisco; *Teoría del Estado*; 28ª edición, Porrúa, México, 1996, pp. 98-99.

⁴⁸ BRAVO LIRA, Bernardino; "Relaciones entre la Codificación Europea y la Hispanoamericana" en *Revista de Estudios Históricos-Jurídicos*, N° IX, Publicaciones de la Escuela de Derecho, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, 1984, p. 64.

⁴⁹ Barrios Bourrier nos señala que a principios del siglo XIX la ciencia jurídica continental europea puede caracterizarse por tres líneas: a) Aún perdura el derecho natural racionalista; b) Existen juristas que trabajan en el ámbito del derecho codificado; y c) Aparición de la escuela histórica. Las tres corrientes consideran al derecho como un conjunto de proposiciones normativas relativamente estables; el derecho natural racional persigue precisamente formular normas que estén ausentes de los vaivenes de la contingencia histórica; la codificación realiza prácticamente ese pensamiento; la escuela histórica reduce de tal modo los conceptos de historicidad y de cultura, que termina apoyándose en textos romanos tardíos, a los que somete a una exégesis historicista. (BARRIOS BOURRIER, Enrique; "Del Positivismo Científico y la Codificación al Derecho del Presente. Ensayo de una interpretación de la Evolución del Pensamiento de Ihering" en *Revista de Ciencias Sociales*, Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales, Universidad de Valparaíso, Valparaíso, diciembre 1976-junio 1977, pp. 445-450).

⁵⁰ En efecto, como respuesta inmediata a la obra de Thibaut, Savigny escribió en ese mismo año de 1914 su obra: *De la vocación de nuestra época para la legislación y la ciencia del derecho*, con la intención de desacreditar a la codificación como instrumento de seguridad, según nos comenta LABARCA PRIETO, Domingo; ob. cit., pp. 603-604.

utilitarismo filosófico, encabezado por Jeremías Bentham (para quien, si la seguridad es útil entonces es justa, pues produce bienestar a la comunidad,⁵¹) y las opiniones de Ihering⁵² y Thibaut,⁵³ siempre se mantuvo a la zaga de la igualdad, libertad y justicia.⁵⁴ Incluso para Carlos Marx el derecho y por ende, la seguridad, estaba determinada por la estructura económica.⁵⁵

A pesar de ello es indudable que el mero paso a las normas constitucionales introdujo en el sistema un elemento de seguridad y estabilidad, logrando que las garantías de igualdad, libertad y justicia, antes prestadas por el Código Civil, se hayan transferido del plano de las normas ordinarias al plano de las normas constitucionales. Desde entonces, como lo dice Natalino Irti, "la seguridad constitucional significa no sólo ilegitimidad de las normas ordinarias, que estén en contradicción con los principios de la Carta, sino diseño del marco en el que está destinado a desarrollarse el movimiento de las normas especiales".⁵⁶

Esta situación de crisis valorativa del concepto es reconocida por Radbruch, quien en el siglo XX es señalado como el reanimador de la teoría de la seguridad jurídica.

Durante el primer tercio de nuestro siglo quedan sentadas las nuevas bases doctrinales del tema, con los diversos enfoques dados precisamente por Radbruch⁵⁷ en el

⁵¹ Señala JEREMÍAS BENTHAM que "... todas las funciones del derecho deben estar reducidas a uno de estos cuatro encabezados: proveer a la subsistencia; aspirar a la abundancia; fomentar la igualdad; y mantener la seguridad. De estos, el que ocupa el primer lugar es la seguridad, bajo cuya inspiración se ordena que el honor, el Estado y la propiedad de las personas queden protegidas por el derecho. . . Es la seguridad el signo distintivo de la civilización. la marca distintiva entre la vida de los hombres y la de los animales. Es ella la que nos permite formar proyectos para el porvenir, trabajar y hacer economías; es ella sola la que une nuestra vida presente y nuestra vida futura por un lazo de prudencia y de previsión y perpetúa nuestra existencia en las generaciones que nos siguen. . ." (Citado por OROZCO ROMO, David; *La Seguridad Jurídica como Fin del Derecho*; Tesis profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954, p. 14).

⁵² Para este autor el derecho es la suma total de principios con arreglo a los cuales funciona el Estado como disciplina de coacción. El Estado es la única fuente del derecho. La seguridad de las condiciones de vida social es el fin de la regulación jurídica. (VON IHERING, Rudolf; *El Fin del Derecho*, p. 187).

Barrios Bourie nos dice: "Dos tópicos orientan la técnica jurídica propuesta en las obras tempranas de Ihering: la seguridad en la aplicación del derecho y la verdad del contenido. El primero conduce a la conceptualización y la sistematización". (BARRIOS, BOURIE, Enrique; ob. cit., p. 456).

⁵³ En Alemania Thibaut se encarga de escribir en 1814 su obra: *Sobre la necesidad de un Derecho Civil general para Alemania*, en el que expone justamente la necesidad de la codificación en Alemania, aun cuando no tenga mucho éxito su obra en ese país, según nos comenta LABARCA PRIETO, Domingo; ob. cit., pp. 595-596.

⁵⁴ Una confirmación clara de lo que decimos son tal vez las palabras de Fran Scholz al señalar que el término de seguridad jurídica parece haber nacido a mediados del siglo XIX, aunque el origen no puede precisarse con rigor. El concepto se desarrolló con la noción de Estado de derecho, pero desde hace varias décadas éste se aplica como algo firme, no sólo en el ámbito de la jurisprudencia y la literatura jurídica, sino en el uso lingüístico de la vida diaria. Pero nunca ha sido fijado, al menos por normas legales, y su caracterización es vacilante en la historia.

⁵⁵ Para Carlos Marx y Federico Engels, creadores de la teoría de la determinación económica de lo jurídico, dicen que los sistemas jurídicos desde su origen, han sido creados por la clase económica dominante. El derecho es un instrumento utilizado por esa clase para perpetuarse en el poder y mantener sometida a la clase oprimida.

⁵⁶ IRTI, Natalino; "La Edad de la Descodificación"; tr. Luis Rojo Ajuria; Bosch, Barcelona, 1992, p. 81.

⁵⁷ Radbruch lo dice en estos términos: "La seguridad jurídica exige positividad del derecho: sino puede fijarse lo que es justo, hay que establecer lo que debe ser jurídico, y eso sí, por una magistratura que esté en situación de hacer cumplir lo establecido". Más adelante agrega: "Se entiende por seguridad, no la seguridad que nos proporciona el

plano de la filosofía del derecho, y por Kelsen en el derecho público, para quien, si existe un orden normativo, esto es suficiente para la seguridad jurídica.⁵⁸

Empero, este redescubrimiento no fue precisamente bienvenido en forma inmediata. Diversos juristas mostraron sus reservas ante la importancia nuevamente concedida a la doctrina de la seguridad jurídica, en la que percibían el riesgo de que pudiera hacerse servir más para el Estado que para la sociedad y los ciudadanos que la integran, por lo que se apresuraron a advertir sobre el peligro de que fuera utilizada para fundar nuevas versiones de la idea de Estado-policía.⁵⁹

Al presentar Radbruch a la seguridad jurídica como un valor-objetivo del derecho, en coexistencia difícil y frecuentemente en pugna con el de la justicia,⁶⁰ provocó sin desearlo, que toda la doctrina iusnaturalista, en sus nuevas versiones,⁶¹ coincidiera en juzgar a la seguridad jurídica como la noción basilar del positivismo extremista, favorecedor de la amoralidad (y aún de la inmoralidad jurídica) y obstáculo esencial frente al idealismo que busca afanosamente la justicia.

Y estos augurios o profecías negativas en torno a los riesgos que implicaba abusar de la idea de seguridad jurídica y de la legalidad, tuvieron muy pronto una gran confirmación en la legislación y jurisprudencia del nazismo alemán, el fascismo italiano y el franquismo español, que tuvieron como naturales consecuencias un repudio generalizado a las posturas positivistas y que incluso hicieron retroceder al propio Radbruch.⁶²

derecho al garantizar nuestros bienes, ya que ésta noción entra dentro de la adecuación al fin, sino la seguridad del derecho, el cual debe llenar cuatro condiciones: 1.- Que sea positivo, o sea, que esté establecido en las leyes. 2 - Que éste derecho establecido sea seguro, es decir, que se base en hechos y no se deje su interpretación a los juicios de valor del juez al aplicar conceptos generales y vagos como el de buena fe y buenas costumbres. 3 - Que esté establecido con el menor margen posible de error, es decir, que sea practicable, por ejemplo cambiando la apreciación de los hechos verdaderos por ciertos síntomas fáciles de determinar, como cuando se califica la capacidad de un individuo por la edad. 4.- Estas características deben completarse con una cierta seguridad contra las modificaciones, para lo cual se aplica el sistema de pesos y contrapesos de la división de poderes y los procedimientos que ponen una barrera a las frecuentes reformas legislativas". (Citado por OROZCO ROMO, David; ob. cit., pp. 18-19).

⁵⁸ KELSEN, Hans; *Teoría Pura del Derecho*; (tr. Moises Nilve), 9ª edición, Editorial Universidad de Buenos Aires; 1970, p. 171.

⁵⁹ Entre estos autores tenemos a Bodenheimer, citado por GONZÁLEZ DÍAZ LOMBARDO, Francisco Xavier; *Compendio de Historia del Derecho y del Estado*; 1ª edición, Limusa, 1984, pp. 288-289. También Lefur y Delos sostienen una fuerte crítica contra la postura Kelseniana en este sentido. Esto autores pueden ser consultado en la obra *Los Fines del Derecho*; 3ª edición, Manuales Universitarios, UNAM, México, 1997, pp. 25, 32 y 48.

⁶⁰ Radbruch presenta la relación entre seguridad y justicia de manera inquietante, dado que no las considera como nociones complementarias sino antinómicas, y con ello abona el camino para que la doctrina entre a la polémica de cuál de estos principios ha de privilegiarse, así como entre el derecho positivo y el natural. La seguridad jurídica es para Radbruch el escaparate de la justicia (si no se puede fijar lo que es justo, hay que establecer lo que debe ser jurídico); y exige positividad, capacidad para hacer cumplir; pero lo positivo tiende a hacerse valer por la fuerza sin considerar a la justicia y este es precisamente el riesgo del positivismo, que ofuscado por la seguridad, puede anquilosar la crítica filosófica y política del mismo.

⁶¹ Por ejemplo Georges Renard y Jean Dabin,, citados por GONZÁLEZ DÍAZ LOMBARDO; Francisco Xavier; *Historia del Derecho y del Estado*; Limusa, 1ª edición, México, 1975, pp. 296-299.

⁶² Esta nueva postura de Radbruch puede observarse al final de su obra *Introducción a la Filosofía del Derecho*; (tr. Wenceslao Ronces), 1ª edición en español 1951, Fondo de Cultura Económica, México, pp. 178-180.

A pesar de todo ello, esa crisis de la seguridad jurídica fue superada, admitiéndose que no sólo ésta, sino también la justicia son susceptibles de manipulación por las políticas irracionalistas. Este "paréntesis" histórico de la seguridad, si así podríamos bautizarlo, fue breve, pues posteriormente se recobró el interés por la teoría de la seguridad jurídica, lo que se corrobora por la rica literatura que surgió al respecto (tanto en su aspecto genérico, como en los particulares)⁶³ y es más frecuente su invocación en textos constitucionales, legales y jurisprudenciales.

Tal vez lo más importante y trascendental de este "tercer descubrimiento de la seguridad jurídica"⁶⁴ es desterrar la idea de que ésta lleva implícita un riesgo innato y la constatación de que el peligro radica en la experiencia histórica por la falta de un marco que señalara sus contornos para su pleno desenvolvimiento. Marco que se halla señalado por los derechos humanos y los principios generales del derecho, que tendremos ocasión de revisar.

En la actualidad, con la introducción y posible consolidación de los derechos humanos (inclusive su positivación en la mayoría de las constituciones nacionales), el marco esencial de todos los principios-valores, entre ellos el de la seguridad, está trazado, y a partir de este momento, la seguridad jurídica no sólo no es peligrosa, sino que es un presupuesto indispensable para que esas libertades hallen su realización efectiva y no queden en el plano de las expresiones poéticas. Es decir, al tiempo que los derechos humanos y los principios generales del derecho constituyen el marco dentro del cual se desenvuelve la seguridad, ésta es la medida del desarrollo de aquéllas.

Al punto también han concurrido otros acontecimientos doctrinales de suma importancia. Es decir, la contemplación más clara y objetiva de la seguridad ha sido posible hoy día, gracias a otros factores tan importantes como el antes citado; nos referimos en primer lugar al apaciguamiento del conflicto entre positivistas y iusnaturalistas

En esa misma línea debemos advertir que tras la desgraciada experiencia nazi y su manipulación de la seguridad y legalidad, el iusnaturalismo achacó al positivismo, la responsabilidad principal por la degradación del derecho, deduciendo como conclusión que toda formulación pretendidamente científica del mismo que prescindiera de la justicia como valor-eje, conduciría inexorablemente a sistemas jurídicos igualmente degenerados. Las críticas se dirigieron principalmente contra la "Teoría Pura del Derecho" elaborada por Kelsen, pero también contra los planteamientos de Radbruch de que la seguridad y legalidad son subrogados de la justicia, al punto de que éste, profundamente afectado por la monstruosidad del derecho nazi, rectificó su radical alineación positivista, admitiendo que "en los casos en que la contradicción de la ley positiva con la justicia alcanza un grado insoportable, la ley, en cuanto derecho defectuoso, ha de ceder ante la justicia; y si bien no es posible señalar una línea de separación más neta, hay también otra divisoria: la que se percibe cuando ni siquiera se aspira a realizar la justicia; cuando en la formulación del derecho positivo se deja conscientemente a un lado la igualdad, que constituye el núcleo de la justicia. Entonces no estamos ante una ley que establece un derecho defectuoso; sino ante un caso de ausencia de derechos; porque no se puede definir el derecho, incluso el positivo, si no es diciendo que es un orden establecido con la intención de servir a la justicia. Aplicándoles tal patrón, hay partes enteras del derecho nacional-socialista que nunca tuvieron la categoría de derecho válido. (Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes, en la recopilación que con el título *Derecho injusto y Derecho nulo* seleccionó y tradujo J. M^o Rodríguez Paniagua y publicó ed. Aguilar, Madrid, 1971), p. 56.

⁶³Por ejemplo, las obras de García Maynez, Preciado Hernández, y Luis Recasens Siches.

⁶⁴Aunque no era nuestro propósito clasificar los periodos, bien podríamos hablar de que el primero se dio precisamente con Hobbes hasta la Revolución Francesa; el segundo partiendo de ésta, pasando por la codificación hasta el primer tercio del siglo XX, y el tercero después de la Segunda Guerra Mundial.

del derecho, por lo menos en la mayoría de la doctrina,⁶⁵ aunque en nuestro país aún subyace el discurso político frente a la realidad. Esto naturalmente ha originado unas nuevas corrientes iusnaturalistas y iuspositivistas que con mayor rigor metodológico y despojadas de cualquier extremismo, han logrado reconducir el planteamiento del asunto a niveles más moderados.⁶⁶

Como lo anota Mezquita del Cacho: "*Hoy, la doctrina tiende a superar radicalismos en el enfrentamiento de ambas posturas y a diferenciar dos campos de planteamientos: el de la filosofía del derecho -en el cual se desarrollan los valores éticos y esencialmente el de la justicia, de modo substancialmente acorde con los enfoques del derecho natural-; y otro, el de la ciencia o "teoría general del derecho", que en términos de riguroso (neo) positivismo se despliega sobre la noción central de validez jurídica (aunque no reducida a lo estrictamente formal), y sobre el valor-base seguridad; no el de justicia*".⁶⁷

Esta nueva visión ha logrado crear interacciones armónicas y complementarias entre ambas concepciones, lo que se ha ido logrando gracias a la política jurídica adoptada por los gobiernos y cuerpos legislativos, pues al inspirarse en una u otra, combinando sus elementos ha dado pie a una hibridez salomónica, que sin incurrir en los excesos de esas escuelas, recupera lo mejor de cada una de ellas. Es de este tenor la muy reciente Ley Federal de Procedimientos Administrativos, la que, a nuestro juicio y aún pudiendo mejorarse, guarda una exquisita combinación de ambas posturas, pues por un lado, sin caer en el formalismo extremista del positivismo, permite marcar grados importantes de certidumbre, y por otro, sin elevarse a conceptos meramente teorizantes y multívocos, logra aterrizar felizmente sus enunciados, como puede observarse del artículo 3º, fracciones III, VIII, IX y XII, así como de los artículos 15 y 16, fracción VII. Es pues, de suma importancia y conveniencia, armonizar el rigor técnico propio de las leyes (especialmente fiscales y administrativas) e idealismo ético.

Otra razón está integrada por los fenómenos tendenciales de la descentralización administrativa, pues en lo jurídico se traducen en una proliferación de coexistencia de normas diversas con el consiguiente incremento de la exigencia de certeza, que es uno de los aspectos de la seguridad.

Una corriente más es el fenómeno de la "descodificación". En efecto, si en un principio la "codificación" representó un alto grado de certeza, en la actualidad esto ha sido ya rebasado, por varias razones:

1.- Los códigos ocupaban un puesto de honor pues eran la cúspide del derecho civil especialmente, pero esto ha cambiando cediendo su lugar a leyes muy especiales, que se han contrapuesto o sobrepuesto a la autoridad de los códigos.

⁶⁵Entre otros: Preciado Hernández, Rodríguez Arias, Bustamante, Vetancur, Naranjo Villegas, Robles, Gómez Robledo, González Díaz Lombardo, todos ellos citados por RECASENS SICHES, Luis; *Panorama del Pensamiento Jurídico en el siglo XX*, Tomo II, 1ª edición, Porrúa, México, 1963, pp. 444-456.

⁶⁶Norberto Bobbio ha señalado que la teoría positivista de Kelsen se limitó siempre a planteamientos exclusivamente analíticos de la validez de los ordenamientos jurídicos, fundados en el monopolio eficaz de la coacción que excluyera la autodefensa particular. Citado por Recasens Siches, Luis; *Idem*, pp. 998-1000.

⁶⁷MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 34-35.

2.- Si otrora el código era una ley imperativa del gobierno que pretendía ejercitar sus propias prerrogativas, hoy día está abierto a nuevas figuras.

3.- Los postulados del código son generales y abstractos, aplicables a todos los ciudadanos, en cambio la ley reglamenta sólo determinadas materias; se particulariza y esto es contrario a la codificación.

4.- El código civil ha ido perdiendo terreno frente al derecho administrativo y social.⁶⁸ El derecho civil se ha reducido a un conjunto de preceptos subsidiarios, que se destinan a llenar las lagunas de otras ramas del derecho.⁶⁹ Sin embargo, a contrario de lo que pudiera suponerse, la especialización de las leyes representa un mayor y mejor grado de seguridad que la simple codificación.

"Nuestro tiempo no es tiempo de nuevas codificaciones",⁷⁰ aunque siguiendo el proceso pendular de la ciencia jurídica, no hay duda que en el próximo siglo se "reclamará por razones técnicas elementales, otro impulso de sistematización",⁷¹ pues debe recordarse, para efectos de la seguridad jurídica, que entre codificar y sistematizar hay algo en común: "Ambas actividades buscan poner orden en la multiplicidad de disposiciones legislativas, que producen el mal crónico de la incertidumbre".⁷² Aun así, la codificación no ha perdido del todo su vigencia como garante de la seguridad jurídica, pues en países como China, Indonesia y E.U., según nos dice Hazard, "la necesidad de seguridad jurídica conforme a los criterios de la codificación no se ha sentido todavía fuertemente. La codificación como una técnica, es impuesta en términos de conveniencia, no como un enfoque con respecto del cual no cabe alternativa".⁷³

Finalmente, otra razón que hemos observado para la consolidación de la seguridad jurídica, es que la ciencia política se ha percatado de que la seguridad jurídica auténtica, rectamente entendida, es en todos sus aspectos, un factor tan decisivo para la estabilidad del Estado, como lo es la justicia individual. De manera que en la medida que descansen los ordenamientos en fundamentos de seguridad jurídica rigurosa, antes que la simple seguridad material, más sólida será la adhesión prestada por los ciudadanos al sistema y por supuesto, más a resguardo de cambios abruptos y subversiones, estará el propio orden.

Lo que entendemos es que las dictaduras en cualquier régimen (incluyendo las "dictaduras perfectas" como alguna vez calificara Vargas Llosa al sistema político

⁶⁸ NICOLAU, Nohemí L.; *Historicidad de los procesos de codificación y descodificación*; Citada por ACOSTA ROMERO, Miguel; "El Fenómeno de la Descodificación en el Derecho Civil"; en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 169-170-171, Tomo XL, UNAM, enero-junio, 1990, p. 50.

⁶⁹ ACOSTA ROMERO, Miguel; ob. cit. p. 51.

⁷⁰ IRTI, Natalino; citado por ACOSTA ROMERO, Miguel; ob. cit. p. 45.

⁷¹ COUTURE, Eduardo J.; "El Porvenir de la Codificación y el Common Law en el Continente Americano", en *Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*; N° 1, Año XLVII, Montevideo, enero-1949, p. 58.

⁷² NAVA NEGRETE, Alfonso; "La Legalidad de los Actos Administrativos" en *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, N° 5; Universidad Iberoamericana, México, julio-1973, p. 410.

⁷³ HAZARD, John N.; "Modernización y Codificación" en *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*; Núms. 153-154, Escuela de Derecho de la Universidad de Concepción y Colegio de Abogados de Concepción, Argentina, julio-diciembre, 1970., p. 15.

mexicano),⁷⁴ llevan en su seno el propio germen de su destrucción jurídica: confunden la seguridad política o primaria, derivada sólo del orden impuesto —y que en realidad está pensada más en el aparato del Estado que para la sociedad y sus miembros— con la verdadera seguridad jurídica que sólo surge de la conciencia colectiva o representación verdaderamente popular de la juridicidad del sistema. “La seguridad jurídica es, esencialmente una noción societaria. El sentido de seguridad jurídica está ligado a un hecho de organización social”.⁷⁵

En conclusión, tras el largo y difícil camino que hemos podido revisar, la seguridad jurídica se ha venido consolidando como noción central de la teoría general del derecho en nuestro país.

Lo que hasta aquí llevamos dicho no puede servir para concluir que la justicia, como tal, sea irrelevante para el sistema jurídico, e incluso que se trate de un concepto incoherente del mismo si va señalado como expresión en la Constitución Federal y en varios ordenamientos jurídicos, pues antes que eso debe indicarse que la Constitución no es únicamente la expresión formal del sistema jurídico técnico del país, sino que también constituye la manifestación de los objetivos éticos-sociales en que el mismo descansa como veremos posteriormente, aun cuando siga siendo utópica su objetivación genérica o universal.

II.- LÍMITES CONCEPTUALES.

Si bien es cierto que el tratamiento de la seguridad jurídica ha salido de la penumbra en que estuvo relegada por la mayor importancia históricamente dada a la justicia, como lo vimos en líneas anteriores,⁷⁶ no lo es menos que ahora la sobreabundancia de atención al tema está originando cierta confusión conceptual, o como

⁷⁴Lo dice en estos términos el escritor español y hasta hace algunos años, peruano: “. . . Yo no creo que se pueda exonerar a México de esa tradición de dictaduras latinoamericanas. Encaja en esa tradición con un matiz que es mas bien el de un agravante: México es la dictadura perfecta. La dictadura perfecta no es el comunismo, no es la URSS. no es Fidel Castro, la dictadura perfecta es México. Por que es la dictadura camuflada. De tal modo que puede parecer no ser una dictadura, pero tiene de hecho, si le escarbas, todas las características de la dictadura: la permanencia, no de un hombre, pero si de un partido inamovible, que concede suficiente espacio para la crítica en la medida que esa crítica le sirve, pero que suprime por todos lo medios, incluso los peores, aquella crítica que de alguna manera pone en peligro su permanencia. Yo no creo que haya en América Latina ningún caso de sistema de dictadura que haya reclutado tan eficientemente al medio intelectual sobornándolo de una manera muy sutil, a través de trabajos, de nombramientos, de cargos públicos, sin exigirle una adulación sistemática como hacen los dictadores vulgares, pidiéndoles mas bien una actitud crítica para garantizar la permanencia de ese partido en el poder. Un partido, de hecho, único. Es una dictadura, puede tener otro nombre, sui generis, pero tanto es una dictadura que todas las dictaduras latinoamericanas han tratado de crear algo equivalente al PRI en sus propios países. Es una dictadura, no sólo a lo que se refiere a la permanencia del poder, a la falta de una genuina democracia interna sino también en su incapacidad para realizar la justicia social. . .” Revista Proceso, N° 723, 10 de septiembre de 1990, p. 32.

⁷⁵VASCONCELOS AGUILAR, Mario; *El Fin Especifico del Derecho*; Editorial. Luz, México, 1968, p. 74.

⁷⁶Orozco Romo nos dice que el tratamiento de este valor no ostenta todavía la madurez crítica, la exactitud en la terminología y la extensión y alcance que podemos encontrar en otros fines. Nos dice que la novedad del tema contribuye indudablemente a ello; de ser la seguridad jurídica una noción casi desconocida y apenas barruntada tácitamente, pasa a ser considerada por algunos pensadores en este siglo, en un rango de igual jerarquía que la justicia y el bien común. (OROZCO ROMO, David; ob. cit., p. 9).

lo dice Mezquita del Cacho: "Si antes en el plano de la relevancia, la noción padeció de oscurecimiento, ahora, en el plano de la comprensión, empieza a padecer de obscuridad".⁷⁷

En efecto, bien que la seguridad jurídica sea calificada ya de fin⁷⁸ (o sea, aspiración por lograr), medio,⁷⁹ sentimiento (es decir, objetivo alcanzado), función,⁸⁰ principio, objetivo, valor, bien⁸¹ e incluso en algunos casos, los más frecuentes en la literatura nacional, su calidad depende de la perspectiva en que se le observe. Así, vista desde su estado objetivo y exterior al hombre, se le ha calificado de orden o *certeza* (es decir, saber a qué atenerse frente a la ley), y desde la óptica subjetiva o interior del ser humano, se la ha calificado como la *confianza* en que el sistema jurídico realmente resulta efectivo; lo cierto es que esta variedad de perspectivas produce perplejidad entre los estudiosos del tema, al punto de asistir sin retórica a un verdadero "océano semántico".

Sin embargo creo que todas las posturas son compatibles.⁸² La seguridad es ciertamente una aspiración o fin de cada hombre, enraizado en lo más profundo de su instinto de supervivencia, a más de que se plantea también como una necesidad en la que se apoya la propia organización social, por lo que siendo el derecho instrumento de ésta, resulta de toda lógica señalarla entre los fines del mismo.

Pero simultáneamente, se trata de un fin, que al menos en una cierta medida, se realiza desde la propia creación del derecho y como consecuencia del orden que el mismo conlleva; por lo que es obvio que se le califique también de efecto objetivo.⁸³

⁷⁷ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 47.

⁷⁸ Orozco Romo se lamenta de que la noción de seguridad jurídica se ha presentado al conocimiento bajo una denominación desafortunada: la seguridad de la vida humana, la seguridad de la vida social, han sido estudiadas ampliamente y llegan a nuestra comprensión fácilmente, pero advierte: "Si al concepto de seguridad le añadimos el calificativo de "jurídica", nos encontramos con que el nuevo término suscita una variedad de interpretaciones que es preciso aclarar. Si se acepta como fin, es necesario: 1.- Descubrir sus relaciones y jerarquía con los otros fines, 2.- Estudiar cuáles son los medios, los caminos para realizarla cabalmente, o sea la elección de una técnica a su servicio, 3.- Analizar los convenientes o inconvenientes que acarrea el ser aceptada en la política del legislador y que por tanto determine los contenidos de las normas y por ende rijan conductas, afecte intereses y modifique situaciones". (OROZCO ROMO, David; ob. cit., pp. 9-11).

⁷⁹ Dice Recasens Siches: "Nótese que, desde un punto de vista formal, el Derecho no es un fin, sino un medio especial de que se sirven los hombres para asegurar la realización de ciertos fines que reputan de urgente e indispensable cumplimiento". (RECASENS SICHES, Luis; *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*; Fondo de Cultura Económica, México, 1956, p. 296).

⁸⁰ En ese sentido CHIN WO MATA, Jorge "El Valor Seguridad y su Función en el Derecho" en *Revista del Colegio de Abogados*, N° 5, Tomo VII; Órgano del Colegio de Abogados de Costa Rica, San José, mayo-1952, pp. 156-157.

⁸¹ La calidad de objetivo, valor y bien de la certeza, vienen señalados por CONSO, Giovanni; "La Certezza del Diritto: ieri, oggi, domani" en *Rivista di diritto Processuale*; (tr. Lic. Eugenia Balcazar), Edizioni Cedam, Oct-Dic., Año XX (Iserie), N° 4, Padova, Italia, 1970, p. 36-37.

⁸² Al respecto existe una abundante literatura que revisaré oportunamente, bastando por el momento citar el artículo de NOGUEIRA, José Luis denominado "Los Valores Superiores del Orden Jurídico" en *Revista Española de Derecho Constitucional*; N° 12, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, septiembre-diciembre, 1984.

⁸³ En ese sentido se pronuncia SÁNCHEZ VENTURA PASCUAL, José María; *La Seguridad Social de la Abogacía*; Gráficas Alonso, Madrid, 1974, pp. 17-18. Señala que el valor de la seguridad no sólo "debe ser" un objetivo del derecho, sino que "es" un objetivo cumplido incluso en sus más primarias y elementales manifestaciones; hasta tal punto que en realidad "todo el derecho no es sino un sistema de seguridad de conductas", sugiriendo que la justicia, más que derecho, es moral sobreañadida.

También es innegable que la seguridad es perfectible, lo que de suyo es saludable, ya que el efecto anterior no pasa de ser seguridad elemental, es decir, aquella que se refiere básicamente a la sobrevivencia como interés primario del hombre, y lograda ésta, el objetivo debe necesariamente ascender a aspiraciones e ideales superiores para cuyo alcance, el derecho, aunque siga siendo instrumento idóneo, ya no puede jugar un papel de valor, debiendo evolucionar para superar la mencionada seguridad material y generar y perfeccionar la seguridad jurídica. Ésta deberá ser el fruto de una permanente exigencia ante el sistema jurídico de una certeza ordenadora, que permita tenerle un poco de confianza estable, y por otro, la garantía de una constante progresión en la libertad, igualdad y dignidad humana.

Por cierto, en relación a esta evolución del concepto entre orden y seguridad verdadera, se han presentado tres estadios distintos, como los manejara Kelsen: "orden", "seguridad colectiva" y "paz". Este autor nos dice que la tercera es producto de la evolución de la segunda y ésta de la primera, pues la seguridad colectiva es sólo una etapa de ciertos mínimos en la protección que se da al individuo por el "orden jurídico" frente a la violencia de los demás, que se alcanza desde que el Estado moderno logra monopolizar el uso de la fuerza. A partir de esta etapa se aspira a que incluso esa fuerza deje algún día de ser necesaria; es decir, a la "paz", que se producirá desde que pueda conseguirse la seguridad jurídica absoluta; lo que sin embargo, no es más que una ilusión de la teoría kelseniana, extrañamente colocada.⁸⁴

De alguna forma Atienza Rodríguez sostiene, basado tal vez en la trilogía de Kelsen, que la seguridad ha seguido una evolución conceptual de tres etapas: "orden", "certeza" y "seguridad jurídica en sentido estricto". La seguridad primaria del orden se caracteriza precisamente porque las normas que el ordenamiento contiene son también primarias, es decir, dirigidas inmediatamente a regular conductas. Y a la fase de certeza se pasa desde que aquél incorpora normas secundarias, o sea, normas sobre normas: de reconocimiento (por virtud a las cuales se puede establecer cuando una norma pertenece al sistema), de cambio (que fijan los requisitos sobre cómo y cuándo se puede modificar una norma del sistema) y de atribución (es decir, aquéllas que distribuyen competencias para garantizar el cumplimiento de las normas en su aplicación); pero la certeza se promueve por la sistematización formal de los ordenamientos, que la obra codificadora legó, finaliza Atienza.⁸⁵

Cuando la combinación entre confianza y progresión garantista se pone en equilibrio se generará el verdadero "sentimiento de la seguridad".

Ahora bien, en buena medida la confusión doctrinal a la que nos referíamos puede atribuirse a la habitual falta de una perspectiva histórica en el tratamiento de la noción de seguridad, tal vez porque se olvida que ésta no es apriorística como lo es el concepto de justicia, sino un producto de la razón política y jurídica a lo largo de la experiencia social histórica. Por tanto, esa confusión puede ser abordada a partir del análisis histórico de la

⁸⁴Esta postura empieza a esbozarse en su obra; *Teoría General del Derecho y del Estado* (tr. Eduardo García Mynezh), 3ª edición, Textos Universitarios, México, 1969, pp. 16 y 25-26 y se consolida plenamente en la última edición original de su *Teoría Pura del Derecho* (tr. Roberto J. Vernengo), 8ª edición, Porrúa, México, 1995, pp. 50-53.

⁸⁵ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; *Introducción al Derecho*, Barcanova, Barcelona, 1985, pp. 115-119.

seguridad a través del derecho. Creemos que para eso es muy sano y conveniente seguir la metodología propuesta por Hauriou,⁸⁶ el cual, si bien hace esta proyección histórica en relación al binomio derecho/libertad, nos permitirá introducir algunas matizaciones para adaptarla a nuestros propósitos.

Este autor parte de que toda sociedad, por primitiva que sea, tiene un marco jurídico, pero que éste sólo puede tenerse por existente después de desencadenado el proceso institucionalizador. En el estado presocial anterior el hombre, se sabe en una libertad absoluta, al grado de que puede decirse que las relaciones entre los hombres eran soberanas, como la de los Estados actualmente, de ahí la justicia privada. Creemos que en esa etapa no puede hablarse, en términos actuales, sobre la existencia de derecho, pues sólo existía la pretensión, ni tampoco puede haber nivel más bajo de inseguridad personal. No había pues una delimitación de lo mío y lo tuyo.

En relación al derecho objetivo, si así podemos llamarle, que aportará esa seguridad, no sobrevendrá hasta que se presente un proceso de integración de las incipientes instituciones sociales, o sea, hasta que se reconozca a la justicia pública. Tal proceso institucionalizador atraviesa por cuatro situaciones típicas:

1.- La más antigua se conoce con el nombre de *Fase del Derecho sin Estado*. Ella está caracterizada por el nacimiento de las instituciones más primitivas y la existencia de normas consuetudinarias. Prevalece la justicia privada, aun cuando empieza a ser reglamentada. La justicia pública, en realidad es una parodia de aquélla, pero controlada por quienes se supone gobiernan y refrendada por la comunidad social.

2.- La segunda es una etapa de transición en donde aparece el Estado absolutista y que se conoce como *Fase del Derecho de Estado*. Bajo esta clase de Estado, el cual por cierto ya consolidó el monopolio de la violencia o coacción y por ende, la erradicación de la justicia privada, el derecho, o bien sigue siendo consuetudinario, según cada Estado, o bien inicia un proceso de elaboración escrita (compilativa más no codificadora) que introduce la forma legal de creación normativa como un suceso social ordinario, por lo que en realidad se trata de un "legalismo", antes que llamarla "legalidad", según nos refiere Mezquita del Cacho.⁸⁷

3.- En la tercera, aparece el Estado Moderno con la soberanía popular y promueve la formación de un derecho cambiante en favor de las necesidades colectivas y fruto de la discusión racional (o teóricamente racional) que se traduce en la aparición propiamente de la legalidad; a esta etapa se le conoce como *Fase inicial del Estado de Derecho*, y aunque en principio, legalidad y Estado de derecho pudieran considerarse sinónimos, en realidad no lo son, o mejor dicho constituyen una sola verdad pero en planos diferentes.⁸⁸

⁸⁶ M. HAURIUO; *Principios de Derecho Público y Constitucional*; tr. Ruiz del Castillo; Reus, Madrid, 1927, p 14.

⁸⁷ MEZQUITA DEL CACHO; ob. cit., p. 53.

⁸⁸ Nos dice Rodríguez García: "*El principio de legalidad, sensu stricto, asume las características de solución a un problema filosófico-jurídico; en tanto que el Estado de derecho constituye la respuesta a una cuestión de naturaleza jurídico-política*". (RODRÍGUEZ GARCÍA, Fausto E.; "El Principio de Legalidad y el Estado de Derecho", en *Boletín del Instituto de Derecho Comparado*, N° 32, Año XI, UNAM, México, mayo-agosto, 1958, p. 12-14).

4.- La cuarta etapa, en la que aún vivimos, se inicia con el inicio del derecho constitucional. La etapa de mera legalidad es mantenida pero simultáneamente superada por el de legitimidad política, aunque esta última sigue perfeccionándose. Esta etapa es la correctora de la anterior, pues coloca al Estado en su sitio exacto, es decir, lo reduce a dimensiones razonables y también organiza el ejercicio de las garantías individuales. Su característica principal es que el Estado como tal, no elabora derecho, sino únicamente cuando el propio Estado se constituye y estructura en términos estrictamente jurídicos por la sociedad a la que se supone expresa; de ahí que nos pareciera mejor denominarla *Fase del Estado Social de Derecho*,⁸⁹ y que corresponde justamente a lo que el maestro Noriega Cantú entiende como tal en México, es decir, que el Estado no puede limitarse a asegurar las condiciones ambientales de un supuesto orden social, ni tan sólo vigilar los disturbios de un mecanismo social autorregulador; sino que, por el contrario, debe convertirse en regulador decisivo del sistema social y para ello debe imponerse la tarea de estructurar la sociedad por medio de las medidas, directas o indirectas.⁹⁰

Esta transformación del Estado liberal de derecho en Estado social y democrático de derecho, basada en la pretensión de superar el formalismo en la protección de los derechos y en la garantía de la libertad y en la necesidad de incrementar la aceptación y las bases de legitimidad del Estado y el poder, ha establecido como exigencia la necesidad de una política económica y social de transacción continua, a fin de que la igualdad no sea puramente ante la ley, sino real y efectiva.⁹¹

Esta división será de gran utilidad; sin embargo, atendiendo al grado de vinculación que el derecho va teniendo al hombre social, esta división bien pudiéramos reducirla a tres estadios:

- 1.- Etapa de prelegalidad.
- 2.- Etapa de legalidad.
- 3.- Etapa de legitimidad o justicia material.

1) Etapa de prelegalidad.

En relación a la primera, abarca tanto la fase de las instituciones primitivas como la del antiguo Estado absoluto, porque en ambas, el hombre recibe del derecho una seguridad superior a la obtenida en la situación anterior; pero en cambio, no puede tener seguridad o certeza en el propio derecho establecido, para cuya elaboración, por cierto, nunca participó, o que le es otorgado, pero sin auténtica garantía de estabilidad, derivado precisamente del carácter caprichoso del poder absoluto que lo otorga.

⁸⁹ La síntesis que propone Hauriou sobre la evolución global del derecho y la libertad, en realidad sólo abarca tres fases: la edad de las instituciones arcaicas, la de la discusión y el Estado, y la del constitucionalismo moderno.

⁹⁰ NORIEGA CANTÚ, Alfonso; *Los Derechos Sociales creación de la Revolución de 1910 y de la Constitución de 1917*. UNAM-III, México, 1988, p. 47.

⁹¹ PORRES AZKONA, Juan; "La Decisión sobre Poderes Excepcionales", en *Revista Vasca de Administración Pública*: N° 6; Barcelona, mayo-agosto, 1983, p. 12.

La ventaja que tiene esta etapa es que logró cohesionar a los individuos, proporcionándoles así una seguridad individual elemental, basada en una limitación de la libertad personal, tanto por la fuerza material del poder absoluto, como por la tremenda compulsión moral de las creencias de dichas comunidades primitivas. ¿Cómo separarse del grupo?, no sólo por el miedo a la represalia, sino especialmente por la inseguridad que significaba el mundo exterior sin el apoyo de los dioses, cuyos voceros en la tierra eran justamente los sacerdotes. Son estas creencias precisamente el origen del derecho consuetudinario, propio de esas culturas. Estas reglamentaciones míticas prácticamente engendran una tendencia hacia la inmovilidad. Así se entiende cómo la limitación de las libertades llegó a ser extrema, sin la adecuada seguridad, por supuesto, debido a que las costumbres son precisamente mutables, acentuándose aún más con las decisiones caprichosas de quienes las entronizaban.

Dentro de esta fase podemos ubicar a los antiguos órdenes prerromanos, en tanto que el derecho romano constituyó una genial anticipación del derecho de los pueblos civilizados. Por desgracia, cuando cae el Imperio Romano de Occidente se produce un retroceso a esta etapa, según nos refieren Floris Margadant y Beatriz Bernal.⁹²

Pues bien, si la justicia en esta etapa era en realidad un mito, la seguridad ni siquiera asomaba por ningún lado, salvo aquella en que se arbitraba la justicia privada o la seguridad colectiva a la que nos referimos anteriormente, aunque el precio a pagar fuese demasiado alto.

La transición de esa fase a la siguiente del "legalismo absolutista", vino determinada en opinión de Hauriou, por la extensión de la cultura, anteriormente reducida a monasterios y a las pocas universidades, pues una de las primeras aplicaciones fue la recopilación y ordenación de las costumbres, a fin de dotarlas de certeza y ello preparó el advenimiento de la ley escrita.⁹³

En síntesis, desde el establecimiento del sistema de control regulador de la violencia humana, característico del derecho primitivo, se redujo esa violencia, y ello indudablemente generó una incipiente seguridad colectiva, que naturalmente se vio incrementada cuando la institución, llamada Estado Absoluto sustituyó a esas instituciones primitivas. El hombre adquiere, en forma por demás embrionaria, una seguridad por el derecho.

2) Etapa de legalidad.

La segunda etapa, la de la iniciación de la legalidad, tiene un origen diverso, bien se trate de los estados eurocontinentales o de Estados bajo el régimen del *common law*. En el primer caso, resulta de suma importancia la ley escrita y su posterior codificación,

⁹² FLORIS MARGADANT, Guillermo; *La Segunda Vida del Derecho Romano* * 1ª edición; Miguel Angel Porrúa, México, 1986, pp. 71-72 y BERNAL, Beatriz; *et al*; ; ob. cit., p. 243.

⁹³ Resultará útil recordar cómo en la Edad Media son precisamente los glosadores (de ahí su nombre) quienes se encargaron de glosar o recopilar el derecho romano especialmente el *Digesto* y otras muchas obras, como veremos en el siguiente capítulo.

que en su momento significó el "triumfo y culminación del movimiento legalista"⁹⁴ y en el segundo caso, aun apoyándose en la ley escrita, la legalidad se otorga también por vía jurisprudencial. Así pues, cuando nos referimos a una etapa de legalidad, no queremos significar necesariamente que es aquél sistema en que predomina la ley escrita, sino en donde predomina una legalidad legislativa o jurisprudencial.

Ahora bien, este "legalismo" significa, sin duda una superior certidumbre, en el sentido de que el individuo puede conocer la norma que le afecta, que la que podía tener, si es que tenía, en la anterior etapa; pero el hecho de que posea esta certidumbre de conocimiento o noticia, tampoco se traduce en una verdadera certeza mientras la legislación que integra esa supuesta legalidad sea una legislación impuesta por el Estado a los súbditos, aun cuando a esos Estados no se les llama absolutistas, sino "democracias incipientes" o "dictaduras perfectas".

Pues bien, retomando a Atienza, diremos que sólo cuando el "legalismo" que únicamente señala conductas, logra que sus normas formen un verdadero sistema jurídico, se puede hablar propiamente de un sistema de legalidad, que es una depuración más acabada de esta etapa de legalidad, y sólo en un sistema así puede lograrse, al mismo tiempo, que las garantías individuales se extiendan lo suficiente para garantizar la certeza en el derecho.⁹⁵

Conviene, sin embargo, aclarar que la legalidad tampoco es en sí misma, la verdadera y plena seguridad, sino sólo su mejor avance. La seguridad plena es posiblemente una utopía. Lo cierto y más importante es, que la legalidad cierra una etapa y abre otra. Es indudable que la doctrina liberal del Estado de Derecho supuso un notorio avance en cuanto que indicó la necesidad del reconocimiento de los derechos fundamentales. Pero como acertadamente lo dice Lima Torado, esta concepción se ha hecho hoy insuficiente, entre otras razones por su radical individualismo, que era sustancialmente económico. Además, existe en esta etapa el imperio de la ley; ésta no es la expresión de la voluntad general, sino la expresión de la voluntad de una determinada clase social.⁹⁶

Sobre la base de la etapa de la legalidad, y sólo cuando ésta logra formar un sistema, siguiendo a Atienza, será posible paulatinamente acceder a la tercera y última etapa: la de legitimidad o de justicia material.

⁹⁴ LEGAZ LACAMBRA, Luis; "Noción de la Legalidad" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 10; Academia Internacional de Derecho Comparado, Barcelona, enero-junio, 1958, pp. 11-12.

⁹⁵ ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; ob. cit., p. 22.

⁹⁶ LIMA TORRADO, Jesús; "Del Estado Liberal de Derecho al Estado Social de Derecho como Garantía de los Derechos Humanos" en *Revista de Ciencias Sociales*, facultad de ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales, Universidad de Chile, Valparaíso, N° 15, 1979, pp. 135-136.

3) *Etapa de legitimidad o de justicia material.*

Esta etapa supone un paso más en la lucha continua e inacabada por conseguir un Estado de Derecho, esto es un Estado en el que la actuación del Estado en sus muy diversas manifestaciones esté sometido a las normas jurídicas como garantía de los derechos humanos. Nos dice LimaTorado que este periodo está señalado por un signo fundamental: el advenimiento de lo social. En esta interrelación esencial entre lo político, jurídico y social, es donde se encuentra la esencia de nuestra época: la interrelación entre la libertad y la igualdad. Así, al derecho clásico, propio del Estado liberal, que afirma la libertad del hombre, el derecho social añade la posibilidad efectiva de ser libre.⁹⁷

Sobre el particular Mezquita del Cacho nos dice que se trata en realidad de la "seguridad jurídica en permanente tensión y busca hacia la fusión con la justicia",⁹⁸ y que nosotros denominamos como etapa de legitimidad.

Esta fase está constituida por la justicia material, es decir, aquella que superando un legalismo ajeno a las nuevas tendencias sociales, permite introducir a los principios generales del derecho y a los derechos humanos como complementos de una legalidad ponderada, y por ende, una seguridad mejor resguardada.

Debemos convenir en que si permaneciéramos en la etapa de legalidad podríamos tener certeza de esa legalidad, pero sería una seguridad de hecho sin vínculo alguno con la justicia, con el peligro ya comprobado, de que pueda quedar en manos de un Estado autocrático o dictatorial, de los cuales sobran ejemplos en este siglo y aún siguen existiendo. En este caso estaríamos hablando de la "seguridad de la inseguridad", esto es, que lo único seguro en estos regímenes es que la ley creada es insegura.

Habermas nos comenta: "El procedimiento inobjetable de sanción de una norma, el hecho de que un proceso se ajuste a la formalidad jurídica, únicamente garantiza que las instancias previstas dentro de un sistema político. . . son responsables por el derecho vigente. Pero esas instancias son parte de un sistema de poder que tiene que estar legitimado en total si es que la legalidad pura ha de considerarse signo de legitimidad. En un régimen fascista, por ejemplo, el hecho de que el gobierno se ajuste, en sus actos, a la formalidad jurídica puede cumplir una función de encubrimiento ideológico; ello significa que la sola forma técnico-jurídica, la legalidad pura, no puede asegurar el acatamiento, en el largo plazo, si el sistema de poder no puede legitimarse con independencia de su ejercicio ajustado a las formas correctas".⁹⁹

Ahora bien, el rumbo hacia esta etapa de legitimidad lo marcan tanto la Constitución (aspecto jurídico), como la democracia (aspecto extrajurídico). Al punto resulta atinado el comentario de Elías Díaz quien afirma: "La concepción positivista de la legitimidad me parece. . . una ilegítima y reduccionista deformación, que implica un

⁹⁷*Ibidem*; pp. 139-143.

⁹⁸ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 59.

⁹⁹Citado por HERNÁNDEZ VEGA, Raúl; *Problemas de legalidad y legitimación en el poder*; Universidad Veracruzana, Xalapa, México, 1986, p. 172.

*inadmisible empobrecimiento de la legitimidad democrática.*¹⁰⁰ Sin embargo, estos elementos considerados en su conjunto o por sí solos, no necesariamente conducen a esa etapa, pues puede acontecer que sólo mantengan un formalismo jurídico; se requiere también de una revisión y crítica constante para acceder a los valores de justicia. Lo cierto es que *"en los sistemas democráticos, basados en la soberanía popular, se crean valores derivados de la libertad humana, base de esa soberanía popular que no se agotan o que pueden no agotarse en la mera legalidad, con lo que en aquellos la crítica permanece siempre abierta y siempre posible frente a cualquier sacralización de lo dado, de lo puesto en dicha legalidad"*.¹⁰¹

Y el punto no es mera retórica, tiene una aplicación práctica interesante: la de que no es posible en esta etapa tolerar la impunidad, aún la política, de la autoridad. Toda la actuación administrativa está sujeta al orden jurídico; solo así, con responsabilidad de todos, gobernados y gobernantes, cabe hablar de Estado de Derecho. De ahí que el perfeccionamiento de los sistemas de control de la administración con las nuevas formas de fiscalización, que completen las jurisdiccionales, como la del Ombudsman, merecen todo nuestro apoyo para consolidar esta etapa de legalidad material.

Como lo anota De Vega García: *"Si en la democracia constitucional clásica, la constitución consagra al gobernante, y al mismo tiempo, lo limita y lo controla, en la democracia contemporánea, lo que va a importar. . .será la conexión entre gobernante y gobernado"*.¹⁰²

Empero, esta materia no parece mensurable. Se trata en realidad de la capacidad constante (sensibilidad) que debe tener cada sociedad para advertir sobre la realización de los valores de libertad e igualdad social.

En esta búsqueda constante nos parece que la dogmática jurídica juega un papel importantísimo como veremos más adelante en este mismo capítulo. Véase como ésta ha servido indudablemente a la construcción jurídica de nuestro sistema, recogiendo las aspiraciones y sentimientos del pueblo en forma estructurada (El legislador, cuando no es jurista, puede ciertamente percibir ese sentimiento nacional, pero es muy probable que lo presente en forma de ley inconexa. Esa es la ventaja que tenemos los abogados).

Ya sentado que la legalidad es compañera inseparable de la seguridad, convendrá adentrarnos en aquella; analizar sus manifestaciones y facetas. En suma, describir una estructura general de la legalidad en su vertiente pública, para posteriormente, en capítulo separado, analizar cuáles son estas manifestaciones en el ámbito del derecho fiscal.

¹⁰⁰DÍAZ, Elías; "Legitimidad Democrática Versus Legitimidad Positivista y Legitimidad Iusnaturalista" en *Anuario de Derechos Humanos*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Instituto de Derechos Humanos, Madrid, enero, 1982, p. 62.

¹⁰¹*ibidem*, p. 63.

¹⁰²DE VEGA GARCÍA, Pedro; *Estudios Político Constitucionales*; 1ª Edición 1980, UNAM, México, 1ª reimpresión 1987, p. 298.

III.- VÍNCULOS ENTRE SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD.

La legalidad se produce en la historia de los pueblos de occidente cuando la discusión de las compilaciones consuetudinarias salta del plano científico al político.¹⁰³ El resultado de ello favoreció la legalidad escrita o jurisprudencial de las comunidades. Como lo ha señalado Legaz Lacambra: “. . . la idea de legalidad imprimió carácter a los pueblos de occidente que la pusieron en práctica, y en los que pasó a ser trasunto de una nueva ética civil que independizaba al derecho de la moral religiosa, abriendo una gran libertad para adecuar el contenido de los ordenamientos jurídicos al respectivo contexto socioeconómico externo, y rebajando notablemente todo otro condicionamiento interno; lo cual provocó una honda diferenciación con las sociedades del oriente, en las que derecho y Estado permanecieron absorbidos en los conceptos y estructuras de sus religiones”.¹⁰⁴

El derecho del que hablamos anteriormente, se produce en las instituciones fundamentales del Estado Moderno naciente, más concretamente en dos de ellas: el poder legislativo y el poder judicial. De la preeminencia que según la estructura particular y la historia de cada pueblo, tenga uno de tales poderes sobre el otro, dependerá que aquél nuevo derecho se forme básicamente por vía legislativa, convirtiéndose en leyes, tal como las conocemos (en países o regímenes basados en el sistema romano-germánico), o por vía judicial, a través de precedentes jurisprudenciales (como en el sistema del *common law* y la *equity*, en Inglaterra, E.U. y esencialmente seguidos por los países escandinavos).

En tales condiciones, cuando usamos el concepto legalidad, no lo atribuimos con exclusividad al concepto “ley”, como ya lo habíamos advertido. No se trata pues de una equivalencia, sino de una complementariedad, pues ninguno de ambos sistemas es excluyente del otro, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, dado que en los Estados que siguen el precedente judicial, coexiste también la ley como fuente; proceso inverso se da en los países donde predomina el legalismo en estricto sentido, pues ahí la jurisprudencia tiene una función complementaria a través de la definición de los principios generales del derecho en los supuestos de inexistencia de ley para el caso concreto.¹⁰⁵ Como sea, en ambos sistemas se tiene la pretensión de estructurar un cuerpo normativo coherente y permanente, dotado de certeza.

Para Mezquita del Cacho esa intención y consolidación “supone un avance esencial en el plano de la seguridad, que por fin merece ya la calificación de jurídica, al

¹⁰³ Helmut Coing nos dice que fue la crítica al Corpus Iuris, el derecho natural acuñado por Locke y las ideas de Montesquieu, las que permitieron en el siglo XVIII, se desarrollara una abundante literatura sobre la teoría de la legislación que refleja una discusión viva que tuvo lugar en toda Europa sobre cómo se deben hacer las leyes, y que, aceptada finalmente por los gobernantes en la segunda mitad del siglo, llevó a la forma moderna de nuestras leyes, a la codificación. (COING, Helmut; “Sobre la Prehistoria de la Codificación. La Discusión en Torno a la Codificación en los siglos XVII y XVIII.”; en *Revista Chilena de Historia del Derecho*; N° 9; Editorial Jurídica de Chile-Publicaciones del Centro de Investigaciones de Historia del Derecho del Departamento de Ciencia del Derecho, Santiago, 1983, p. 256).

¹⁰⁴ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía del Derecho*; 5ª edición, Bosch, Barcelona, 1978, pp. 598-599.

¹⁰⁵ Función que no es única ni exclusiva, pues, como tendremos ocasión de analizar posteriormente en el capítulo siguiente, los principios generales del derecho juegan un papel mucho más substancial y primario de lo que se supone en los sistemas legalistas.

derivar de un derecho, del que el Estado es no sólo un creador y garante, sino también sujeto vinculado".¹⁰⁶

La legalidad constituye así el nuevo basamento de la seguridad *por* el derecho, pero además, al mismo tiempo se convierte en una nueva seguridad *en* el derecho, pues no solamente procurará la protección individual, sino además ahora está revestido de certeza suficiente para presentarse como seguro en sí mismo.

Hay que tomar en cuenta, sin embargo, que la legalidad como sustento de la seguridad jurídica tuvo un proceso evolutivo propio que nos proponemos analizar enseguida.

En efecto, la legalidad es una idea derivada del movimiento cultural del siglo XVIII, en especial de la Revolución Francesa, que postulaba la burguesía, teniendo como bandera la supremacía del pueblo sobre el monarca, transformando al "súbdito" en "ciudadano" y al "tributario" en "contribuyente", y simultáneamente con el ascenso del capitalismo (el cual por cierto exigía cierta estabilidad legal que permitiera mantener previsiones productivas y de negocios).

Pero esa nueva filosofía de la certeza, esa bandera de la seguridad fincada en la legalidad, no tardó en ser tomada por la nueva aristocracia, ofertando al servicio de sus mezquinos intereses, la alternativa de una legalidad estable y una seguridad absoluta a través de los Estados-policías, que pusiera a resguardo esos intereses de revueltas populares.

La Revolución Francesa, al hacer triunfar el constitucionalismo, modelo de todo el mundo, basado en la idea de soberanía popular, igualdad, justicia y residualmente en la seguridad como garantías, pareció en su momento la panacea de todos los problemas. Era inconcebible que ejerciendo el poder directamente el pueblo, se regresara a estadios perversos; sin embargo, lo cierto es que los Estados-policías, fundados justamente en una extrema legalidad, se mantuvieron en Europa no sólo durante los siglos XVIII y XIX, sino incluso en pleno siglo XX con la secuencia de totalitarismos, en los que la noción de seguridad (entiéndase nacional-socialismo italiano, nazismo en Alemania, franquismo en España, y toda la larga fila de dictaduras latinoamericanas, incluyendo las de partidos políticos) volvió a ser bandera del "interés nacional", "interés común", "progreso" y un sin fin de expresiones similares.¹⁰⁷

La degeneración del concepto no sólo afectó a la seguridad como tal, sino también a la legalidad. Esto se debió, entre otras razones, a que en el caso de otros países, no existiera un aparato suficiente de preservación de las libertades y derechos fundamentales que rectificara el camino errado de instituciones y leyes desconsideradas de los valores básicos de la sociedad; y en el caso particular de México, teniéndolo (el juicio de amparo)

¹⁰⁶ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 66.

¹⁰⁷ Carlos Fuentes, el escritor mexicano, en un programa televisivo del día 25 de septiembre de 1997, denominado precisamente "Carlos Fuentes", señaló una frase que me pareció muy interesante en relación al tema, dijo que las intervenciones norteamericanas en los países latinoamericanos durante todo este siglo, no se debió, como ellos lo afirman, a una cuestión de "seguridad nacional", sino precisamente lo contrario, a una situación de inseguridad.

se le haya limitado tanto por razones injustificadas de tipo político;¹⁰⁸ propiciando en ambos casos un retroceso a la "legalidad formalista" y generándose una exigencia de legitimidad como fundamento, pues de lo contrario la pura legalidad se convertiría en una estafa más a la esperanza de los hombres.

No es de extrañarse el porqué entonces, los llamados que hicieron las corrientes socialistas o nacional-socialistas, que denunciaban justamente ese formalismo legalista vacío de ideales y de justicia social, haya tenido tanta acogida en este siglo. La noción de la legalidad pues, desde hace algún tiempo, ha quedado mal parada como garante de seguridad, al comprobarse que por su carácter limitativo a reglas de derecho dictadas por las autoridades establecidas, puede fácilmente convertirse en un instrumento de opresión, no favorecedor de la seguridad.

Pero el problema de la degradación de este sentimiento por la legalidad, no fue tan grande en relación con el que afectó precisamente a la seguridad, pues a este concepto se le arrinconó en el área penal; se le colocó como una garantía específica de los derechos individuales frente a las arbitrariedades de la jurisdicción represiva, de ahí que una parte importantísima de los artículos constitucionales tutelén esos derechos. Pero si bien éstos son muy importantes, no lo es menos que la Constitución desdeñó aspectos sustantivos de la seguridad jurídica, dado que sólo existen manifestaciones específicas de ésta, más no hay una garantía propiamente de seguridad jurídica.

En efecto, los artículos 14 y 16, principalmente, contienen garantías de seguridad, que si bien fueron formuladas para la materia penal, pronto la labor jurisprudencial y doctrinal las hizo extensivas a otras materias, pero de ello no se sigue que estemos en posibilidad de referimos a preceptos constitucionales que contemplen la garantía de seguridad jurídica en forma expresa.

Todo esto introdujo confusión en los conceptos de legalidad y seguridad jurídica, al grado de perdernos en la idea de saber si ésta es el marco y límite de aquella, o viceversa. Éste es precisamente el problema que encontramos en la propia Constitución Federal, pues como lo hemos dicho, da la impresión de que la seguridad está subordinada a la mera legalidad, en vez de que sea a la inversa.

Esta sinrazón tal vez tenga su origen en el vicio provocado de ligar mentalmente los conceptos de seguridad con las aberraciones de "nacional" "estatal", "representación popular", que por experiencias históricas subordinaron la libertad individual al mantenimiento de un régimen dictatorial en aras de la "seguridad".

Por eso la seguridad no sólo ha de buscarse en la legalidad simple y llana, sino sólo en aquella "legalidad democrática", de modo que cualquier acción tendiente a modificarla quede siempre condicionada a las coordenadas que ésta le marque. Es decir, en la legalidad propia de un *Estado Social de derecho*.

¹⁰⁸ Desde su aparición en la historia jurídica, el juicio de amparo jamás pudo considerar las posibilidad de abordar el asunto de la inconstitucionalidad de leyes, pues el argumento de la Corte era de que este problema debía resolverse en las urnas y no en los tribunales, debido a que de lo contrario implicaría una invasión de funciones de distintos poderes.

Insistimos en que la perspectiva histórica podría darnos una posible salida para definir mejor a la seguridad jurídica. En efecto, debe considerarse que en los ordenamientos de un Estado de carácter antidemocrático, todas sus estructuras fundamentales están distorsionadas, en especial la legalidad, creándose las "leyes que no son derecho".

Conviene por tanto corregir el error histórico, o mejor dicho desterrar de nuestra mente la liga Estado-legalidad como fórmula automática de seguridad jurídica, y comprender que ésta, sólo se presenta en aquéllos Estados "legítimamente" establecidos,¹⁰⁹ en el cual no hay riesgo (por lo menos evidente) de que sirva de pretexto para subvertir o degradar el derecho emanado del mismo, ya que su forma básica de manifestación será precisamente la legalidad,

En relación a esto último Raúl Hernández Vega en nuestro país, sostiene una posición contraria. En efecto, después de analizar a John Austin, Hans Kelsen, H. L. A. Hart, llega a la conclusión de que los problemas de legitimación del poder no pueden fundarse en el sistema de legalidad, porque las teorías de estos autores son infundadas en relación con su propio sistema, y porque tal falta de fundamento alcanza al propio concepto del poder en sus problemas de legitimación al eliminar su aspecto ético. Por eso reconduce su estudio sobre otros autores: Michel Foucault, Max Weber y Jürgen Habermas, quienes coinciden en que los fundamentos de legitimación del poder están en variables distintas al sistema de legalidad. Foucault lo encuentra en el campo ético-político; Habermas en la ética-racional y Weber en la creencia. Para Hernández Vega el poder, más que una estructura, es un proceso, al interior del cual se da una permanente tensión entre su actualidad y su idealidad.¹¹⁰

¹⁰⁹ Utilizamos el concepto de "legitimidad" con la cautela que nos provoca el excelente trabajo de Álvaro D'Ors, cuyo título es precisamente ese "Legitimidad". En efecto, este autor manifiesta que la doctrina ha encontrado diferentes acepciones de la palabra legitimidad. Primero, la que nos proporcionó Kelsen, quien asegura que la única legitimidad es la que se funda exclusivamente en la legalidad. Posteriormente se utilizó como justificación para impugnar la legalidad generalmente por faltar a la legalidad el apoyo popular plebiscitario, doctrina que sugirió Carl Schmitt en 1932 y que tuvo como resultado un apoyo popular aplastante para Adolfo Hitler. Sin embargo, entendida la legitimidad como recurso dialéctico con el fin de cambiar las leyes, no corresponde ya a una ley o norma objetiva de cualquier clase, sino a la pura voluntad ideológica de quienes no aceptan la ley actual. Hablar de legitimidad, afirma D'Ors, sería una contradicción al invocar como fundamento de legitimidad una ley que todavía no es ley, sino puro proyecto ideológico. La democracia sólo conoce la legalidad no la legitimidad. Otra postura doctrinaria respecto a la legitimidad es aquella que la identifica como la obediencia voluntaria, al menos mayoritaria de la masa de súbditos. Si esto fuera así, entonces tendríamos que aceptar que el nacional-socialismo alemán era un régimen legítimo pues su apoyo popular en aquél entonces era aplastante. Otra teoría es la que se funda en el hecho de que un Estado es legítimo cuando respeta los derechos humanos o fundamentales. Otra más es la que se desliza al derecho internacional en el sentido de que un Estado es legítimo en la medida en la que los demás Estados lo reconocen. (Cfr. D'ORS, Álvaro; "Legitimidad" en *Revista Chilena de Derecho*, Núms. 1-6, Vol. 8. Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, enero-diciembre, 1981, pp. 40-49).

Por su parte, Juan Manuel Terán nos dice que "*hablamos de fundamentos de derecho justos para significar especialmente el valor de la titulación legal, o sea la relación adecuada entre el título y las consecuencias de derecho que de él derivan. En esto consiste la legitimidad como principio jurídico, y será ilegítima aquella situación en el que se vinculen las personas como fines y medios recíprocos sólo aparentemente, sin tomar en cuenta los fundamentos y consecuencias efectivas desde un punto de vista valorativo acertado*". (TERÁN MATA, Juan Manuel: "Libertad, Legitimidad y Legalidad" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; N° 38, Tomo X, UNAM, abril-junio, 1948, p. 37).

¹¹⁰ HERNÁNDEZ VEGA, Raúl; ob. cit., pp. 228-230.

De esta manera podemos decir que el concepto de seguridad jurídica comprende a la legalidad como expresión principal, pero no únicamente, ni tampoco es secuela de ésta. *La seguridad jurídica es un concepto adecuado para encerrar en él, cualquier idea dirigida a contrarrestar todo tipo de peligro para la confianza de los ciudadanos en el derecho.*

Es un concepto que contiene tres elementos: orden, eficacia y justicia. El orden en cuanto implica una determinación del campo de acción de cada uno de los sujetos de una comunidad con el objeto de evitar interferencias, hacer posible la coordinación de las conductas, unificar el esfuerzo colectivo y garantizar al individuo su situación jurídica. Pero este orden debe ser eficaz, no conformándose con la formulación teórica de sí mismo, con un orden legal teórico, ya que la seguridad jurídica aumenta con la eficacia de un derecho positivo y disminuye, hasta desaparecer, en proporción a su ineficacia. Además este orden debe estar basado en la justicia; cuya ausencia causa que las leyes no sean duraderas ni útiles y sean un camino para la violencia y el desorden, lo que se explica por la ley de la voluntad que se inclina espontáneamente a la realización de los postulados de la inteligencia; pero que se revela, con todas sus fuerzas, cuando se le causa un agravio contra la razón y la naturaleza. Lo que es contrario a la naturaleza no puede traducirse en seguridad; así resulta evidente que la injusticia es incompatible con un orden humano.¹¹¹

El manto de la seguridad por supuesto cubre los ordenamientos jurídicos, tanto aquellos de ámbito privado como público, y ello porque en el campo privado, la seguridad tiende a proteger las relaciones entre particulares, y en el segundo, se pretende asegurar las relaciones entre gobernado y los órganos del Estado, pues éstos son los fuertes, los poseedores del poder, aquél el débil, el que puede ser vulnerado por la acción caprichosa o imprevisible del gobernante en su dignidad de persona y otros atributos. Bajo estas consideraciones, la firmeza, la permanencia, en fin, la seguridad de las relaciones del Estado con el individuo, es un bien cuya realización es indispensable para que las personas logren su perfeccionamiento y su felicidad.

Como nuestro estudio versará exclusivamente sobre las manifestaciones de la seguridad jurídica en la parcela del derecho tributario, y éste a su vez, queda inmerso dentro del derecho público, intentaremos un resumen de dichas manifestaciones en este último, referidas unas al sistema normativo formal y otras al plano aplicativo.

El sistema normativo, entendido como el conjunto de instituciones jurídicas, por una exigencia de seguridad deberá ser claro, unívoco, completo en lo posible, con una ordenación cierta de sus fuentes; no disperso ni abundante en demasía, ni contradictorio. En caso de pluralidad de ordenamientos, referidos a territorios bien definidos para determinar competencia y vigencia. En caso de pluralidad de ordenamientos externos, establecedor de una guía en caso de dudas y conflictos. Dispensador de protección judicial y gubernativa a los derechos subjetivos. Amparador de la eficacia de los actos jurídicos; tipificador meticuloso de las sanciones; no retroactivo.

Además, el ordenamiento debe ser eficaz en sus mecanismos imperativos; expresarse en normas producidas de conformidad a requisitos formales ciertos y

¹¹¹ OROZCO ROMO, David; ob. cit., p. 43.

controlables; y debidamente jerarquizadas entre sí; mantener su vigencia mientras no haya sido explícitamente derogado; ser regulado por el poder ejecutivo que no lo supla ni contradiga so pretexto de estar desarrollándolo, y cuyas actuaciones estén regladas, y admitan oportunidades de revisión y sobre éstas otra nueva revisión por el poder judicial; debiendo dicho ordenamiento ser interpretado y aplicado por un poder jurisdiccional único y objetivo, independiente y ágil (o como lo dice el artículo 17 de la Constitución: pronto, expedito e imparcial), cuyas resoluciones permitan verdaderamente crear una doctrina legal fiable; que esté sometido al respeto de las garantías individuales que sirvan de límite y a la vez de obligación positiva en su realización, sin que pueda tampoco introducir elementos no planteados.

El sistema debe culminar con la existencia y eficacia real de un Tribunal de Garantías (o sea, un tribunal de seguridad, no de justicia, como el *equity* anglosajón).

No parece haber duda de que la mayoría de estos presupuestos tienen su expresión en la legalidad constitucional (especialmente en los artículos 14 y 16). Al hallarse proclamada en la propia Constitución, la seguridad se funde con aquella, suponiendo así, dejar establecida "*la seguridad del sistema de seguridad*".¹¹²

Sin embargo, existen aspectos de la seguridad que son externos o que no están comprendidos en la legalidad, y que incluso concurren o son fuente de ésta. Me refiero a las llamadas "fuentes reales" del derecho, así bautizadas por Maynez.¹¹³

A pesar de esto, la conclusión que se impone es que, aunque la mayor parte de la seguridad jurídica que conocemos y valoramos es "ya" legalidad, es decir se ha "legalizado", existen otras manifestaciones que no corresponden a su contorno. Entre estas tenemos al tema de la estabilidad del derecho, de la especialización y de la arbitrariedad de los poderes públicos (todos ellos, en el fondo, muy interrelacionados).

Conviene que tanto a través de la interpretación de la Corte como de la dogmática, se despeje toda confusión conceptual en torno a un valor jurídico tan esencial, distinguiendo en la noción dos sentidos: uno genérico y uno especial. En el primero quedarían englobadas todas las referencias relativas al principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y la tutela judicial efectiva. En el segundo quedarían las visiones parciales de cada ordenamiento, por ejemplo el tributario, sin que esto nos impida abordar aquéllos problemas dentro de este campo y descubrir si existen manifestaciones propias que no se presentan en el derecho público en general, que es lo que nos proponemos en capítulo aparte.

De cualquier manera la seguridad jurídica, como lo dijo el Tribunal Constitucional Español en su sentencia 27/1981 del 20 de julio, "*es una suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la*

¹¹² Tierno Galván define al Sistema de Seguridad como "*cualquier sistema de normas, conjunto de supuestos o enunciación de principios que garantizan el menor número de perturbaciones a la convivencia y, por consiguiente, mayor estabilidad a unas estructuras morales con pretensión de vigencia*". (GALVÁN TIERNO, Enrique; *Conocimiento y Ciencias Sociales*; Tecnos, Madrid, 1966, p.57).

¹¹³ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 10ª edición, Porrúa, México, 1961, p. 51.

arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad".¹¹⁴

Pero visto que la legalidad ha construido el armazón más importante de la seguridad jurídica, sería redundar el adentrarnos en la teoría de la legalidad, por lo que nos limitaremos a examinarla en su conjunto, ocupándonos especialmente en los demás aspectos de la seguridad no englobables en aquella. Empezaremos pues, con el tema de la división y especialización de los poderes públicos y de los límites mutuos de dichos poderes, siguiendo por el de la interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio de los mismos. A continuación consideraremos el aspecto de la estabilidad del orden jurídico y también hablaremos sobre los actuales sentimientos de la legalidad.

No parece sobrar, el que se reitere una vez más, el decisivo avance que la etapa de la legalidad supuso hacia la seguridad jurídica. Y ello, no sólo porque la positivación de las normas implica el restar a las inciertas costumbres un factor de seguridad-certeza (sentimiento de certidumbre), sino también porque la introducción de las garantías individuales significó la seguridad-amparo (sentimiento de protección). Como lo dice Radbruch: *"A partir de la legalidad, la seguridad deviene un valor más referido a la libertad que al orden; porque más que a la supervivencia, o al equilibrio de la capacidad de acción de cada individuo miembro de la sociedad ante la de los demás, se ordena a defender la libertad frente a todo poder social, incluido el propio Estado"*.¹¹⁵

Tenemos pues, que antes de la aparición de la legalidad, la seguridad jurídica buscó la certeza ante los fenómenos naturales; ya tenida ésta, su afán fue la búsqueda de certeza en el orden, y ahora, busca la certeza en la libertad.

Esta consideración lleva a otra conclusión, la de que la seguridad exige una relación de equilibrio entre los elementos del ordenamiento: el normativo y el institucional. A su vez, ello implica que las instituciones del ordenamiento controlen y apoyen la legalidad en su esfera operativa, *"pues el imperio de la ley sólo puede concebirse y realizarse donde los derechos del hombre se reconocen y respetan plenamente"*,¹¹⁶ y el otro, que las normas sigan una línea de respeto y potenciación de las instituciones sociales.

A continuación analizaremos en panorámica, los efectos de la seguridad jurídica producidos por el sistema originario de legalidad y posteriormente, por la legalidad constitucional, pues *"no hay duda de que de la experiencia general de innumerables*

¹¹⁴ TUDELA ARANDA, José; "La Legitimación Competencial de las Leyes y la Técnica Normativa" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994, p. 88.

¹¹⁵ Citado por MEZQUITA DEL CACHO; ob. cit., p. 84.

¹¹⁶ CASSIN, René; "Reflexiones sobre el Imperio de la Ley" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*, N° 2, vol. IV; Comisión Internacional de Juristas, Río de Janeiro, verano de 1963, p. 247.

generaciones de juristas de distintos países, pueden deducirse principios generales sin los cuales no podría existir el imperio de la ley".¹¹⁷

Para hilar esta descripción debemos decir que la doctrina habla o se refiere a la legalidad en dos sentidos: el de legalidad en sentido general, equivalente a la de orden jurídico establecido y amparado por la autoridad del Estado; y el segundo, que se refiere a un sistema de fuentes preciso y cerrado bajo la supremacía de la ley escrita.

Este último concepto, si lo proyectamos sobre el esquema clásico de la división de poderes, que ha contribuido grandemente al progreso de la seguridad jurídica, nos permitirá contemplar el derecho o legalidad, y por ende a la seguridad jurídica, en tres perspectivas: desde su creación, su ejecución y su interpretación. Por eso es conveniente inicialmente introducirnos en la teoría de la división de poderes, como ya apuntábamos.

1) La legalidad y el poder legislativo. La certeza en las fuentes normativas.

Es claro que la fijación de un sistema cerrado de fuentes normativas, presididas por la ley, hace depender del reconocimiento de ésta la condición de fuentes normativas para las demás. La sistematización de la codificación conlleva necesariamente varios efectos de certeza de la legalidad y estabilidad. Entre ellos los que se refieren:

1.- Al nacimiento mismo de la leyes en su gestación, promulgación y publicación, pues existe un procedimiento preestablecido que debe respetarse;

2.- A su extinción con los requisitos lógicos y formales de la derogación, y como consecuencia, su conocimiento por los destinatarios,¹¹⁸ dado el procedimiento para su reforma, adición o derogación;

¹¹⁷ KLECATSKY, Hans; "Reflexiones sobre el Imperio de la Ley, especialmente sobre el fundamento de la Legalidad de la Administración", en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*, N° 2, vol. IV; Comisión Internacional de Juristas, Rio de Janeiro, verano de 1963, p. 230.

¹¹⁸ El axioma de que la ignorancia de la ley no puede excusar de su cumplimiento (recogido por el Código Civil y aplicable por supuesto en materia fiscal) como una de las expresiones básicas de la seguridad jurídica, es prácticamente pacífico en la doctrina nacional y extranjera. Sin embargo, es evidente que el desconocimiento de la ley es una extendida realidad social y de que sus causas estriban en parte importante en el excesivo volumen de legislación; en la frecuencia con que disposiciones determinadas son incluidas en textos legales inadecuados por su especialidad para contenerlas, por lo que resultan extravagantes, en las dificultades de correlación de contenidos y en el carácter marcadamente tecnocrático, cada vez más acentuado de muchas leyes (especialmente las fiscales). El ciudadano se encuentra de esa manera, si no en imposibilidad natural, si al menos en una "dificultad extraordinaria", que la exigencia de su cumplimiento sobre la ficción de su conocimiento, merece la calificación de contraria a la equidad. Aunque es natural que un principio tan importante como el de la seguridad jurídica no puede soslayarse, lo cierto es que también el Estado debería, por razón de legitimidad equitativa, realizar un mayor esfuerzo en la difusión de la norma legal. Los requisitos de promulgación, seguida de la publicación en el Diario Oficial de la Federación, y la regla de *vacatio legis* parecen fórmulas insuficientes, pues el Diario Oficial es absolutamente lejano a las masas. Los Poderes Públicos tendrían el deber ético de hacer la ley realmente accesible a los ciudadanos y promover una cultura legal como parte de la educación cívica, desde la primaria o secundaria, aparte de promoverlo en todos los medios de comunicación social.

3.- A la incompatibilidad e interferencia entre leyes (derogaciones incompletas o imperfectas), pues el sistema se encarga de rechazar tales incompatibilidades, conforme a principios lógico-jurídicos;

4.- A los ámbitos territoriales, temporales (*vacatio legis*, entrada en vigor, normas transitorias, irretroactividad¹¹⁹) y personales de las mismas; que se preven en los propios ordenamientos jurídicos;

5.- Al orden jerárquico entre leyes de distinto e igual rango. Aquí se inserta el problema de las competencias legislativas entre Federación, Estados y Municipios que la Constitución no marca con exactitud,¹²⁰ pero que la Suprema Corte sí ha intentado delimitar;

El problema de inseguridad que deriva de la posible insuficiencia publicadora de la forma promulgatoria de las leyes, se agrava hasta grados críticos cuando a través de la delegación legislativa se crean disposiciones reglamentarias con nivel legal que quedan dentro del ámbito interno de la propia administración (circulares).

Por otro lado, si se opone al aludido principio, la "teoría del error de derecho", causado por la defectuosa inteligencia de una ley conocida pero obscura, entonces, podremos obtener mejores resultados, por lo menos doctrinales, pues ha tenido mayor atención que el de la ignorancia estricta. En nuestra opinión, el error en la interpretación de las leyes, merece equitativamente la calificación de excusable. Se insiste especialmente en el aspecto de la complejidad técnica de muchas leyes, siendo evidente por ejemplo que la legislación fiscal es totalmente ajena al ciudadano de cultura media y buena parte sólo para los cultivados a más alto nivel. Sin embargo, parece que el asunto no tienen solución posible por el momento, ni aún con la mejor voluntad del legislador. Creo que es una labor encomendada a los profesionales del derecho. De ahí nuestra responsabilidad para con los ciudadanos, pues ellos confían en que los conocimientos que tenemos de las leyes constituye de por sí un freno contra la arbitrariedad e inseguridad. Así pues, la máxima de que la ignorancia del derecho no justifica su incumplimiento, no puede explicarse por la ficción de la ley que estableciera la presunción de que todos conocen el derecho, pues en realidad sucede completamente lo contrario. Tampoco es aceptable una teoría que hiciera depender el cumplimiento del derecho del conocimiento del mismo, estableciendo la posibilidad de probar su ignorancia, pues la norma pretende valer autárquicamente la conducta de los individuos. "*La explicación, pues, está en una exigencia de la seguridad, ya que si el cumplimiento de la ley se dejara al conocimiento de la misma, sería imposible el orden social y no habría norma que rigiera efectivamente*". (OROZCO ROMO, David; ob, cit., p. 38).

¹¹⁹ Debemos convenir en que la prohibición de darle efectos retroactivos a las leyes nuevas no es sólo un postulado de una filosofía individualista, quien vería la transgresión de esta prohibición como una falta y un desprecio a la personalidad, que ateniéndose a lo mandado por el orden anterior hubiese adquirido derechos y beneficios, sino que es una exigencia de la seguridad, pues el atentar contra los derechos adquiridos, no sólo va contra la personalidad, sino que produce enormes trastornos sociales. Los que atacan la irretroactividad, lo hacen partiendo de una premisa no demostrada de que toda ley nueva es más justa, pero aunque lo fuera, no sería justo concederle efectos retroactivos. Esta institución empero, no es absoluta y dogmática, ya que está en función y relación con los bienes individuales y el orden social que trata de proteger y establecer excepciones y paliativos, como cuando los efectos retroactivos de la ley no perjudican los derechos de las personas, sino que los benefician, como lo analizaremos en el capítulo III.

¹²⁰ Efectivamente, el principio de jerarquía normativa no opera solamente entre normas de diferente rango esencial (leyes frente a reglamentos, por ejemplo), sino también entre disposiciones del mismo nivel. El primer plano del planteamiento es desde luego el más típico y sin duda el más importante, por cuanto la seguridad jurídica está en él afectado en grado máximo a causa de que el problema radica en una contradicción al principio de división de poderes políticos. Sin embargo, su referencia no corresponde a este lugar, que reservamos en temas posteriores. Lo que no podemos soslayar aquí, es que dentro del modelo sistemático que el concepto de ley supone, la existencia de rangos o niveles entre las leyes, es una imposición de la realidad por consideraciones de orden trascendental, o de urgencia. En el primer caso, el principio de seguridad jurídica exige garantías máximas, y en el segundo, un mínimo irrenunciable de las mismas y una especial fundamentación de las excepciones.

El primer rango después de la Constitución, corresponde a las leyes orgánicas que son las que contienen la verdadera normatividad de desarrollo de la propia Constitución, es decir las leyes que "emanan de la Constitución, como lo dice el artículo 133". En otros países estas leyes requieren para su aprobación un *quórum* especial y también sobre ellas es imposible la delegación legislativa. En México el asunto por desgracia no está suficientemente claro.

6.- A la reserva legal, establecida en los artículos 31, fracción IV y 49 de la Constitución Federal, pues limitan la posibilidad de que en una norma de rango inferior se aprueben contribuciones;

7.- A la facultad reglamentaria, pues permite desarrollar el principio de legalidad tributaria, haciéndolo efectivo;

8.- A la creación de jurisprudencia interpretativa,¹²² pues logra cerrar el círculo de la legalidad, y;

9.- A la existencia de la jurisprudencia y de los principios generales declarados por ella, a través del requisito legal de publicación de los fallos judiciales.

Basta por el momento anunciar estos aspectos, pues posteriormente, al tratar el capítulo relativo a la seguridad jurídica en materia tributaria, haremos un desarrollo pormenorizado de los mismos, al tiempo que ello nos permitirá constatar si en realidad forman parte del tema y si, además, tienen características peculiares en esa área.

2) La legalidad y el poder ejecutivo. Efectos de certeza en la aplicación del derecho.

Además del efecto de certeza en cuanto a la producción del derecho, la legalidad introduce seguridad acerca de que el derecho establecido será el efectivamente aplicado en la esfera administrativa, pues *"la libertad del individuo guarda proporción con la medida en que la administración se conforma a la ley"*¹²³ y para ello ha creado varios instrumentos de control:

1.- Tal es el caso del autocontrol que la propia administración debe llevar a cabo y que está incluido entre otras legislaciones, en la Ley de Procedimiento Administrativo,

Le siguen en importancia a éstas, las leyes ordinarias y los tratados, cuyo proceso de elaboración es más flexible o menos exigente y sobre las que en otros países y en el nuestro sí cabe la delegación al propio Ejecutivo, por lo menos en la práctica.

¹²¹ Siguiendo a Caubet, podemos decir que en México la zona de la reserva legal, queda integrada por varias parcelas de desigual importancia que, a grandes rasgos, se describen enseguida, sin pretender con ello conseguir un inventario completo, ni menos dejar disipadas muchísimas dudas: 1.- Primeramente deben ponerse de relieve los derechos fundamentales y las garantías típicas que constituyen la reserva legal clásica: libertad y seguridad, derecho a la vida, al honor, a la igualdad, etc. 2.- Los procedimientos administrativos o judiciales. 3.- Las potestades y competencias administrativas. 4.- Los servicios públicos. (MOLES CAUBET, Antonio; "El Principio de Legalidad y sus Implicaciones", en *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 50, Caracas, diciembre-1971, p. 72-82).

¹²² ". . . en buena política jurídica las normas generales deben poseer la flexibilidad suficiente para que la acción de la "jurisprudencia", o sea, de la prudentia iuris, de la ciencia jurídica -la libre o la de los jueces- ejerza una función creadora, renovadora e integradora del derecho. . ." (LEGAZ LACAMBRA, Luis; "Noción de la Legalidad"; ob. cit., p. 18), tema sobre el que volveremos en el capítulo III.

¹²³ KLECATSKY, Hans; ob. cit., p. 233.

aunque por desgracia, excluya de su competencia la materia fiscal;¹²⁴ así como los recursos internos.

2.- El que se sigue en vía contenciosa, bien se trate del Tribunal Fiscal de la Federación o Tribunales de lo Contencioso Administrativo;

3.- El de la instancia de amparo o control constitucional;

4.- El control que se ejerce a través de la responsabilidad de los funcionarios públicos, cuyo fundamento es el artículo 108 constitucional, y;

5.- El control que últimamente siguen diversas Comisiones Nacionales o Estatales de Derechos Humanos e incluso Organismos de Derechos Humanos no Gubernamentales.

3) La legalidad y el poder judicial. Efectos de la certeza en la interpretación del derecho.

El poder judicial, que tiene por misión la administración de la justicia, realiza aquella en términos del artículo 17 constitucional sometido al imperio de la ley, es decir, que *ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.*

Así tenemos que, las garantías de seguridad jurídica que dimanar o debieran dimanar de la actuación del poder judicial, son:

1.- El de tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 17 constitucional para todo derecho o interés legítimo. Ello excluye la posibilidad de renuncia convencional con la administración pública (o fiscal) de acciones o garantías procesales, excluyendo también cualquier fórmula de ejecución;

2.- El de vinculación de los tribunales a la ley, pero en especial al derecho, incluyendo a los principios generales del derecho. Ello limita en beneficio de la seguridad

¹²⁴ Freedman nos enseña que *"en los Estados Unidos de Norteamérica, en un principio existió un recelo del poder judicial por el crecimiento del gobierno administrativo y de que éste socavaría el proceso judicial, pero cuando se demostraron infundadas tales sospechas, a mediados de los años cuarenta, el proceso administrativo obtuvo creciente aceptación como parte necesaria de las instituciones jurídicas de esa nación, al demostrarse que estos procesos podían proteger los derechos del individuo al menos tan puntillosamente como lo hacía el poder judicial: conclusión que la experiencia de muchos sistemas jurídicos europeos pareció apoyar. Sin embargo, nos sigue diciendo, esta aceptación aún no era completa, pues los procesos administrativos se apartaban del proceso judicial normal, al grado de que algunos tribunales exigieron seguir los procedimientos judiciales, sin tomar en cuenta la posibilidad de que unos acuerdos de naturaleza menos judicial podían ser más apropiados para remediar defectos constitucionales. La tendencia ha sido judicializar el proceso administrativo. Esta tendencia se explica, según él, porque la retórica de la época alentó a muchos a identificarse como miembros de grupos separados antes que definirse como miembros de la comunidad americana. Ante esto los americanos hicieron lo que las sociedades hacen cuando los conflictos sociales amenazan con perturbar un sentido existente de estabilidad y comunidad: se volvieron a la formalidad procedural para establecer cierto grado de confianza en que la autoridad gubernamental, particularmente hasta el grado en que tenía la capacidad de favorecer a un grupo a expensas de otro, se ejercía imparcialmente".* (FREEDMAN, James O.; *Crisis y Legitimidad, el Proceso Administrativo y el Gobierno de los Estados Unidos*; tr. Juan José Utrilla; 1ª ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1988, p. 42-44).

jurídica, la iniciativa elaboradora del derecho por parte de quienes están encargados de su aplicación;

3.- El de la interdicción de juicio, pena o sanción por hechos que no constituyan delito, falta o infracción en el momento de producirse (*nullum crime, nula poena sine lege*), previsto en el artículo 14, párrafo tercero de la Constitución;

4.- El de audiencia (artículo 14, segundo párrafo y 16, primer párrafo de la Carta Magna);

5.- El de imparcialidad judicial que garantiza al ciudadano contra los riesgos de intromisión arbitraria, que se completa con la interdicción precautoria de la militancia política o grupal de los jueces;

6.- El de pluralidad de instancias que al reducir la posibilidad de error y de injusticia, incrementa la seguridad jurídica; y que se combina con la manifestación más directa del principio de legalidad (material y formal) constituida por la institución del recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados (que no es una tercera instancia, sino la expresión misma de la sumisión a la ley infringida o a la forma legal quebrantada por la sentencia recurrida);

7.- El de fundamentación y motivación, a fin de evitar la arbitrariedad;

8.- La del juicio de amparo por inconstitucionalidad, que permite, ya la de evitar, ya la reparación de las consecuencias, de actuaciones judiciales aplicadoras de normas que resultasen directamente opuestas a los principios constitucionales o a los derechos fundamentales del ciudadano, incluido el derecho a la tutela judicial efectiva;

9.- La función institucional del Ministerio Público en los juicios de amparo, pues su misión es velar por el interés social y público, por lo que si la justicia es la última y suprema seguridad del derecho, su promoción es, en sí misma, una acción de seguridad;

10.- La posibilidad de intervención (indirecta) del Defensor del Pueblo, como receptor de quejas referidas al defectuoso funcionamiento del aparato administrativo de la justicia;

11.- El principio de responsabilidad de jueces y magistrados, que si bien es un imperativo de justicia, es también una garantía de seguridad jurídica contra riesgos de arbitrariedad.

Finalmente, hay que destacar por su sentido negativo frente a los demás principios de garantía, los siguientes:

12.- El principio de temporalidad de la acción, es decir la prescripción, caducidad o preclusión. Estos plazos implican una garantía para la seguridad jurídica, puesto que evitan la prolongación indefinida de la incertidumbre sobre la impugnabilidad de las situaciones jurídicas;

13.- El principio de autoridad de la cosa juzgada; imperativo de seguridad jurídica que exige que una vez agotadas las instancias y recursos, las resoluciones adquieran firmeza inatacable, haciéndose imposible su replanteamiento, y ello prescindiendo de que la resolución última pueda ser injusta.¹²⁵

Punto aparte merece citarse el principio denominado "*non bis in ídem*", que se opone a que ni en la misma ni en distinta jurisdicción pueda decidirse más de una sola sanción jurídica para una misma cuestión. En nuestra Constitución lo tenemos consagrado en el artículo 23.¹²⁶

La certeza que otorga la legalidad, no constituye empero una seguridad jurídica verdadera, si la misma no se desarrolla a partir de los valores existentes en la sociedad o los órganos del poder que deben aplicarlos no lo hicieren con la adecuación que la propia comunidad demanda. Por mucha que sea la certeza no es garantía intrínseca.

De estos dos aspectos, quizás el que más desarrollo requiere es el relativo a la adecuación e independencia de los diversos poderes y las interferencias que entre ellos se presentan de ahí que sea necesario proceder enseguida al estudio de este problema.

IV.- LOS LÍMITES ENTRE LOS PODERES PÚBLICOS.

Es frecuente escuchar que la pureza en la delimitación de los ámbitos de acción entre los distintos poderes es una de las condiciones indispensables de la seguridad jurídica;¹²⁷ sin embargo, parece pacífico aceptar también que hoy en día resultaría sumamente complejo referirnos a una exacta delimitación de competencias, siendo más propio hablar de funciones multicompetenciales o de colaboración de los poderes.

¹²⁵ Orozco Romo nos dice: "*El gravísimo inconveniente que representa el hecho de que un asunto pudiera elevarse a un número infinito de instancias ha hecho surgir la teoría de la cosa juzgada, que determina definitivamente una situación judicial. Esta institución se explica directamente por la seguridad e indirectamente por la justicia. Puede ser que la solución dada a un caso sea injusta, aunque esta posibilidad está notablemente reducida por la función específica del juez, quien está en situación de conocer el caso-concreto en defecto de la ley que sólo prevé situaciones generales; pero la injusticia material de un caso frente a la seguridad representa el interés privado que debe aminorarse al interés público, precisamente por exigencias de justicia*". (OROZCO ROMO, David; ob. cit., p. 39).

¹²⁶ Resulta interesante observar que en la Constitución Española este principio fue suprimido, a fin de hacer posible que una falta de sanción producida en la esfera jurisdiccional ordinaria, por algún tipo de fallo interno del sistema, produjera la inadmisibles consecuencia de hacer también imposible la sanción debida, por justa y ejemplificadora, en la esfera disciplinaria administrativa. Asimismo, este criterio ha permitido al poder judicial imponer alguna sanción disciplinaria grave a actuaciones judiciales anómalas, a pesar de la exculpación anterior hecha por el Tribunal Supremo de una imputación delictual concreta.

¹²⁷ Madison escribió en el "Federalista": "*La acumulación de todos los poderes legislativos, ejecutivos y judiciales, en las mismas manos, sean estas de uno, de pocos o de muchos, hereditarias, autonombradas o electiva, puede decirse con exactitud que constituyen la definición misma de la tiranía*". Madison buscaba un freno a la naturaleza de que el poder tiende a extenderse y que se le debe refrenar eficazmente para que no se pase de los límites que se asignen. Tal instrumento era el sistema de frenos y equilibrios. Madison afirma: "*La ambición debe ponerse en juego para contrarrestar la ambición. En el asunto Kilbourn vs. Thompson se dijo que era esencial para el buen funcionamiento de este sistema que no se permita a las personas a quienes se ha confiado poder en cualquiera de las tres ramas, invadir los poderes confiados a las otras, sino que cada una, por la ley de su creación, se limite al ejercicio de los poderes apropiados a su propio departamento y no a otros*". (FREEDMAN, James; ob. cit., pp. 30-31).

Las parcelas en que cada poder se mueve no podrían ser nunca inamovibles, pues existen campos en que se da tal grado de interrelación entre uno y otro poder, que necesariamente debemos recurrir a la idea de funciones mixtas o "un sistema de colaboración".¹²⁸

De cualquier manera, es indiscutible que a mayor precisión de límites entre las esferas de poder, mayores garantías para la seguridad jurídica en cualquiera de los aspectos indicados,¹²⁹ aunque ese punto no es absoluto, pues no basta con que exista una auténtica división de poderes para garantizar la democracia y la seguridad jurídica, pues resulta claro que la Constitución Federal no busca una separación absoluta de poderes, o como se mencionó en el asunto *Myers vs. United States*, en relación a la interpretación constitucional americana: "El propósito no fue evitar fricciones sino, por medio de la fricción inevitable en la distribución de poderes gubernamentales entre tres departamentos, salvar de la autocracia al pueblo",¹³⁰ sino que se requiere la presencia de otros factores no estrictamente jurídicos.

Es evidente que de acuerdo a la época y a cada nación, un poder prevalece sobre los demás. En México, el régimen presidencialista corrobora que es el poder ejecutivo quien predomina, debiendo decirse que existe entonces una separación de poderes sin la igualdad y sin el equilibrio que preconiza la fórmula clásica. Freedman nos dice: "Al extenderse las funciones del gobierno federal por la vida nacional, el centro de gravedad de los poderes que éste ejerce ha ido cambiando gradualmente: la legislatura de la primera mitad del siglo XIX, a la judicatura en la segunda mitad del mismo siglo, al

¹²⁸ En efecto, mi compañero y amigo, el doctor Leopoldo Pérez, llega a la siguiente conclusión: "No obstante que el principio de división de poderes fue incorporado en las Constituciones liberales durante el siglo XIX, la práctica política, social y económica derivada de la modernidad, ha ocasionado que dicho principio no fuese rigidamente aplicado, teniendo que admitir la colaboración entre poderes y que alguna de las funciones del Estado materialmente no siempre sean desempeñadas por el órgano a quien formalmente le correspondieran" (PÉREZ BECERRIL, Leopoldo; *La Facultad Reglamentaria*; Tesis para obtener el Grado de Doctor, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1996, p. 59). Lo mismo nos dice el maestro Jorge Carpizo al decir: "La tesis mexicana...es que no hay división de poderes, sino que existe un solo poder: el supremo poder de la federación que se divide para su ejercicio; así, lo que está dividido es el ejercicio del poder. Cada rama del poder -los poderes constituidos: legislativo, ejecutivo y judicial- es creada por la propia Constitución, la que les señala expresamente sus facultades, su competencia; lo que no se les atribuye no lo podrán ejercer. Pero la propia Constitución construye la colaboración entre las ramas del poder, o sea, que dos o las tres ramas del poder realizan parte de una facultad o función". CARPIZO, Jorge; *Estudios Constitucionales*, 5a Edición, Porrúa, México, 1996, p. 452.

¹²⁹ Nos dice Nelson Saldanha: "Uno de los problemas teóricos más relevantes dentro del tema y que precisamente radica en la clásica imagen tripartita de los poderes, es el de interpretar la separación como una garantía. Este tipo de problema proviene... del período iluminista, en que comenzó a madurar la concepción legalista del derecho. El principio de legalidad... se identifica con el de la propia separación de poderes, toda vez que solamente contando con un legislativo independiente (en un Estado no absoluto), existirá una legalidad capaz de parecer y funcionar como causa de las certezas del derecho y como garantía de derechos, entendidos en sentido jurídico político. Interesa todavía... en la concepción iluminista-liberal del Estado, la existencia de un orden constitucional, sería garantía primordial... Ya la Declaración de los Derechos vinculaba normativamente la propia noción de constitución a estos dos principios: la división de poderes y la seguridad de las garantías... Para que la división o separación entre funciones gubernamentales se garantice, es necesario que en primer término se evite la concentración de atribuciones y por tanto, el gobierno autocrático. La separación cumplida efectivamente como ordenamiento constitucional, protege a los súbditos contra la arbitrariedad y les ofrece una visión clara de sus derechos..." (SALDANHA, Nelson; *El Poder legislativo. La Separación de Poderes*; tr. Mercedes Gayosso y Navarrete; Facultad de Derecho, Universidad Veracruzana, Xalapa, México, 1990, p. 38-39).

¹³⁰ EVANS HUGHES, Charles; *La Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos*; CCH, Illinois, 1971, p. 47.

ejecutivo y la administración en el siglo XX. Este cambio es tan pronunciado que algunos hablan ya de un Estado Administrativo. Lo distintivo consiste en que el Estado moderno depende del proceso administrativo como instrumento principal para forjar la política nacional”.¹³¹ Por otro lado, no es un secreto que esta división puede derivar en un divorcio si tales poderes se convierten en “botín político” de ciertos grupos políticos.

Al respecto, los riesgos pueden ser considerados desde una triple posibilidad: invasión de la esfera legislativa por la ejecutiva y por la judicial; y de la judicial, por la ejecutiva.

Difícil sería encontrar intromisiones en los poderes ejecutivo o judicial por parte del legislativo, porque en un sistema democrático todo poder emana del pueblo, y si el poder legislativo está integrado de manera directa y representativa, la pretendida intromisión no sería tal, sino modificación del ordenamiento jurídico.¹³² Tampoco es imaginable la intromisión en el poder ejecutivo por el poder judicial, porque la actividad administrativa está naturalmente sometida al control jurisdiccional en un Estado de Derecho. Lo que si puede producirse —y ésta es una cuestión distinta a tratar en otro tema más adelante— es un modo formalmente incorrecto, o incluso arbitrario del ejercicio del poder legislativo o del judicial, en sus respectivas misiones.

1) La intromisión del poder ejecutivo en el poder legislativo.

La intromisión del ejecutivo en el poder legislativo se deja sentir en aquellos Estados autocráticos, como el nuestro, en que las Cámaras Legislativas quedan reducidas a puro símbolo y a la obediencia de los dictados del poder ejecutivo. Pero, ¿acaso es mensurable esta intromisión?. Creemos que sí, y para ello seguiremos el clásico e insuperable trabajo de Pablo González Casanova, quien concluye en ese sentido, después de revisar que de los proyectos de ley enviados por el ejecutivo al poder legislativo para su

¹³¹ FREEDMAN; ob. cit., p. 15.

¹³² Quedaría por analizar, y este no es el espacio para hacerlo, la posible intromisión de que la se quejó el Poder Judicial por parte del Legislativo en México, por las reformas a la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación de 1996. Algunos de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia aseguraron, antes de ser jubilados, que el Poder Legislativo había invadido una esfera propia del Poder Judicial, al removerlos de sus cargos por la reducción del número de Ministros de la Suprema Corte, de 21 a 11 y la creación del Consejo de la Judicatura Federal con funciones supervisoras y de vigilancia de las funciones de la Corte.

Por otro lado, es indudable que dada la reciente pugna habida entre la PGR y la Suprema Corte, es posible abrir un escenario inédito en el esquema jurídico del país: la posibilidad de que el Congreso intervenga y resuelva, por la vía de las reformas legales, la pugna existente entre ambas instancias y los vacíos generados por la reforma incompleta del Poder Judicial que se inició en 1995 con la creación del Consejo de la Judicatura.

El tema es considerado uno de los puntos centrales en la agenda de la reforma del Estado. Entre las propuestas que tendrán que discutirse, se encuentran: Elección de los ministros de la Suprema Corte de Justicia por mayoría calificada del Congreso; establecer un servicio judicial de carrera, regido por criterios de competencia y honorabilidad; establecer la jurisdicción laboral, eliminando las Juntas de Conciliación y Arbitraje; reforma profunda al Ministerio Público, dotándolo de autonomía frente al poder ejecutivo; elección de procuradores de justicia de la Federación y de los Estados por sufragio universal; reformar el derecho procesal para dotarlo de agilidad, transparencia, sencillez, seguridad y de garantías a la sociedad; reformas al sistema penitenciario.

deliberación y aprobación en el periodo 1935-1959, éste último había aprobado prácticamente todos.¹³³

Ahora bien, actualizando esos datos llegamos a la misma conclusión que el maestro, pues como se observa de los datos que ofrecemos, que comprende el periodo 1991-1997, es decir, las legislaturas LV y LVI, el panorama fue que, durante la primera, el ejecutivo envió al legislativo 32 propuestas, de las cuales todas fueron aprobadas; en la segunda, el ejecutivo envió 90 iniciativas y sólo una está pendiente por discutirse. En cambio, en el primer periodo, de las 119 iniciativas presentadas por los diversos partidos políticos, incluyendo al PRI y otros actores políticos, se archivaron 113, esto significa que únicamente se aprobaron 6. En el segundo periodo, de las 136 iniciativas presentadas, 132 fueron archivadas, es decir, que sólo 4 fueron aprobadas.¹³⁴

Esto nos lleva a preguntarnos entonces, ¿cuál es la función del poder legislativo en nuestro país? Aparentemente el legislativo tiene una función simbólica. Sanciona actos del ejecutivo. Les da una validez y una fundamentación de tipo tradicional, en que los actos del ejecutivo adquieren la categoría de leyes, obedeciendo a un mecanismo antiguo. En efecto, si antes la ley expedida por el monarca estaba supuestamente sancionada por la divinidad que él encarnaba, en México cumple esa función el Congreso, cuyo significado teórico aparece ahora en la comunidad como "creencia legal".

Sin embargo, como resultado del reordenamiento de fuerzas políticas emanado de los comicios del 6 de julio de 1994,¹³⁵ el denominado "bloque opositor" parece perfilarse como acotador del control que la Presidencia ejercía anteriormente sobre el poder legislativo, aunque habría que esperar su desenvolvimiento.

Con el término de la hegemonía del PRI en la Cámara de Diputados después de 70 años, y el declive que este partido ha tenido en el país,¹³⁶ el Congreso ha sido el foro de las grandes disputas nacionales. Los disensos amenazan con cobrar tintes insospechados para el país en los próximos años. Este impacto también se dejó sentir en la Cámara de Senadores, aun cuando de forma menos intensa.¹³⁷

Las repercusiones políticas de la mayoría opositora no se hicieron esperar. El primer enfrentamiento, por pueril que parezca, empezó desde la instalación de la propia Cámara, pues el ejecutivo se vio forzado a negociar el formato del informe presidencial, un

¹³³ En efecto, el maestro escribió: "Para medir el poder del legislativo frente al ejecutivo es preferible en todo caso tomar en consideración los actos de la Cámara de Diputados, donde hay por lo menos alguna oposición. . . En resumen, se advierte que el sistema de "equilibrio de poderes" no funciona. Hay un desequilibrio marcado que favorece al ejecutivo". (GONZÁLEZ CASANOVA, Pablo; *La Democracia en México*; ERA, 2ª, Edición, 1962, 19ª impresión, México, 1993, pp. 30 y 32).

¹³⁴ Ver anexo 1.

¹³⁵ Ver anexo 2. En él señalamos la forma como quedó integrada la LVIII Legislatura.

¹³⁶ Ver anexo 3.

¹³⁷ Con fecha siete de diciembre de 1997, el Presidente de la República anunció que con el apoyo de la mayoría priista en el Senado, revertiría el rechazo al Impuesto al Valor Agregado y a la Miscelánea Fiscal aprobados por el G-4 (Grupo opositor de los cuatro) en la Cámara de Diputados. De este modo, el Presidente de la República se convirtió en el virtual líder de la fracción priista en el Senado, lo que no deja de ser una intromisión de un poder en las funciones de otro. (*El Financiero*; Diario; México, 8 de diciembre de 1997, p. 81).

ritual que durante años representó la subordinación del poder legislativo frente al Presidente de la República. Después se discutió la integración de una agenda para la reforma del Estado, que aún está pendiente, pero los partidos se negaron a reconocer en la Secretaría de Gobernación al interlocutor del Gobierno y exigían hablar directamente con el Presidente. El tercer enfrentamiento legislativo-ejecutivo lo fue la autorización negada y después concedida para que el Presidente de México pudiera ir a Canadá y Venezuela por asuntos de interés nacional. Finalmente, el Presupuesto de Egresos siguió siendo otro punto de controversia entre ambos poderes. Los conflictos apenas empiezan. El parto de independencia habrá de ser doloroso para ambas partes.

Otra de las constantes invasiones que suele realizar un ejecutivo fuerte sobre el legislativo dócil, es el relacionado con la gran amplitud de normación reglamentaria, derivada del fenómeno de las "leyes marco"¹³⁸ por delegación legislativa.¹³⁹

Hay quienes, como Villar Palasí y Suñe Llinas, sugieren que en numerosas materias de naturaleza mudable y altamente técnica, como la administrativa-tributaria, la vía de la ley puede ser más inconveniente, que garantía para su correcta regulación, y por tanto y en definitiva, para la seguridad jurídica material, añadiendo además, que en ningún caso ni momento el fenómeno reglamentario excluye la posibilidad de retractación legislativa o legal.¹⁴⁰

Para explicar esto, aseguran que la jerarquía normativa garantiza que el reglamento esté a la orden y servicio de la ley (lo que es requisito para su validez), existiendo además un control jurisdiccional o constitucional; y el reglamento puede ser a su vez desarrollado por la cadena jerárquica de disposiciones administrativas de rango inferior al decreto (circulares, instrucciones, etc.), a través de lo cual —dicen estos autores— se hacen precisamente efectivas la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de la administración, cuya discrecionalidad se reduce a medida que se amplían los elementos reglados.

¹³⁸ Nos dice Miguel Acosta: "Existe un fenómeno real que pone en gran cuestionamiento el principio de la división de poderes y la formación de las leyes de cada país y también en el efecto de que día con día el poder ejecutivo legisla, no ya en uso de su facultad de iniciativa de leyes sino mediante una serie enorme de disposiciones administrativas de la más variada denominación, expedidas por funcionarios que no tienen facultad constitucional para ello y que ponen en grave cuestionamiento la seguridad jurídica por su mutabilidad constante y que derivan en lo que doctrinalmente se conoce como "Leyes Marco", que no son otra cosa que la evicción de la facultad legislativa de los parlamentos en favor del poder ejecutivo". (ACOSTA ROMERO, Miguel; "Las Leyes Marco y su Impacto en la Seguridad Jurídica" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 183-184, Tomo XLII, UNAM, México, mayo-agosto, 1992, p. 7.)

¹³⁹ "La legislatura no puede transferir el poder de hacer leyes a ningunas otras manos, pues siendo un poder delegado por el pueblo, el que lo tiene no puede pasarlo a otros. Sea como fuere, la tendencia del Congreso a delegar autoridad legislativa en términos que bien pueden describirse como generalidades evasivas, es consecuencia previsible de una ambivalencia ante la propia regulación económica. El hecho de que el constituyente no prestara atención a la delegación del poder legislativo puede explicarse por la creencia de éstos de que era más probable que la legislatura creciera, antes que delegar sus poderes. Como la delegación del poder legislativo es permisible hasta cierto grado, lo importante es saber en qué circunstancias y en qué condiciones debe permitirse al Congreso delegarlo, aun cuando el Tribunal en diversos pronunciamientos ha socavado este principio". (FREDMAN, James; *ob. cit.*, pp. 104-106).

¹⁴⁰ VILLAR PALASÍ, J.L., y SUÑE LLINAS, E.; "El Estado de Derecho y la Constitución" en *Comentarios a las Leyes Políticas*, Vol I; Edersa, Madrid, 1983, p. 305.

Lo que entendemos quieren decir es lo siguiente: equivaliendo "seguridad jurídica" a "predictibilidad", aquella será tanto mayor cuanto más extensión tenga el "grupo normativo", (es decir, una agrupación de normas de distinto rango, articuladas jerárquicamente y en relación de su forma, en cuanto que todas contemplan la misma hipótesis o supuesto de hecho. En este grupo existe la ley-cabeza-de-grupo que es estable, mientras las demás son de más fácil modificación y quedan más próximas a los hechos concretos cuanto menor es su rango jerárquico, de modo que pueden ser cambiadas para responder a las variaciones operadas en la esfera de lo real, sin que por ello deba modificarse la cabeza-de-grupo). Para estos autores, el moderno Estado intervencionista no puede llegar a la regulación de todas las materias reservadas y no reservadas a la ley, con ésta, ni tampoco existe inconveniente a que la acción reglamentaria supla esta imposibilidad, debido al principio de jerarquía normativa, y esto es más favorable a la seguridad jurídica porque las previsiones normativas (reglamentarias) son lo más concretas y especiales posibles. De otro modo, la seguridad jurídica flaquea cuando no se halla previsión normativa especial para el caso, y hay que remontarse para resolverlo, a esferas normativas cada vez más generales e indeterminadas.

Eso los lleva a sostener que las normas inferiores del grupo, pese a mantener el valor correspondiente a su jerarquía, reciben prestada de la ley-cabeza-de-grupo su eficacia, lo que explica que un simple Acuerdo Administrativo (último eslabón de la jerarquía de la ley especial) prevalezca en caso de colisión sobre una ley general, que por supuesto no pertenece a ese grupo. En el derecho administrativo-fiscal pues, los concursos y conflictos no lo son, en realidad, de leyes, sino de "grupos normativos." Creemos que esta postura sólo podría operar en caso de verdadera urgencia, pero no en periodos de normalidad.

También podemos citar como causa de intromisión del ejecutivo en el legislativo, la no publicación de leyes ya promulgadas y la suspensión de leyes promulgadas y publicadas, invocando distintos motivos, como lo dice Dana Montaña.¹⁴¹

Por otra parte, el vehículo que más riesgo contra la seguridad jurídica representa, es el fenómeno de la degradación normativa, que se da cuando una ley formal es inaplicada o contradicha por una disposición de rango inferior.

2) La intromisión del poder judicial en el poder legislativo.

Un correcto planteamiento del problema nos orillará a distinguirlo de otras cuestiones que sólo en apariencia tienen conexión con él. El primero es la posibilidad de que el poder judicial, a través de la jurisprudencia pueda crear derecho, cosa por demás común de esa función, por más que la doctrina se niegue a aceptarlo, como también tendremos ocasión de constatarlo. Por otro lado, debe también quedar fuera de discusión por el momento, el confundir la actividad judicial estricta con la función de control

¹⁴¹ DANA MONTAÑO, Salvador M.; "Nuevas Trampas a la Legalidad en los Estados de Derecho", en *La Ley*; Buenos Aires, Lunes 6 de abril de 1959, p. 1.

constitucional que realiza la Suprema Corte, por ejemplo, a través del artículo 105 y otras funciones no jurisdiccionales de la misma.

El verdadero planteamiento del problema consiste en que el poder judicial en sentido estricto, no traspase los límites marcados a su esfera con respecto a la función legislativa. Situación que sucede cuando el protagonismo de los tribunales o de jueces audaces suelen arrojarse en corrientes doctrinales ajenas a una sana y acorde política jurídica. Por ejemplo, asumir como aplicables interpretaciones bajo la llamada Escuela Libre del Derecho, la cual sostiene que siendo el juez la figura cuyo contacto con la realidad social es más directo e inmediato, tuviera reconocida por principio esa función complementaria del ordenamiento jurídico, más allá de la simple *analogía legis* en caso de lagunas; pero siempre sólo fuera del texto expreso de la ley y nunca contra el mismo.¹⁴² Sin embargo, y tras una primera época en que la moderación de la propuesta le abrió vías receptivas en la doctrina, pronto una segunda generación de la "Escuela" reivindicó atribuciones directamente correctoras de la ley, incluso en los casos en que la interpretación lógica o de "jurisprudencia de intereses" no suministrara argumentos bastantes en el plano hermenéutico *strictu sensu*, invocándose al efecto el discurso de Ansbach: "la desobediencia es sagrado deber del juez cuando la obediencia fuera una deslealtad a la justicia a cuyo servicio se debe".¹⁴³ Con semejante planteamiento apareció en toda su crudeza el riesgo de discrecionalidad y arbitrariedad judicial que la doctrina encerraba.

La experiencia histórica materializaría esta Escuela con el advenimiento del nacional-socialismo en Alemania, que dejó vivo recuerdo de la inseguridad y arbitrariedad más absoluta, precisamente a través de tribunales cegados por el señuelo de aquella supuesta misión jurídica creadora que formalmente se le asignaba.

Adoptar como propios los postulados del llamado "conceptualismo jurídico" o "jurisprudencia de conceptos".¹⁴⁴ La denominada "Escuela del Uso Alternativo del Derecho" es una propuesta eurocomunista, aunque en el fondo tenga tanto o más de libertaria. Para sus sostenedores, como nos refiere Del Cacho,¹⁴⁵ constituye una invitación a que los tribunales sirvan para impulsar el proceso transformador de las sociedades humanas en dirección a la justicia igualitaria, doblegando las resistencias legalistas organizadas en torno a estructuras de injusticia y privilegio. Conforme a esto, el juez

¹⁴² LASTRA LASTRA, Juan Manuel; *Fundamentos de Derecho*; Mc Graw Hill, México, pp. 53-54.

¹⁴³ PÉREZ VARGAS, Víctor; *La Jurisprudencia de Intereses*; 2ª edición; Litografía e Imprenta, Buenos Aires, 1991, p. 54.

¹⁴⁴ "Tales postulados pueden resumirse así: a) Actitud de adhesión formal al derecho legislador que se le supone completo, preciso y coherente; b) Adopción de la tesis de la escuela histórica, que consiste en considerar al espíritu del pueblo como la fuente por excelencia del derecho, suponiendo que ese espíritu está reflejado fundamentalmente en las opiniones de los juristas; c) Las ideas jurídicas de los científicos del derecho se encarnan en los "conceptos jurídicos fundamentales"; tales conceptos son considerados como realidades; d) Hay una relación causal entre los conceptos jurídicos, las normas legisladas y las consecuencias sociales de las mismas; e) Mediante la formulación, clasificación y combinación de los conceptos jurídicos, el método llamado "construcción", es posible formular nuevas reglas, contenidas implícitamente en el derecho legislado; f) La tarea del juez es puramente cognoscitiva. No debe hacer evaluaciones en base a las consecuencias prácticas de su resolución. Debe inferir mecánicamente aquélla de las reglas obtenidas mediante la construcción de conceptos". (NINO, Carlos Santiago; *Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica*; 1ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1984, p. 26).

¹⁴⁵ MEZQUITA DEL CACHO, Ob. cit., p. 136.

(naturalmente comprometido con la causa) que se vea ante la evidencia de que la legalidad aplicable al caso opera como instrumento de perpetuación de una relación de dominación clasista de las que caracterizan a los ordenamientos burgueses, "puede y debe prescindir de ella y aplicar el derecho justo que reclama la situación" y abrir de este modo una vía de revolución cultural con posibilidades mucho mayores de eficacia que la revolución violenta. Parece no ser necesario señalar qué grado de inseguridad jurídica provoca esta postura, pues es evidente que el juez se transforma de servidor de la ley, en burlador de la misma.

Otra postura es la "jurisprudencia de valoraciones o calificaciones", que se supone representa una superación de la "jurisprudencia de intereses",¹⁴⁶ y abre al juez la posibilidad de no limitarse a considerar desnudos "objetivos de interés" y de remontarse a los factores y pautas legales de su valoración que pueden y deben utilizarse como principios establecidos por el legislador, según ponderaciones de justicia o aun de oportunidad y que le son vinculantes como ley, como espíritu de ley que son, aunque desarrollando al detectarlos y ponderarlos, una función infinitamente más participativa que en la tradicionalmente asignada de subsunción en las literalidades de aquélla.

Si bien hoy día parecen apaciguadas estas corrientes, no puede sorprender que algún juez despistado las siga aplicando.

Por ello, una jurisprudencia judicial con potestad creadora de normas reclama como presupuesto un control democrático directo, e incluso una estructura integrada de acuerdo con mecanismos democráticos. Si no es así, la jurisprudencia no debiera ser creadora, debiendo concretarse únicamente a la interpretación técnica de la norma legal existente, o a la colmación de sus lagunas.

Por eso podemos afirmar que la certeza de legalidad no es simple seguridad, también es justicia, en cuanto oposición al arbitrio y a su riesgo discriminatorio innato, o también que estamos obligados a buscar la justicia, pero al mismo tiempo tenemos que mantener la seguridad jurídica, que no es más que un aspecto de la misma justicia, y a reconstruir un Estado de Derecho que satisfaga ambas ideas a la vez, en toda la medida posible.

Todo lo antes citado no demerita que el poder judicial pueda tener acercamientos con el poder legislativo, en el sentido de que aquél pueda mantener contacto con éste a

¹⁴⁶ "Los postulados de esta corriente pueden ser resumidos como sigue: a) La ley es la fuente del derecho preeminente, aunque se hace hincapié en que el derecho legislado no siempre es preciso, completo y coherente; b) La interpretación de los textos legales no debe ser literal, sino que tiene que detectar los intereses que ha querido satisfacer el legislador al formular sus normas, debe ser una interpretación inteligente; c) En el caso de algunas contradicciones o imprecisiones del derecho legislado, el juez está ampliamente facultado para formular abiertamente nuevas normas; d) La formulación de normas originales por parte de los jueces debe hacerse consultando los intereses afectados por aquéllas: en primer lugar, contemplando la evaluación que hace el legislador para casos análogos; en segundo término, suponiendo cómo resolvería el legislador un conflicto como el que debe resolver el juez y, por último, decidiendo según su propio criterio; e) La tarea del juez, no es en consecuencia, puramente cognoscitiva, ni menos aún, mecánica, sino en buena parte valorativa y creativa; f) La ciencia del derecho es una ciencia práctica, como la medicina, y tiene por finalidad asistir a los jueces en su tarea, mediante: 1) La recomendación de adoptar ciertas normas para resolver los conflictos, y 2) Haciendo una labor de sistematización" (NINO, Carlos Santiago; ob. cit., p. 27).

través de representantes, para asesorar o simplemente observar la creación de normas que pudieran incurrir en el vicio de inconstitucionalidad. Por supuesto que tales sugerencias no serían vinculantes para el poder legislativo, pero sin duda serían de suma importancia para mejorar el sistema de seguridad jurídica en su génesis. Se trataría de una medida preventiva en mérito a la certeza en el derecho.

Esta postura también la han recogido ya algunos miembros del Poder Judicial de la Federación, como Genaro Góngora Pimentel y Alfonso Oñate Laborde, los cuales manifestaron, el primero de ellos, que *"debería haber un lobbista o un representante del poder judicial que esté atento a lo que sucede en el legislativo"*. El segundo agregó que *"si el poder legislativo, en su tónica posterior a los últimos días de agosto, realmente quiere asumir con seriedad sus funciones y actuar con responsabilidad, tiene que hacer consulta obligada, así sea informal, con el Poder Judicial Federal. . . Es fundamental entablar el diálogo, porque a la hora de la interpretación de leyes, jueces y magistrados se encuentran con grandes lagunas. Si la ley es oscura o confusa, dice el juez, vamos a la exposición de motivos y no hay nada; vamos a ver el dictamen de la comisión y no hay nada; vamos a ver qué se dijo en el debate y no se dijo nada; qué se dijo en la otra Cámara: nada"*. Más adelante ejemplifica con la reforma de 1995 al poder judicial: *"La iniciativa del presidente Zedillo no incluía el recurso de revisión administrativa, mediante el cual la Corte puede examinar decisiones del Consejo de la Judicatura a la hora de destituir y nombrar jueces y magistrados, y que ha provocado muchas áreas grises y serias disputas entre ambas instancias. Yo he hablado con miembros de la Comisión de Justicia, y se quedan con cara de interrogación cuando se les comenta sobre su aprobación. Y ni qué mencionar de la inconstitucionalidad de leyes: con mayor frecuencia la Corte descubre preceptos legales que violan la Carta Magna, cuya redacción evidencia el descuido de los Congresos respectivos"*.¹⁴⁷

3) La intromisión del poder ejecutivo en el poder judicial.

El preservar la función judicial respecto a la del ejecutivo es necesario para hacer realidad los caracteres esenciales de los jueces al administrar la justicia que propugna el artículo 17 constitucional: independencia e imparcialidad.

Como la potestad judicial consiste en juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, cabe considerar que cada uno de estos dos campos de acción es potencial escenario de intervención por parte del ejecutivo. Lo primero se puede presentar, ya porque la administración lleve a cabo actuaciones "parajudiciales", ya porque se produzca una intromisión del ejecutivo en el momento de juzgar, como ya dijimos.¹⁴⁸

¹⁴⁷ FUENTES, Víctor; "Crisis en el Poder Judicial; perentoria, una reforma estructural" en *El Financiero*; Diario; México, 29 de Septiembre de 1997, p. 23.

¹⁴⁸ Resulta un caso interesante para nuestro estudio el pronunciamiento público, del que no hay antecedentes históricos, por el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación denunció *"... los ataques que se han desatado contra los órganos del Poder Judicial de la Federación, y que provienen incluso de una dependencia del Ejecutivo Federal. . ."* La declaración del máximo tribunal, firmada por sus 11 ministros, se produjo luego de que días atrás se reunieron por primera vez en su historia de manera oficial, los plenos de la Suprema Corte y del Consejo de la Judicatura Federal, y previa a la difusión, el domingo, de un acuerdo conjunto sobre la independencia del Poder Judicial, elaborado por una Comisión Mixta de dos ministros y dos consejeros. Dice en otra parte el desplegado: *"... Algunos funcionarios del Poder Ejecutivo han pretendido alzarse como críticos morales de todo un poder: el Judicial. Para ocultar su propia"*

En realidad la intervención de tipo parajudicial no comprende a la actuación de entes jerárquicamente superiores en el conocimiento de los recursos administrativos, ya que el objeto de los mismos será precisamente el autocontrol y el acrecentamiento de la seguridad jurídica. Sin embargo, esto requiere matizarse y aclararse respecto a los recursos administrativos que se ventilan ante el Sistema de Administración Tributaria, debido a que su resolución es encomendada a unas "dependencias" y luego a unos "tribunales" que no han cumplido con las condiciones mínimas de objetividad, pues son juez y parte, no siendo extraño que sus resoluciones sean sistemáticamente desfavorables al administrado. Por ello se desemboca un resultado de desprestigio y de desconfianza. De ahí que sea plausible que desde hace algunos años, sea opcional el agotar esos recursos o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que si bien no deja de pertenecer formalmente al órgano administrativo tributario, guarda cierta autonomía.

La verdadera intromisión del poder ejecutivo en la esfera de acción del poder judicial se produce cuando el ejecutivo, invocando "razones de Estado"¹⁴⁹ invade la

ineficiencia, pretenden desprestigiarlo, sin importar que esto constituya un atentado contra la confianza que el pueblo debe tener en sus autoridades, en sus leyes y en sus instituciones. Además, arremete contra todo lo que no se ajuste a sus particulares intereses y atenta contra nuestras estructuras más profundas. . . Ya había señales claras de que el Poder Judicial después de años de ser la rama más callada del Estado mexicano, había decidido cerrar filas: en días anteriores varios ministros de la Corte, habían criticado severamente la actitud de la Procuraduría General de la República: "*La Suprema Corte ha guardado silencio, confiando en que la entrega al trabajo que se le ha encomendado superaría esta situación; sin embargo, lejos de disminuir, los embates han arreciado y ya no sólo se cuestiona al sistema judicial federal, sin distinciones, con lo cual se pone en riesgo su autonomía e independencia, sino que también se pone en duda la bondad y responsabilidad del juicio de amparo. . .*" El citado pronunciamiento, hace un recuento precisamente del juicio de amparo, que en gran medida, es la razón misma de ser del Poder Judicial Federal, refiriéndose al amparo: "*. . . Nos vemos obligados a formular las siguientes precisiones: . . . sustancia de nuestra creencia en una nación que requiere de normas jurídicas para llevar a cabo su destino*", y como "el instrumento procesal que protege los más altos derechos integrados de nuestra cultura mexicana", Renglones más adelante la Corte indica: "*. . . No puede dejar de extrañarnos que, desde diversos campos, se reiteren ataques calumniosos, derivados de generalizaciones subjetivas que han llegado a la injuria. Reiteramos nuestro respeto a la libertad de expresión, pero también se les da mentis a esas ofensas con la renovación de nuestro compromiso para continuar acatando las obligaciones que la Constitución nos impone. . .*" Tornándose incluso didáctica, la Corte le recuerda a todo el que se le haya olvidado el sistema de división de poderes: "*. . . Es obvio que el Poder Judicial Federal es un poder político que en ningún caso puede ceder, en el ejercicio de sus facultades exclusivas, ante el Legislativo y el Ejecutivo Su máximo poder para cumplir su misión es, principalmente, el que se ejerce mediante el juicio de amparo. . .*" Nos queda lo suficientemente claro que con esto parece ser que el Poder Judicial reivindica su separación del Ejecutivo, que durante muchos años ha mantenido. Digamos parafraseando a la expresión francesa: "*Vivre la différence*", "VIVA LA SEPARACIÓN DE PODERES".

¹⁴⁹ La razón de Estado, según Bobbio, es "*la tesis según la cual el Estado, cualquiera que sea su forma, es decir, su régimen y sus dimensiones, tiene una tendencia orgánica a buscar el continuo incremento y consolidación de su propia potencia, en detrimento, en último análisis, de cualquier otra finalidad*".

Este autor más adelante nos dice que "*esta definición explícita que el Estado puede violar las normas morales y del derecho para conseguir sus objetivos, que no son otros que la conservación o aumento de poder. Tal es el principio bajo el cual los regímenes autoritarios se han cobijado para conseguir una gran concentración del poder, incluso, en algunos casos, justifica crímenes políticos.*

Durante siglos, la razón de Estado ha buscado mantener el poder de los gobernantes por encima de cualquier concepción ética. Tal pensamiento dio sustento teórico a la famosa máxima de Maquiavelo, de que el poder justifica los medios, principio que otorga la característica de inefabilidad a quien ejerce el poder, de ahí el surgimiento del autoritarismo y la prepotencia. Ya desde finales del siglo pasado, diversos movimientos filosóficos empezaron a colocar a la razón y a la ética como principios teóricos supremos, lo que empezó a deteriorar el concepto de razón de

operatividad judicial obstaculizando su eficacia o pretendiendo rectificar el sentido de sus decisiones sean resolutivas o de procedimiento.

Lo mismo acontece en la fase de ejecución de lo ya juzgado, en donde es imposible formalmente obtener la ejecución de sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, pues éste es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción. Así que si el ejecutivo decidiera no ejecutar las sentencias, se tendría que acudir a otra instancia judicial (Poder Judicial Federal) y aún cuando éste requiere de la fuerza pública para la ejecución material de sus sentencias, se ha encontrado con la obstaculización del ejecutivo para cumplimentarlas arguyendo una y mil excusas.¹⁵⁰

Estado y dio lugar al surgimiento de ideas diferentes que consideran al Estado no como un ente por encima de los individuos, sino como un concepto holístico que implica gobierno y gobernados, cuyo objetivo fundamental es proteger los derechos de los ciudadanos.

Pero fue en realidad hasta después de la Guerra Fria cuando la razón de Estado perdió todo su sustento teórico. El autoritarismo del bloque soviético permitió una diferenciación ideológica con el mundo occidental que condujo a éste a convertirse en paladín de los derechos humanos. En la medida en que los derechos humanos adquirieron legitimidad, la razón de Estado fue declinando. También en este propósito colaboró la lucha contra el colonialismo que se desató en la posguerra. Desde entonces, la razón de Estado ha tratado nuevamente de ganar legitimidad sin conseguirlo, y quienes la usan saben que transgreden el orden establecido por la sociedad, aunque todavía puedan esgrimir justificaciones.

En México, la razón de Estado nuevamente se somete a discusión porque el voto popular y la voz de la sociedad empiezan a sentirse fuertemente. Los crímenes políticos sin resolver, la nueva correlación de fuerzas políticas en el Congreso y los cambios verificados entre las mayorías de casi todas las entidades federativas han roto la aureola de legitimidad que todavía conservaba la razón de Estado, y nos colocan en una posición mas distante del autoritarismo. El poder parece regresar a los gobernados, quienes exigen se cumpla el mandato que han delegado en sus autoridades. Por ello, el individuo es protegido ahora por los organismos internacionales encargados de la observancia de los derechos humanos y la abolición de la tortura.

Esta transformación del pensamiento social, que pretende abatir la infalibilidad del Estado, también se debe a los procesos revolucionarios desatados en el mundo a principios de este siglo -entre ellos el de México-, aunque tales procesos después degeneraran en una acumulación de poder que abrió el camino, en muchos casos, al autoritarismo. De hecho, cuando en nuestro país, se buscó el establecimiento de una dinámica social basada en las nuevas concepciones revolucionarias que tendieran hacia el progreso y el cambio, el caudillismo impuso la razón de Estado y convirtió a la Revolución en un movimiento patrimonialista.

El proceso evolutivo del país y el cambio generacional de los líderes de la llamada familia revolucionaria generaron una reacomodo político sexenal, casi una mutación, denominada por los comunicadores como la ley del péndulo, que no era sino una autocorrección del sistema, una serie de cambios ideológicos que buscaron justificar el cambio de figuras en el gobierno y llegaron al extremo de convertirse en el objetivo principal de los gobernantes. Desde la izquierda y hasta la Derecha, recorrimos el espectro político: populismo, conservadurismo, neoliberalismo, todos los ismos trataron de establecerse como razones de Estado que el Pueblo sumisamente debía acatar, porque todos contaban con un común denominador: el autoritarismo.

*La evolución política de nuestra sociedad no ha sido un proceso rápido, pero ya es posible observar que la gente no acepta mas las razones, excusas o justificaciones que el Estado ofrece como única vía. La búsqueda de alternativas ha permitido la pluralidad política que empezamos a vivir en México; de ahí que el pluripartidismo sea una exigencia de la sociedad que ha de garantizar el respeto a la voluntad ciudadana. La tendencia política que ha delineado nuestro pueblo es muy clara. La transformación radical no será inmediata, pero en unos años la veremos, cuando los mexicanos logren imponerse como individuos por encima de las frías e inmorales razones de Estado" (Norberto Bobbio, citado por CASTREJÓN DIEZ, Jaime; "La Razón de Estado" en el *El Financiero*; Diario; México, octubre 6 de 1997, p. 92).*

¹⁵⁰ Hasta el mes de noviembre del presente año de 1997 es cuando la Suprema Corte de Justicia decidió aplicar, por primera vez, después de setenta años, la inejecución de sentencias, ordenando la separación del cargo de un funcionario público por desacato a uno de sus mandatos. Se trató del Director de Permisos de Vehículos del Departamento del Distrito Federal, quien a pesar de ser requerido en varias ocasiones se había negado a devolver a

Así pues, la suspensión de ejecución de resoluciones judiciales a pretexto de "razón de Estado" constituye seguramente el más típico ejemplo de contradicción práctica al principio de separación de los poderes ejecutivo y judicial, y asimismo el más fácil de producirse en sistemas como el mexicano en que los tribunales, como ya dijimos, no están dotados de medios propios de acción coactiva para imponer la ejecución de sus decisiones, dependiendo para ello de la colaboración del poder ejecutivo, por lo que este defecto reclama en el futuro una corrección radical. Por el momento el remedio (incómodo y desproporcionado) es el incidente de inejecución ante la Suprema Corte de Justicia.¹⁵¹

Otro aspecto que si bien en sentido estricto no corresponde al tema de la separación de poderes, implica una cuestión de competencia también de rango constitucional, y a la que se conoce como *competencia vertical*.¹⁵² Me refiero a la división entre el poder federal y los poderes de los Estados. Podríamos considerar que el efecto de la delimitación de parcelas entre ambos poderes es indudable para la seguridad jurídica. En la medida en que la Constitución logre precisar estos campos, la certeza en la actuación administrativa se acrecentará. Indudablemente que el actual reacondo y divergencias entre los tres poderes de la Unión, se enmarcan y traducen en un segundo nivel también de diferencias crecientes: entre el poder central, ejercido férreamente por el poder ejecutivo y los poderes estatales, incluyendo a los ejecutivos y legislativos locales.

El nuevo mapa político nacional habla de una mayor pluralidad y de efectos inmediatos en el orden de la convivencia de los poderes y de la Federación frente a los Estados. El mayor número de entidades y de municipios gobernados por la oposición implica nuevos reclamos de autonomía política, económica y especialmente jurídica frente a la Federación como son: 1.- Fortalecer y democratizar facultades y atribuciones de los Estados y Municipios; 2.- Crear consejos de planeación con participación de entidades y municipios para la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo; 3.- Redefinir un nuevo marco jurídico federal, estatal y municipal para la contratación de deudas; 4.- Ampliar las facultades legislativas de la Asamblea del Distrito Federal, así como las del propio Jefe del Gobierno de la ciudad de México; 5.- Fortalecer el Municipio, incluyendo reformas substanciales a los artículos 115 y 116 constitucionales.

Por otro lado, en el seno de los propios poderes de los Estados de la República, se han gestado batallas similares entre Congresos dominados por la oposición o por gobiernos dominados por ésta. Estos conflictos son producto de la propia pluralización

varios permisionarios, juegos de placas para la circulación de sus vehículos, no obstante que años atrás habían obtenido el amparo de la Justicia Federal.

¹⁵¹ Aquí resulta atinado el comentario que hace Jesús González al decir: "*Desde que se inventó eso que se ha llamado Estado de derecho, la doctrina de buena fe, con una ingenuidad sorprendente, ha venido ideando y perfeccionando fórmulas para garantizar la ejecución de sentencias . . . Pero mucho más hábiles que los buenos doctrinarios para buscar fórmulas de garantías, son los legisladores para matizarlas y los encargados de aplicarlas para eludirlas*". (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús; "La Arbitrariedad Administrativa" en *Anuario Jurídico*; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1974, p. 174).

¹⁵² Esta expresión viene referida por FERNÁNDEZ, Adolfo, *et. al.* "El Sistema Legislativo Mexicano", en *Diálogos sobre la Informática*; N° 45, serie E; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1989, p. 134 (En ese artículo los investigadores estiman que la competencia horizontal es la que nosotros conocemos como la división de poderes).

creciente en el sistema político y de los vacíos "metaconstitucionales" que permitieron que en México se consolidara un férreo régimen presidencialista apoyado por un partido único.¹⁵³

Para finalizar el tema de la separación de poderes, como garantía de seguridad jurídica, diremos, junto a Nelson Saldanha, que las perspectivas de esta trilogía es que seguirá siendo válida en los próximos años, a pesar de las modificaciones introducidas al planteamiento original. *"El problema de la distribución de las funciones estatales, de su recíproca delimitación (distinción, cooperación) y de su ordenación conjunta, ciertamente subsiste —señala Saldanha—. De cualquier manera, no parece que los críticos del esquema clásico de la separación deseen sugerir el retorno a la concentración de los poderes, por más críticos que parezcan. Si las alteraciones que sobrevinieron representan serias novedades, si las realidades políticas (y jurídicas) de la vida constitucional contemporánea tienden a reconsiderar en gran medida las simetrías internas de la fórmula clásica, ella permanece como un hecho que cada régimen ha aprovechado, dentro de esa o de aquella variable".*¹⁵⁴

Concluido el tema de la independencia en el ejercicio de los poderes públicos como condición de la seguridad jurídica, pasaremos a ocuparnos de los restantes aspectos de ésta que no constituyen manifestaciones de la legalidad; y lo haremos siguiendo el mismo orden en que anteriormente mencionamos, comenzando por aquellas que si bien no pertenecen estrictamente a la esfera de la legalidad, presentan con esta teoría una relación estrecha.

V.- LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS.

Ya habíamos dicho que acotar la arbitrariedad de los poderes públicos se enmarca dentro de la teoría general de la seguridad jurídica, pues *"ésta no existe cuando el legislador deja a los funcionarios un margen discrecional demasiado grande, de manera que no es posible conjeturar qué decisión formularán en cada caso"*.¹⁵⁵

¹⁵³ En términos reales, la configuración de un poder ejecutivo fuerte, con amplias facultades constitucionales, al mando de un Presidente de la República que sexenalmente se convirtió en el jefe real de los tres poderes y de los Estados, así como del partido político, operó por encima del mandato constitucional. Los problemas que hoy vivimos son producto del propio proceso de transición del régimen mexicano: no se han acabado de estructurar las nuevas reglas del juego acordes con el fin del presidencialismo, porque justamente no se ha asumido en términos formales la inoperancia de un "Poder único e indivisible". Tampoco han terminado las prácticas propias de un régimen de partido único, y ahí la división de poderes simplemente no opera. La actual división de órganos puede obstaculizar o disminuir la voluntad de un partido fuerte o de una mayoría estable, pero es totalmente insuficiente para garantizar tanto los derechos de las minorías como impedir el abuso del poder respecto de los ciudadanos, en la medida que estos órganos pueden estar en manos del mismo partido. Por otro lado, la extrema complejidad de la vida moderna, que exige al gobierno rápidas y tempestivas intervenciones en la economía y en la sociedad, puede encontrar en una excesiva división del poder, un obstáculo para el cumplimiento de sus funciones legítimas e indispensables.

¹⁵⁴ SALDANHA, Nelson; ob. cit., p. 48.

¹⁵⁵ MACHORRO VELASCO, Enrique Roberto; *La Constitución Mexicana a la Luz de la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1987, p. 9.

Ahora bien, entendido que el tratamiento de la seguridad jurídica se asiente sobre la legalidad, la preocupación inmediata será el cómo impedir que los postulados constitucionales sobre la legalidad queden en mero formalismo sin que logren aterrizar en la realidad. Si la arbitrariedad se hiciese presente, fracasaría la doctrina de la legalidad y por ende, la de la seguridad jurídica, para desterrar la subjetividad en los procesos de creación, interpretación y aplicación del derecho y lograr que mediante el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley, se consolide el derecho objetivo.

Éste es, tal vez, por encima de la seguridad, el fin superior de la legalidad. La meta de la objetividad consiste simplemente en la superación de la arbitrariedad. Y como advierte Legaz Lacambra, hasta que el derecho no alcance, a través de la justicia, la legitimidad integral, al menos su legitimación estribará en su objetividad, en la liberación de la arbitrariedad, que con la certeza, constituye el fruto más precioso de la legalidad.¹⁵⁶

Se comprenderá entonces porqué un aspecto tan fundamental de la seguridad jurídica tuvo un desarrollo tan lento y difícil en la creación, aplicación e interpretación del derecho; en el que si bien hay adelantos, algunas veces los retrocesos parecen frecuentes. Que conforme se acrecienta el número de ordenamientos y materias jurídicas, se generan nuevas formas de este virus, que después son eliminados pero que dejan graves cicatrices sociales difíciles de borrar.

Pero, ¿qué entendemos por arbitrariedad?. Es claro que *"el hombre al relacionarse con los demás requiere de una autoridad que mantenga el orden, dicha autoridad además, deberá cumplir con las características de dirección y servicio, encaminando sus decisiones a lograr la pacífica convivencia de los miembros de la sociedad, por consiguiente, cuando una autoridad no cumple con los requisitos de dirección y servicio antes señalados y no ve por la superación de la sociedad y sus componentes, dicha autoridad está actuando arbitrariamente, ya que sus actuaciones están obedeciendo a capricho del momento y se oponen por completo a los fines del derecho, abusando del poder que se les ha conferido"*.¹⁵⁷

Previamente conviene diferenciar entre arbitrariedad y discrecionalidad. La primera diferencia estriba en que el acto arbitrario por naturaleza nunca viene motivado o

¹⁵⁶ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía del Derecho*; ob. cit., p. 603.

¹⁵⁷ HERNÁNDEZ VILLA, Alberto; *La arbitrariedad, desvirtuación de la voluntad jurídica*; Tesis profesional; Escuela Nacional de Estudios Profesionales de Aragón, UNAM, 1988, p. 1.

Existe por otro lado una tesis sostenida por varios autores, por virtud de la cual, *"no basta para caracterizar el acto arbitrario dentro de la noción de ilegalidad, pues según ellos, no toda ilegalidad deviene en actuación arbitraria, sólo la tendría aquella que dimana de quien dispone de un poder supremo, o lo que es lo mismo, aquellos actos contra los cuales no se dispone de recurso alguno"*. (Cfr. ESPARZA BRACHO, Jesús; "Hipótesis para una Teoría de la Arbitrariedad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 47, Universidad de Zulia, Maracaibo, mayo-agosto, 1976, p. 49).

De igual forma, PINEDA URRITIA, Mario; "El Problema de la Arbitrariedad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 25, Universidad de Zulia, Maracaibo, enero-abril, 1969, p. 26.

Incluso para Montero la razón se hace radicar en un *"defecto de vigencia"*. Cfr. MONTERO, Jorge, et. al; "El Derecho y la Arbitrariedad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 6, Universidad de Zulia, Maracaibo, septiembre-diciembre, 1962, pp. 120-123.

lo está pero deficientemente y además viene infundado, y la discrecionalidad constituye un "margen de actuación legal dentro del cual puede operar el funcionario".¹⁵⁸

El control de la discrecionalidad ha tenido dos métodos diferentes, según los sistemas jurídicos: "uno de tipo europeo (desvío de poder) y otro americano (debido proceso legal). El primero se apoya en consideraciones de justicia que los jueces hacen jugar en la controversia, cuando a su juicio la acción administrativa la quebranta substancial y notoriamente, y la segunda se apoya en la investigación del motivo determinante de la acción administrativa y en su confrontación con el que para ese caso, está querido o supuesto por el legislador".¹⁵⁹

Para Pierry Arrau la desviación de poder "es el vicio que afecta a aquella decisión administrativa, que ha sido dictada por la autoridad competente, teniendo en vista un fin diverso de aquél para el cual el acto podía ser dictado. Con ella se trata de buscar las intenciones subjetivas, los móviles íntimos que han inspirado al autor de la decisión, constatando si ellos están de acuerdo con la finalidad que la legalidad ha previsto y no de apreciar objetivamente la conformidad del acto con la regla de derecho".¹⁶⁰

Nuestro país ha adoptado ambos, tanto a nivel administrativo, como específicamente a nivel tributario, según puede observarse de la Ley de Procedimiento Administrativo en su artículo 3, fracciones III, VIII, IX y XII y del Código Fiscal de la Federación en su artículo 238, fracciones IV y V, respectivamente.

Para analizar esta evolución reconduciremos su estudio, de la misma manera como venimos haciéndolo, es decir, refiriéndolo a cada una de las tres esferas del poder público. Así podremos hablar de arbitrariedad en la acción legislativa, ejecutiva y jurisdiccional.¹⁶¹

1) La arbitrariedad en el poder legislativo.

En el área legislativa, el solo tránsito del absolutismo al parlamentarismo supuso un avance decisivo en la superación del riesgo de arbitrariedad. La legalidad emanada de las Cámaras genera una mayor objetividad al arrancar como punto de partida de la idea esencial de la igualdad en el tratamiento de los ciudadanos. Sin embargo, en nuestro país el sistema político unipartidista tiene un gran predominio, con el consiguiente y bien

¹⁵⁸FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *Arbitrariedad y Discrecionalidad*; Civitas, Madrid, 1991, pp. 106-115.

¹⁵⁹CARRILLO FLORES, Antonio; *La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México*; Porrúa, México, 1939, p. 146.

¹⁶⁰PIERRY ARRAU, Pedro; "El control de la discrecionalidad Administrativa" en *Revista Chilena de Derecho*; Vol. II, N° 2-3, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Mayo-diciembre, 1984, p. 481.

¹⁶¹Stammler y Recasens Siches, son de la opinión de que la arbitrariedad sólo se presenta en el máximo representante, monarca, presidente, primer ministro, etc., mas no en sus subalternos (citados por NERI FIGUEROA, Blanca Elva; *La Ciencia y la Arbitrariedad en el Derecho*; Tesis Profesional, UNAM, 1980, pp. 55-59). Sin embargo, la corriente de opinión a la cual nos adherimos sin reserva, es la de que la arbitrariedad se presenta en cualquiera de las tres esferas de poder.

demostrado peligro de la arbitrariedad legislativa. Ojalá que la nueva composición Camaral sea el inicio a mejores estadios de certeza y pluralidad legislativa.

El riesgo no sólo estriba en la omnipresencia de un partido casi único en el poder legislativo, sino también en el dominio de una plutocracia o una aristocracia selectiva, como sucede por ejemplo en los Estados Unidos de América. Sin embargo, ahí el riesgo resulta minimizado como consecuencia del predominio del poder judicial, lo que aún no sucede en este lado de la frontera.

Pero incluso eso no implica la eliminación del riesgo de arbitrariedad, la que se irá dando en la medida que progresa la cultura civil y política de la sociedad; mientras maduran los sistemas de pluralismo partidarios y electorales democráticos, capaces de producir resultados de proporcionalidad cada vez más racionales y ajustados a la diversidad política real,¹⁶² que reducirán progresivamente el subjetivismo de caciques y corporativismos (CTM, CNC, etc.)¹⁶³

Incluso la bicameralidad constituye en sí misma otro factor de progreso en este aspecto, pues supone una revisión o replanteamiento de los proyectos legislativos, aun cuando en materia tributaria no sea totalmente así.¹⁶⁴

Hoy en día el asunto de la eliminación de la arbitrariedad en el poder legislativo depende de dos factores principalmente:

1.- Del proceso de perfeccionamiento del ordenamiento jurídico para el control de esa arbitrariedad, es decir, del mejoramiento de los juicios contra leyes (artículos 103 y 105 de la Constitución Federal). Por desgracia no contamos en México con otro tipo de controles, como si existen en otros países, en donde se permite al Tribunal Constitucional la revisión no sólo de leyes ya aprobadas, sino incluso de leyes en proceso de formación, es decir de proyectos legislativos. Papel que bien pudieran adoptar los organismos defensores de derechos humanos.

De esta manera estos tribunales pueden revisar proyectos legislativos aparentemente correctos por su ajuste a las exigencias formales de los principios de legalidad, información, predictibilidad, irretroactividad y jerarquía, pero arbitrarios, bien sea por inestables (en secuencia reiterativa sobre las mismas materias inspiradas en criterios sucesiva y alternativamente contradictorios), por tendenciosos (leyes discriminatorias, u

¹⁶² A ello tienden las reformas constitucionales de 1996, relativas a la organización de elecciones y su control judicial.

¹⁶³ Esta tendencia empieza a observarse con el primer intento formal por empujar la renovación del sindicalismo mexicano a través de la Unión Nacional de Trabajadores (UNT). Esta nueva agrupación nace después de agotados los esquemas de control político de la CTM. Es una alternativa de organización plural y democrática de los trabajadores, al margen del Congreso del Trabajo, así como del corporativismo gubernamental y de los partidos. El Congreso del Trabajo y la CTM tradicionalmente operaron como núcleos de control del gobierno y de las empresas; por ello los líderes obreros reconocen que los trabajadores han quedado en desventaja frente al nuevo modelo económico del país y que el reto es su inserción en la globalización productiva. El movimiento obrero debe optar por mantenerse al margen de dogmas, simpatías o activismo partidista y del gobierno. (Información obtenida del artículo "Central Sindical Apartidista" en *El Financiero*; Diario; México, 27 de noviembre De 1997, pp. 1 y 60-64).

¹⁶⁴ En general se sabe que corresponde a la Cámara de Diputados la revisión del presupuesto de ingresos y aprobación del de egresos, pero en materia de tratados en materia tributaria sólo la Cámara de Senadores interviene, lo que significa que si por un lado la primera aprueba un gravamen, la segunda, virtud a un tratado, puede modificarlo.

obedientes a revanchismos ideológicos de los partidos dominantes¹⁶⁵), pasando por la excepcionalidad injustificada (leyes contradictorias con los grandes principios del sistema, entre ellos el de la división de poderes) e incluso por el respaldo de las leyes a la administración en aquellas áreas de susceptible arbitrariedad aplicativa por parte de éste, como por ejemplo, con el criterio del Índice de Precios al Consumidor para la estimación de las bases tributarias, como veremos en el capítulo III. Es decir, aquí estamos ya frente al problema de la arbitrariedad no sólo de la acción legislativa propiamente dicha, sino también por el hecho de la legalización del riesgo de arbitrariedad en su aplicación por otro poder distinto.

2.- De la creación de recursos legales para obligar al legislativo a crear leyes. Punto sobre el cual el sistema jurídico norteamericano está mejor implementado.¹⁶⁶

Pero deseamos insistir en que la real arbitrariedad del poder legislativo se produce cuando éste genera leyes que conculcan el principio de igualdad de los ciudadanos frente a la ley, el cual tiene mayor relación con la seguridad jurídica que con el principio de justicia, ya que esta última sólo se muestra y puede medirse con posterioridad a su promulgación, a través de la acción aplicativa del poder judicial, mientras que el principio a que nos referimos tiene un juego previo a la promulgación de la ley. Cuando ésta no trata igual a las personas o grupos sociales, sino que los discrimina, la ley se aparta de la objetividad y cae en el subjetivismo, tanto o más que cuando tal discriminación la hacen los funcionarios en aplicación contraria de la ley, pues mientras éstos pueden ser responsabilizados legalmente, aquéllos sólo tendrán en su contra el juicio social, que las más de las veces poco o nada les preocupa. En suma, la seguridad jurídica juega también un papel preventivo en la génesis de la ley, como tendremos ocasión de revisar en el tema XIV de este mismo capítulo.

2) La arbitrariedad en el poder ejecutivo.

1 Parece evidente, por lo menos así lo consideramos, que es el poder administrativo el más expuesto a la arbitrariedad y donde más difícil es encontrar una solución plena, debido tanto a la imposibilidad humana de vigilar a cada funcionario, como por conciliar un

¹⁶⁵ Resultaría sumamente interesante observar cuál sería el papel que tomaría la Suprema Corte si en México existiera ese tipo de revisión de proyectos legislativos, con las nuevas propuestas de los partidos de oposición en nuestro país, que tienen el control mayoritario de ésta y que han anunciado toda una lista de proyectos que por culpa del partido oficial estuvieron en la "congeladora legislativa" durante varios años. Ahora que mantienen la mayoría legislativa, también anunciaron que le "darán la vuelta a la tortilla". Nos parece un claro ejemplo de "revanchismo político".

¹⁶⁶ En una reciente entrevista al famoso actor norteamericano Tom Cruise, éste aseguró haber acudido al "recurso de estipulación de leyes" para obtener del Congreso Federal en los E.U. una ley que detuviera el hostigamiento de la prensa sobre los famosos. En sus argumentos señaló: "Necesitamos leyes que definan cuándo se está haciendo un trabajo periodístico y cuándo se está hostigando a una persona". (Revista Premiere, N° 30, México, diciembre de 1997, p.48).

Lo interesante del asunto es la posibilidad legal de que, ante la insuficiencia legislativa, cualquier ciudadano que se siente afectado por la falta de legislación sobre un tópico determinado, pueda acudir en demanda de que el poder judicial obligue al poder legislativo a emitir una ley al respecto. Por supuesto que aquél poder no podría decirle a éste en qué sentido debe crear la ley, pero es claro que cualquier ley que llegue a formular será mejor que no tener nada. El caso por supuesto amerita un estudio más exhaustivo del que no nos ocuparemos en este trabajo. Baste señalar que en México esto, hasta ahora es imposible y que por lo mismo constituye motivo de arbitrariedad e inseguridad.

criterio de disciplina administrativa¹⁶⁷ con una relativa libertad creativa de las decisiones, que sería plausible, pero que puede degenerar en discrecionalidad arbitraria. Como lo dice González Pérez: “A los Parlamentos se les ha dejado la ilusión del poder. Pero el verdadero poder es la Administración”.¹⁶⁸

Resulta entonces claro que entre los tres poderes, tenía que ser éste el más rezagado en el alcance de la legalidad y por el cual se dude que este principio haya sido ya abandonado por la administración.¹⁶⁹ Las causas pueden ser varias, entre otras el retraso en la aparición de una doctrina importante de derecho público de la administración, como tendremos ocasión de demostrar en el siguiente capítulo, pues si el derecho romano tuvo una escasa influencia, menos la tuvieron otros órdenes jurídicos, como el derecho canónico. En las nociones básicas, el derecho público se vio obligado a manejar las del derecho privado, filtrándose así el subjetivismo e inequidad liberal que imperaba en aquéllas, especialmente a través de los principios generales que lo informaban, cuando su naturaleza era totalmente diversa, razón por la cual tuvo que crear sus propios principios, lo que por cierto fue un rudo parto para el incipiente derecho público.

Otra causa de que sea en el poder ejecutivo donde prevalezca con mayor grado la arbitrariedad, se debe a que es el poder con mayor contacto con los particulares,¹⁷⁰ y por eso el más susceptible a la corrupción. Precisamente, en una encuesta realizada por la organización no gubernamental *Transparency International*, con sede en Berlín, se clasificó a varios países en relación al grado de corrupción que tiene, de acuerdo a la opinión del público en general. México quedó ubicado en el lugar número 47, con una calificación de 2.77, de 10 puntos posibles, que significan un país libre de corrupción.¹⁷¹

Sin embargo, no todo es color gris. Últimamente el derecho administrativo ha realizado bajo la presión o mejor dicho, bajo la influencia del derecho constitucional, importantes avances en mérito a la objetividad de su ordenamiento. Tanto el acto como el procedimiento administrativo-fiscal están minuciosamente reglados; existe un sistema de autocontrol jerárquico mediante los recursos administrativos, además de la revisión judicial; la organización competencial aun continúa perfeccionándose, al igual que el

¹⁶⁷ Freedman nos dice: “La experiencia tiende a demostrar que el tipo puramente burocrático de organización administrativa, es, desde un punto de vista técnico, capaz de alcanzar el más alto grado de eficiencia, y en ese sentido, es formalmente, el medio conocido más racional de llevar a cabo un control imperativo de los seres humanos. Es superior en cualquier otra forma en precisión, en estabilidad y en lo severo de su disciplina, así como en su confiabilidad. Así, hace posible un grado particularmente alto de predictibilidad de los resultados para los jefes de la organización y para quienes actúan en relación con ella” (FREEDMAN, James; ob. cit., pp. 56-57)

¹⁶⁸ Sigue diciendo este autor que “Es la administración la que generalmente concibe la ley, le da forma antes de su presentación ante el legislador, y quien por este medio, la acepta o la rechaza. Es todavía ella quien, de todas maneras (aun cuando se le imponga un texto), la interpreta, la adapta, la desvía a veces de su finalidad, y, en definitiva, le da su verdadero aspecto y su eficacia práctica”. (GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús; ob. cit., p. 165).

¹⁶⁹ Tiene precisamente ese propósito el artículo del licenciado VELASCO, Gustavo; “¿Abandono del Principio de Legalidad en la Administración?” en *El Foro*, N° 51, 4ª época, México, octubre-diciembre, 1965, pp. 41-56.

¹⁷⁰ En el caso *Wyman vs. James* se dijo: “La burocracia del gobierno moderno no sólo es lenta, pesada y opresiva, es omnipresente. Toca la vida de cada quien en numerosos puntos. Interviene más y más en asuntos privados, derribando las barreras que los hombres levantan para darse cierto aislamiento ante las intrigas y los acosos de la vida moderna”. (Citado por FREEDMAN, James; ob. cit., p. 60).

¹⁷¹ Ver anexo 4.

régimen de inamovilidad y disciplina de los funcionarios.¹⁷² A todo esto, en los últimos tiempos, debe adicionarse otra vía de control directísimo sobre la discrecionalidad administrativa y que entre el pueblo parece tener mejor crédito que ciertas vías procedimentales, nos referimos a las Comisiones Nacionales y Estatales de Derechos Humanos.

Por ello, aun siendo en el sector administrativo donde hay muchas metas por alcanzar en busca de la seguridad jurídica, es simultáneamente donde se observa un constante progreso hacia la más plena legalidad y la máxima eliminación de la arbitrariedad. Quizá el punto de mayor riesgo en este campo, sea la que advierte Schmitt,¹⁷³ el tecnicismo burocrático, por su impulso propio a degenerar en dictadura tecnocrática, pues para el funcionario que se supone experto¹⁷⁴ y especializado, no hay verdad superior a la "verdad técnica" (circulares, acuerdos, manuales, memorándums, etc.), inaccesible al representante político popular y por supuesto al propio pueblo.

¹⁷² La Ley del Servicio de Administración Tributaria tiende precisamente a asegurar para los funcionarios fiscales la inamovilidad en mérito a su esfuerzo, antigüedad y dedicación, creando el servicio fiscal de carrera en sus artículos 15 a 18.

¹⁷³ SCHMITT, Carl; *Legalidad y Legitimidad*; tr. José Díaz García; Editorial Aguilar, Madrid, 1971, p. 293. En otro lado dice que "en las épocas de seguridad bajo el dominio del Estado liberal burgués de derecho se tiende a integrar en la legalidad, los hábitos y criterios de la burocracia funcional estatal, incluyendo sus rutinas y actuaciones previsibles en función a su temor a la responsabilidad".

¹⁷⁴ La supuesta experiencia de los funcionarios en los temas y áreas donde laboran está seriamente cuestionada, e incluso, es un hecho conocido en nuestro país el que, en la práctica, para ocupar cualquier cargo dentro de la administración pública no es necesario requisito alguno, salvo el de "discrecionalidad del compadrazgo" o el de "pertenecer al partido oficial".

Freedman nos hace saber que si al principio se confiaba en estos "expertos", ahora se buscan medios para asegurarse de que su ejercicio esté sometido a la influencia de los ciudadanos y a la investigación pública; prueba de ello es la Ley de Libertad de Información, y la Ley de Intimidad (en E.U.), así como el inusitado interés por el Ombudsman. "¿Qué explica este escepticismo hacia los expertos de la administración?" -se pregunta Freedman- "Primero, una desconfianza hacia los expertos, como lo dice Nicholas Murray Butler: "Un experto es una persona que sabe más y más acerca de menos y menos", o Woodrow Wilson: "Lo que yo temo es un gobierno de expertos. Dios no quiera que en un país democrático renunciemos a la tarea y confiemos el gobierno a los expertos. ¿Para qué estamos allí, si nos han de cuidar científicamente un grupo de caballeros que son los únicos que entienden la labor?. Porque si no entendemos la labor no somos un pueblo libre. Hemos de renunciar a nuestras instituciones libres al ir a la escuela para descubrir de qué se trata?". Más adelante afirma: "Quiero decir que nunca he oído un debate más penetrante de las cuestiones públicas que el que aveces he tenido el privilegio de oír de clubes de obreros, porque el hombre que se enreda al diario problema de la vida no habla de él con retórica; habla de él con hechos. Y lo único que me interesa son los hechos. Estas palabras permiten observar al experto como persona que no está en contacto con la realidad del hombre común; al experto como persona que sólo participa en la vida americana desde una lejanía que lo priva de un entendimiento práctico de la labor que se debe realizar; el experto como encarnación del paternalismo; el experto como persona fuerte en retórica pero débil en rendimiento. Segundo, una percepción de que la administración es bastante menos que experta. Ello debido a que los miembros burocráticos han sido nombrados por consideraciones políticas y no pueden considerarse como expertos. No tienen experiencia y son rápidamente cambiados. Así que la percepción popular de que la administración no es tan experta como supuestamente parecía, es cierta. Tercero, la administración tiende a resolver asuntos particularmente delicados, como el de determinar el "interés público", lo que ha demostrado hacerlo mal". (FREEDMAN, James; ob. cit., pp. 68-71).

3) La arbitrariedad en el poder judicial.

La arbitrariedad en el poder judicial, a contrario del anterior, es menor, pues ahí la objetividad se alcanzó con mayor antelación y facilidad porque es creado precisamente para ello, siendo absurdo que en su seno se diera este fenómeno; sin embargo, se presenta y algunas veces con mayores impactos públicos, que han ido desacreditando a esta organización como garante de la seguridad jurídica.

A pesar de ello, *“el poder judicial constituye así el más firme apoyo y la respuesta última para la seguridad jurídica. Si dejase de cumplir esa importantísima y decisiva función de control jurisdiccional -por la razón que fuese, falta de honestidad, falta de independencia, etc.-, la seguridad de los ciudadanos peligraría más que nunca. Un poder judicial independiente es, por ello, imprescindible para que la seguridad pueda hacerse realmente efectiva”*.¹⁷⁵

Existen controles propios del poder judicial para reducir la inseguridad. Por ejemplo, el Ministerio Público como defensor de la sociedad en varias ramas del derecho, las excusas y recusaciones existentes en varios ordenamientos jurídicos para jueces y magistrados, la garantía de justicia pronta, expedita, completa e imparcial que preconiza el artículo 17 constitucional, el juicio de responsabilidad contra los funcionarios públicos, etcétera, reducen ciertamente dicha incertidumbre.

Pero la arbitrariedad judicial no sólo se da en el caso concreto, sino con mayor regularidad en aquellos supuestos legales que sin tener previsión legal (lagunas jurídicas) otorgan al juez cierto margen de discrecionalidad. En este sentido, si hiciéramos un estudio comparativo entre el sistema anglosajón y el romanístico, parece que llegaríamos a la conclusión, de que en el primero, el principio de legalidad (en el sentido amplio de normatividad, según dijimos más atrás) tiene una tradición y realidad de cumplimiento mayores al segundo, debido quizá a que en el sistema anglosajón la creación de la norma es precisamente consuetudinaria, así que siendo la misma estructura o el mismo poder (el judicial) el que crea las normas y el que las aplica, sea más natural, por coherencia, el acomodo de los juicios y los fallos al derecho así creado,¹⁷⁶ por eso reconocemos que Frank Jerome en parte tenía razón al criticar duramente a su sistema legal (americano) por incierto,¹⁷⁷ pero por otra parte, visto desde la óptica del jurista perteneciente al sistema romanista, aquél resultaría tener mayores garantías de efectividad por la razón que hemos

¹⁷⁵ DÍAZ, Elias; *Sociología y Filosofía del Derecho*; 2ª edición; Taurus Humanidades, Madrid, 1993, p. 45.

¹⁷⁶ Legaz Lacambra nos dice: *“Mientras que el derecho legislado nace como un proyecto de vida social, el derecho consuetudinario ya es esa vida social, pues sólo se presenta como tal derecho en la medida en que se ha impuesto como forma social de vida”*. (LEGAZ LACAMBRA, Luis; *“Noción de la Legalidad”*; ob. cit. p. 14).

¹⁷⁷ Frank Jerome es el principal impulsor de la escuela realista norteamericana. Su tesis principal es que no existe derecho objetivo, es decir, objetivamente deducible de los hechos reales, ofrecidos por la costumbre, por la ley o por los antecedentes judiciales; el derecho es una permanente creación del juez, el derecho es obra exclusiva del juez en el momento que decide una controversia. De este modo desaparece el principio tradicional de la certeza del derecho. Para Frank, la certeza es un mito que se deriva de una especie de aceptación infantil frente al principio de autoridad: un mito que hay que acabar para levantar sobre sus ruinas el derecho como creación permanente e imprevisible. JEROME, Frank; *Derecho e Incertidumbre*; (tr. Carlos M. Bidegain), 2ª edición, distribuciones fontamara, S.A., México, 1993.

apuntado,¹⁷⁸ pues “descansa en gran medida en el criterio de que un juez honrado tendrá mayor facilidad para tomar una decisión justa, en un caso dado, que para explicar adecuadamente dicha decisión en los términos de su aplicación general”.¹⁷⁹

En ese mismo sentido sería difícil, si no es que imposible adoptar para nuestro país, un sistema como el americano, por dos razones fundamentales: la primera es que la satisfactoria experiencia norteamericana e inglesa se debe a una diferencia de estructura histórica-política, alejada en mucho de la nuestra: la naturaleza política del poder judicial y el gran número de recursos autónomos para la imposición de sus decisiones; en segundo lugar, el reconocimiento de la jurisprudencia como fuente primordial del derecho, al lado de la cual, la ley adopta un papel complementario o secundario. Una similitud de ambos sistemas, que los hace diferentes a su vez de los sistemas europeos, es que el poder judicial es ajeno a los mecanismos democráticos de representación popular. Son, en cierto sentido, poderes judiciales aristocráticos.

Pero si bien en Estados Unidos esta “aristocracia judicial” tienen un innegable componente democrático que compensa al menos en buena parte el mismo con los jurados populares, en México no la tenemos, así que podemos concluir que en nuestro país el poder judicial carece totalmente de un sustento democrático, erigiéndose en un “poder judicial aristócrata” con mayor poder que en otros países. En el sistema norteamericano, el jurado es una especie de “levadura popular” en la administración de justicia, que permite a los jueces y magistrados defender con mayor apoyo social, los derechos subjetivos, sin temor a la presión de las clases o grupos poderosos.¹⁸⁰

Pero aún hay más en el sistema norteamericano: las fiscalías o lo que nosotros conocemos como Procuradores de Justicia, son electos democráticamente. Todo ello puede ser una garantía de que el ejercicio de la interpretación judicial del derecho no tenderá hacia criterios clasistas o de élite, aunque el nombramiento sea ya de por sí una

¹⁷⁸ Si bien es verdad que el Sistema Legal Norteamericano basa su “certeza” en el precedente, esto es criticado en el sentido de “que la regla del apego al precedente, si bien no se debe abandonar, se debe relajar en cierta medida. . . pues cuando se encuentra que una norma, ya debidamente probada por la experiencia llega a ser inconsistente con el sentido de la justicia o el bienestar de la sociedad, se debe titubear menos en reconocerlo francamente y en abandonarla por completo”. (NATHAN CARDOZO, Benjamin; *La Función Judicial*; tr. Victoria Cisneros y Leonel Pérez Castro; Pereznieto Editores, México, 1996, p. 77).

¹⁷⁹ NORTH SEYMOUR, Whitney y SHERMAN Saúl L. “El Concepto Mundial en Desarrollo del Imperio de La Ley visto desde los Estados Unidos” en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; N° 2, vol IV; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963, p. 294.

¹⁸⁰ RABASA, Emilio; “*El Derecho Angloamericano*”; 2ª edición; Porrúa, México, 1982, pp. 113 y ss. Rabasa nos dice que contra lo que es la creencia más extendida, sobre todo en los países en que la institución no está en funcionamiento o que sólo está en la esfera penal, fue en la administrativa-fiscal y después (a partir de Enrique II) en la civil (para pleitos posesorios y dominicales, aunque después fue extendiéndose a otras cuestiones), en las que el jurado fue primera y principalmente aplicado en la Inglaterra histórica, a donde fue llevada por los invasores normandos, que a su vez, lo habían tomado de los francos. La extensión a la esfera penal, posteriormente, ocasionó graves problemas porque era requisito necesario el consentimiento del enjuiciado para serlo por jurados; y después de suprimidas las ordalías, y no estando permitido en materia penal el juramento, los jueces hubieron de recurrir a las torturas para arrancar ese consentimiento y evitar que el acusado se librara de todo juicio. Al principio la calidad de los jurados era confusa y mixta (testigos de los hechos y al tiempo, jueces populares) hasta que por la evolución se separaron ambas condiciones y quedaron como meros jueces formando su convicción por el testimonio ajeno y otras pruebas.

élite intelectual y social.¹⁸¹ Garantía que falta por completo cuando un sistema judicial no tiene ningún origen electoral,¹⁸² ni concede control al jurado popular.

En estas circunstancias es fácil apreciar los riesgos que para la seguridad implica el otorgar al poder judicial funciones de "creación y corrección jurídica" (no ya meramente interpretativa, si no aun integradora y renovadora) de las normas, con una libertad tal que ni siquiera debe sujetarse al precedente (nos referimos, claro al primero, porque conforme a la Ley de Amparo en sus artículos 192 y 193, deben existir cinco para que pueda considerarse obligatorio el precedente), sino tan sólo a unos principios y valores constitucionales, cuya determinación, hemos visto en múltiples ocasiones, tienden misteriosamente a coincidir con la sugerida por los grupos de poder aristocráticos.¹⁸³ De ahí que sea preciso al jurista y especialmente al juez, auxiliarse del servicio que pueden prestar las ciencias sociales al ofrecerles teorías acerca de la realidad social y métodos para la obtención de datos fácticos.¹⁸⁴

Si bien en otro lugar apuntaremos la gran semejanza que existe entre los dos sistemas, aquí queremos destacar sus irreconciliables diferencias, destacando que ambos sistemas conllevan ciertos grados de inseguridad.¹⁸⁵

Para concluir, como último riesgo de arbitrariedad en lo judicial, podríamos citar el corporativismo, es decir, el "compañerismo de los jueces" para juzgar la conducta de un compañero de trabajo. La corrupción judicial, por desgracia, no es un fenómeno infrecuente en nuestro medio y su comprobación resulta aún más escandalosa, en razón de la función afectada. En ese riesgo, aparece la paradoja de que la vía administrativa-judicial (disciplinaria ante los Consejos de la Judicatura) sea precisamente la que ha de juzgar la propia conducta de un compañero de trabajo.¹⁸⁶ Pero todavía es más grave el

¹⁸¹ Dice Lautmann: "Por justicia clasista entiendo el fenómeno social que consiste en que la tarea del juez está a cargo de miembros de la clase o clases dominantes. Estos jueces, cuando tienen que juzgar acerca de miembros de otras clases de la población, no pueden, naturalmente, ser objetivos". (LAUTMANN, Rüdiger; *Sociología y Jurisprudencia*; tr. Ernesto Garcón Valdés; 2ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1993, p. 94).

¹⁸² Que teóricamente el sistema electivo de algunos niveles de fiscalías y juzgados sea más democrático que cualquier otro, no significa, sin embargo, que ese rigor democrático favorezca realmente la seguridad jurídica, pues el electoralismo lleva implícito factores oscuros (campañas demagógicas y manipuladoras de la opinión pública; presiones políticas y partidarias, etc.). El hallazgo del grado combinativo justo de profesionalidad vocacional y de legitimación política democrática del poder judicial es en verdad difícil; un verdadero reto para cualquier sistema moderno.

¹⁸³ En este punto coincide con nosotros Rüdiger, quien sostiene: "La élite del poder está muy interesada en conservar la organización estratificada de la sociedad. Sería muy poco probable que los jueces -que han gozado de la misma preparación que todos los juristas- no se identifiquen con esta élite del poder. Así, los tribunales se han convertido en una de las instancias mediante las cuales se disciplinan los estratos inferiores. ¿Cómo se lleva a cabo esto?. No existe ningún fallo en el cual los estratos inferiores sean discriminados conscientemente. Aquí intervienen más bien los mecanismos indirectos. . .". (LAUTMANN, Rüdiger; ob. cit., p. 11).

¹⁸⁴ LAUTMANN, Rüdiger; ob. cit., p. 125.

¹⁸⁵ A similar conclusión ha llegado Siches al afirmar: "En todo orden jurídico, incluso en los de tipo predominantemente codificado, la zona de incertidumbre, de duda y hasta de imprevisibilidad, es considerablemente mucho más extensa que lo que de ordinario se había venido creyendo". (RECASENS SICHES, Luis; *Nueva filosofía...*; ob. cit., pp. 292-293).

¹⁸⁶ En ese sentido, de una investigación realizada respecto a las quejas administrativas contra funcionarios judiciales en el periodo 1995-1996, según los informes de esos años, rendidos por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se presentaron 1,134, de las cuales únicamente 83 fueron declaradas fundadas, es decir, el 7.31%; se

efecto del corporativismo, cuando herido ese sentimiento en forma colectiva por medidas legislativas o de gobierno, la reacción se convierte en una lucha política,¹⁸⁷ utilizando como armas, la arbitrariedad en el fallo, o la demora en el ejercicio de la función.¹⁸⁸

Aun entonces, cabe a la Suprema Corte de Justicia reparar el daño producido por este tipo de arbitrariedad. Pero por completa que llegare a ser esa restauración (que por desgracia casi nunca lo es), el daño ya fue causado en la confianza de la sociedad en la institución judicial, que es precisamente la que, entre todas las del Estado, debe en mayor grado merecerla. Éste es quizás el punto nodal de la cuestión. Es indudable que estamos inmersos en una "crisis del sistema de justicia",¹⁸⁹ pues a casi tres años de reformado el poder judicial federal y luego de la reciente controversia Procuraduría General de la República-Suprema Corte de Justicia, permanece la convicción entre juristas, ciudadanos, partidos políticos e incluso exprocuradores, que el sistema de impartición de justicia continúa inmerso en una profunda crisis de credibilidad producto de la ineficacia de dichas reformas. En esta crisis palmaria pueden observarse las siguientes características:

1.- Ineficacia de procedimientos.- A pesar de que la reforma zedillista de 1995 amplió el reconocimiento al poder judicial de su función de conocer y resolver controversias constitucionales entre la Federación y un Municipio o Estado, y entre los poderes legislativo y ejecutivo, la realidad es que este procedimiento ha sido poco útil y su empleo se ha visto empañado en ocasiones por tintes partidistas. Hasta la fecha son 93 las controversias que han llegado a la Corte, de las cuales dos fueron exitosas y sólo una ha tenido ese carácter después de la reforma. Por si fuera poco, el recurso de amparo, considerado el principal medio de defensa legal de los derechos individuales consignados en la Carta Magna, languidece debido a la obsolescencia de algunas de sus reglas, la complejidad técnica del proceso y el incremento en sus costos. Prueba de ello es que, desde 1976 a 1996, sólo 3% de las demandas fueron aceptadas, en tanto que 90% han sido rechazadas por notoriamente improcedentes o sobreseídas. Además, un dato sintomático de esta crisis judicial es sin duda el grave rezago en la resolución de los juicios que conoce la Suprema Corte, tal y como puede observarse en el anexo que acompañamos.¹⁹⁰

decretaron 9 suspensiones, 10 destituciones, 5 inhabilitaciones temporales; 52 jueces y magistrados fueron ratificados tras seis años de labores y 15 no fueron ratificados o fueron despedidos.

¹⁸⁷ Queda englobado en este marco, sin duda, la controversia de pronunciamientos que en el mes de noviembre de 1997, escenificaran la Procuraduría General de la República y la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ésta aduciendo que existían serias fallas en las consignaciones que efectuaba el Ministerio Público, y aquella acusando a varios jueces de corruptos. La respuesta a estos ataques quizá sea que los jueces de Distrito y todos los niveles de la Suprema Corte en adelante sean sumamente rigoristas con las actuaciones del Ministerio Público.

¹⁸⁸ Ha llegado tan lejos la negligencia de algunos administradores de justicia que, con tal de reducir la carga de trabajo, suelen aplicar con extremo rigorismo, que raya en la exageración, las causales de improcedencia, de sobreseimiento, de caducidad de la instancia, si como el absurdo de señalar en una tesis que "la carga de trabajo" es justificativo para no cumplir los plazos legales para emitir las resoluciones.

¹⁸⁹ HERNÁNDEZ, Edgar; *et. al.* "Los Poderes en Transición" en *El Financiero*; Diario; México, 16 de Noviembre de 1997; p. 55.

¹⁹⁰ Ver anexo 5.

2.- Injerencia política.- Pese a la reforma antes mencionada, los criterios políticos para investigar ciertos casos adecuadamente, y hasta sus últimas consecuencias, todavía continúan.

3.- Cambios anárquicos.- Inmerso el poder judicial en una reestructuración que ha abierto una gran cantidad de vacantes en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, casi la mitad de los 180 jueces que se encontraban en funciones han sido ascendidos, lo cual ha provocado cambios en la responsabilidad de los procesos en casos muy controvertidos. Este constante movimiento de funcionarios judiciales ha provocado un caos, originando el retraso en la resolución.

4.- Inefectividad del Ministerio Público.- El Ministerio Público permanece dependiente del ejecutivo y en no pocas ocasiones se ha visto maniatado ante decisiones políticas y supeditado a intereses coyunturales.

5.- Permeabilidad del narcotráfico.- La influencia ascendente de los cárteles de la droga en los círculos políticos puede llegar a instancias de la impartición de justicia.

6.- Falta de control jurisdiccional.- Desafortunadamente, no todos los actos administrativos están sujetos a control jurisdiccional por vicios de fondo o forma, lo que de suyo constituye un amplio margen de inseguridad, como lo indica Gustavo Penagos.¹⁹¹

VI.- ESTABILIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Escribe Recasens Siches que *"Una de las antinomias del derecho consiste precisamente en que éste debe servir a un propósito de certeza y seguridad, y a la vez a las necesidades suscitadas por el cambio social y por los deseos de progreso"*, y ahí mismo, citando a Roscoe Pound, dice que el derecho debe ser estable y, sin embargo, no puede permanecer invariable.¹⁹² Sin embargo, este aparente divorcio entre movilidad social y legislación *"casi podríamos admitirlo como un defecto inherente al derecho, positivo en sí"*.¹⁹³

Es obvio suponer que la generalidad de las leyes no pueden contener manifestaciones expresas sobre su duración y que sólo la evolución social, a la cual sirven, determinará esa modificación. Flota sin embargo, en la doctrina, la idea de un "compromiso tácito de estabilidad", inherente a todo el sistema de legalidad. La idea de una estabilidad de la legalidad como principio general, es desde luego dominante. Parte de la base de que si el Estado puede modificar la legislación en el momento que más convenga, tal modificación no puede ser continua, pues supondría una errónea apreciación de la voluntad ciudadana, para cuya seguridad fue creada precisamente la ley.

¹⁹¹ PENAGOS, Gustavo; *La Arbitrariedad Política Causa Nulidad en los Actos Administrativos. La Desviación de Poder*, 3ª edición; Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1990, p. 187.

¹⁹² RECASENS SICHES, Luis; *Nueva Filosofía...*; ob. cit., p. 303.

¹⁹³ NOVOA MONREAL, Eduardo; *El Derecho como Obstáculo al Cambio Social*; 11ª edición; Siglo XXI Editores, México, 1995, p. 33.

La verdadera seguridad, la confianza, se basa en razonables medidas de tradición, permanencia y estabilidad. *"El marco jurídico, dentro del cual se desarrollan las decisiones de los individuos, es tanto más seguro cuanto más estable y rígido"*.¹⁹⁴ El conocimiento de la ley es una condición de la seguridad jurídica, hay que considerar que dicho conocimiento no queda resguardado sólo en virtud de la publicación, y que únicamente se conoce bien aquello acerca de lo que se puede reflexionar; además de que sólo este tipo de conocimiento significa adhesión real.

En este sentido se pronuncia por ejemplo Capograssi, quien sugiere que la ley es, en cierto modo, una secuela del pacto social, correspondiente a la fase más avanzada de la evolución comunitaria que representa el Estado-legislador, nacido para realizar en la sociedad un pacto transaccional, sobre la base de un equilibrio compensado de los intereses materiales de sus individuos y grupos y de sus posibilidades de acción halladas en la experiencia jurídica histórica.¹⁹⁵

Basándonos en estas ideas y considerando además que el interés social debe prevalecer sobre el particular, es válido decir que el Estado, precisamente en acatamiento a ese pacto transaccional concertado con la sociedad, ha de esforzarse en mantener las leyes con estabilidad, pues su variación sólo se justificaría por un cambio social profundo que hiciera necesario invocar la alteración de las circunstancias como justificantes (*rebus sic non stantibus*). Sin embargo, ya Novoa advierte sobre *"la brecha creciente entre la realidad social y el derecho, diciendo que ésta tiende a ensancharse, debido a la rigidez de aquél, opuesta a la movilidad cada vez mayor de ésta"*,¹⁹⁶ e incluso nos lo ilustra con un esquema.¹⁹⁷

La existencia de esa valoración social de estabilidad parece innegable, pero no podemos caer en el otro extremo de condenar a la legalidad a la parálisis por efecto del cambio social, que evoluciona por sí sola cada vez con mayor celeridad, con el progreso económico, científico y cultural, y que sólo es percibido, en algunos casos, por ciertas minorías políticas dirigentes. Ya Recasens Siches advirtió que con el afán de seguridad convive, en el hombre y en la sociedad, el espíritu de progreso y consiguiente deseo de cambio hacia un mundo mejor.¹⁹⁸ Por eso el derecho no sólo debe regular la vida social presente, sino también debe tener una función directiva al *"orientar de modo correcto la movilidad social, formulando las reglas que permitan su desarrollo y desenvolvimiento, con el propósito esencial de favorecer la prosperidad de la nación"*.¹⁹⁹

Una posición conservadora es la de Ortega y Gasset, quien destaca como valor primordial de la ley, su estabilidad, tal como se caracterizó en el derecho romano (a su

¹⁹⁴ IRTI, Natalino; *La Edad de la Descodificación*; tr. Luis Rojo Ajuria; Bosch, Barcelona, 1992, p. 19.

¹⁹⁵ CAPOGRASSI, Giuseppe; Prefacio a la obra titulada *La Certeza del Derecho* de López de Oñate; ob. cit., p. 10 de dicho prefacio.

¹⁹⁶ NOVOA MONREAL, Eduardo; ob. cit., p. 37.

¹⁹⁷ Ver Anexo N° 6.

¹⁹⁸ RECASENS SICHES, Luis; *Tratado General de Filosofía del Derecho*; 6ª edición, Porrúa, México, 1978, p. 226; y también en *Vida Humana, Sociedad y Derecho*; Porrúa, México, 1946, pp. 486 y ss.

¹⁹⁹ GARCÍA RAYGADAS, María del Carmen; *La Dinámica de la Legislación y la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1991, p. 17.

juicio esto constituía una garantía contra el autoritarismo, pues únicamente dejaba resquicios para que los decretos de la autoridad llenaran simple y lentamente las lagunas), y que actualmente se revela en el sistema del precedente en el sistema anglosajón. Critica pues, el cambio y reforma constante de las leyes, para acomodarlas no sólo a los cambios sociales, sino a ideologías no menos cambiantes, herencia de la Revolución Francesa y su secuela codificadora, según él.²⁰⁰

Max Weber habla de “*validez legítima de un orden determinado en mérito de su tradición: la validez de lo que siempre existió*”.²⁰¹ Más adelante, al desarrollar la “teoría de los tipos de dominación” y analizar las “formas de legitimidad” en que se fundamentan, vuelve a considerar la tradición estable como signo de santidad y fundamento de autoridad, materializados en los principios jurídicos reconocidos por la sabiduría tradicional que viene manifestada a través de los precedentes y la jurisprudencia.²⁰² Weber no vincula la idea de estabilidad al tipo tradicionalista de legitimidad de dominación, sino que admite la mezcla de tipos y la de formas de legitimidad, y así afirma, que en el tipo de dominación “legal”, la creencia misma de la legalidad tiende a condicionarse en forma tradicionalista, de modo que el rompimiento de la tradición o estabilidad lo pondría en peligro, por lo que nos sugiere que hay un instintivo interés humano en la estabilidad o continuidad, opuesto a las modificaciones deliberadas de los esquemas sociales, incluyendo, por supuesto al jurídico.²⁰³

Nos parece indiscutible que la estabilidad debe ser la regla general y el cambio, la excepción. Por otro lado, es también indiscutible que la ley es un producto de los factores sociales que actúan en la comunidad; intereses que muchas veces en aras de la seguridad jurídica, vienen enmascarados de un aparente afán conciliador, que lo único que buscan es la permanencia de las leyes obsoletas para beneficio muy particular.

Contra estas obscuras intenciones nos previene Coing y Spranger. El primero de ellos dice: “*Hay que velar para que la tradición no traiga enquistamiento ni propicie la subordinación a los poderes políticos y sociales, riesgo que se da, pues el derecho necesita del Poder para hacerse efectivo; y dado que en parte se ordena a la seguridad de lo existente, es fácil que la relación Derecho-Poder se invierta, y en vez de ser el Poder el que sirva al derecho, sea éste el que acabe sirviendo a los poderes establecidos*”. El segundo sostiene que: “*El orden, la paz y la seguridad, pueden ser argumentos manipulados en interés de esos poderes*”.²⁰⁴

²⁰⁰ ORTEGA Y GASSET, José; *Una interpretación de la Historia Universal*; 2ª edición, Alianza Editores, Madrid, 1984. p. 67. El autor hace una comparación entre la mentalidad jurídica moderna europea que desde la Revolución francesa vive con una preocupación constante de reforma y cambio, originando una inestabilidad normativa que a su juicio es también fruto de la inestabilidad ideológica; y, en cambio, la vocación de estabilidad que tuvo el derecho romano, el que dejaba pocos huecos a las reformas, y que se dedicaba a llenar lagunas, pero que dejaba las instituciones precedentes inalterables en lo substancial, lo cual, según él, constituía una garantía frente al autoritarismo, generando para el ciudadano una confianza o seguridad en su derecho, que actualmente sólo posee el ciudadano inglés, ya que ahí la doctrina del precedente introduce esa sensación de estabilidad y permanencia.

²⁰¹ WEBER, Max; *Economía y Sociedad*; tr. esp. Medina Echavarría, García Maynez, Roura Parella y Ferrer Mora; 4ª edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1979, pp. 29-30.

²⁰² WEBER, Max; ob. cit., pp. 170-172, 182 y ss y 708 y ss.

²⁰³ WEBER, Max.; ob. cit., p. 212.

²⁰⁴ Citados por MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 177.

Fue justamente la comprobación de que el derecho era instrumento de los poderes dominantes, lo que llevó a Carlos Marx a condenar al derecho calificándolo de “superestructura del orden de la burguesía”. Postura que aún hoy conservan algunos autores al calificarla de “resabio individualista y burgués”.²⁰⁵

Estas preocupaciones, entendemos, han sido el punto de partida del moderno iuspositivismo, que recela ante el iusnaturalismo, así como el arranque de la Teoría Pura del Derecho que trata de conciliar la idea de cambio (producido a través del de normas concretas) con la de la permanencia del ordenamiento en sí, mientras no sean mutados sus principios.

El asunto que nos sigue ocupando es precisamente cómo consensar tradición y progreso y armonizar los criterios subjetivos de sus calificadores. Esta misión debe dejarse a la prudencia. Prudencia a la que bien pueden ayudar las corrientes políticas de derecha e izquierda. Las primeras, para hacer comprender a las segundas el valor intrínseco que las tradiciones tienen para que la ley penetre realmente en el sentimiento popular; y las segundas, para hacer entender a las primeras que tales tradiciones han de desprenderse de las desigualdades impuestas por un pasado regido por fuerzas desiguales y que también para el progreso democrático es necesario una etapa de cambio, sucesivo y por fases, pero profundo.

Pudiera pensarse de inmediato que es en el sistema consuetudinario, como el anglosajón, donde la costumbre se autoadapta por naturaleza a los cambios sociales, con mucha mayor facilidad que en otros sistemas, pues éstos, con su pretensión de certeza, suelen divorciarse de la realidad en un tiempo relativamente corto. Sin embargo, la historia nos muestra que es precisamente en las sociedades regidas por costumbres más o menos “dirigidas”, donde es más cerrada la resistencia a todo cambio, sobre todo si se propone modificar la estructura social, en donde unas están sometidas a otras.²⁰⁶

Por otra parte, parece claro que la tesis de que los jueces anglosajones sólo recogen las costumbres sociales, está en entredicho por la mayoría de la doctrina de esos países, quienes sostienen que el efecto es precisamente al revés, es decir, que las sentencias dieron origen a la costumbre.²⁰⁷ La estabilidad en este tipo de derecho jurisprudencial, es pues, mucho más absoluta y rígida, mucho más inamovible que la nuestra.

De cualquier modo, la aspiración de estabilidad en la legalidad ha tenido reflejo en la propia Constitución de nuestro país, recordándonos dos cosas: la sensibilidad que el Constituyente de 1917 y el Constituyente Permanente tuvo por la seguridad jurídica en general, de la que la estabilidad legal constituyó uno de los principales aspectos. “*El carácter rígido de las normas constitucionales ha introducido en el sistema, un elemento de seguridad y estabilidad. Estas garantías, antes prestadas por el Código Civil, se han*

²⁰⁵ NOVOA MONREAL, Eduardo; ob. cit., pp. 173-176.

²⁰⁶ LAUTMANN, Rüdiger; ob. cit., pp. 103 y 111.

²⁰⁷ *Idem*; p. 100.

transferido del plano de las normas ordinarias al plano de las normas constitucionales".²⁰⁸ Por otro, que justamente la necesidad de estos mecanismos de estabilidad son indicio de una situación crítica para la Constitución, pues significan el reconocimiento de que en su origen, sus principios se vieron sometidos a la más radical confrontación polémica. Por eso, como nos refiere De Vega García: "A diferencia de lo que ocurrió en Europa, donde el constitucionalismo se abrió paso en sociedades divididas en intereses e ideologías dispares, la Constitución americana se crea en un marco social e ideológico homogéneo."²⁰⁹

La Constitución Federal toma cartas en el asunto en dos niveles diferentes: El primero, correspondiente a la legalidad en general. Aquí, la Constitución es rígida tanto para la iniciativa, que sólo está autorizada a tres instituciones políticas: Presidente de la República, Diputados y Senadores, y a las Legislaturas de los Estados (artículo 71), como para el trámite de aprobación (artículo 72) suprimiendo estas posibilidades a los grupos de presión,²¹⁰ logrando así preservar la estabilidad de la legalidad producida a través de las estructuras democráticas del Estado (Cámaras Legislativas).²¹¹ Estas garantías se combinan con la que se establece en el artículo 72, inciso c, de la propia Constitución, que también resguarda aquella estabilidad frente a los excesivos riesgos que ofrecería la frecuente mudanza de predomios de partidos políticos antagónicos, mediante el refuerzo de la mayoría legislativa para la aprobación de leyes, pues se exigen las dos terceras partes del número de votos.

²⁰⁸ IRTI, Natalino; ob. cit., p. 81.

²⁰⁹ DE VEGA GARCÍA, Pdero; ob. cit., p. 291.

²¹⁰ No deja de sorprender que en un rompimiento material, más que formal, pues la Constitución Federal es clara, la Comisión Nacional de Derechos Humanos informó el día 6 de octubre de 1997 que había enviado a las legislaturas de todos los Estados de la República una propuesta de reforma para realizar adecuaciones a las leyes, locales y federales, a fin de apoyar a las mujeres y a los niños. Esta propuesta tiene como propósito adecuar las leyes mexicanas con las convenciones internacionales para eliminar toda forma de discriminación de la mujer y favorecer la convención sobre los derechos del niño. (*El Financiero*; Diario, México, p. 70).

Formalmente dijimos, sólo el Presidente, los diputados y senadores y las legislaturas pueden enviar propuestas, y a nivel local los Gobernadores, los diputados y los Ayuntamientos, pero en la realidad, también tenemos que la Comisión Nacional de Derechos Humanos se ha arrogado esta facultad, que ciertamente tiene peso, pues en la misma nota periodística se asegura que la Legislatura del Estado de Oaxaca ya había adoptado tal "propuesta". No habría de esta manera ningún inconveniente para que la propia Comisión Nacional de Derechos Humanos enviara propuestas de ley de tipo fiscal, si bien no para proponer la creación de diversos gravámenes, si para realizar observaciones sobre la posible violación de los Derechos Humanos tanto en el procedimiento de imposición como en el gravamen mismo.

²¹¹ Será un hecho que a partir de la nueva conformación de la Cámara de Diputados, harán su aparición nuevos actores en el juego político. Si antes los grupos de interés del sistema político (empresarios, sindicatos, organismos civiles, etc.) buscaban acercarse al ejecutivo, mediante financiamientos subrepticios a su partido, con el arribo de la pluralidad política, esos actores tratarán de buscar nuevas vías de negociación en la Cámara de Diputados.

La incipiente práctica, denominada en Estados Unidos bajo el nombre de *cabildeo* (*lobbyng*), representa un potencial riesgo para la probidad de los Diputados; ya que, debido a la falta de reglamentación, la legislatura podría acabar supeditada a los intereses del capital privado.

Este empuje por abrir en la Constitución Federal nuevos cauces de participación no sólo se manifiestan en los grupos de presión externos al Poder, sino dentro del mismo Poder. Así por ejemplo, en recientes declaraciones de la Ministra de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Olga María Sánchez Cordero, sentenció que ya era hora de que la Suprema Corte pueda tener la misma capacidad que el poder ejecutivo para mandar iniciativas de ley al Congreso, así sea exclusivamente sobre las que le atañen directamente. (*El Financiero*; Diario; México, octubre 24 de 1997).

El segundo nivel alude a la propia legalidad constitucional, que es regulada con cuidadosa delimitación por el artículo 135, por virtud del cual se exige ya no sólo las dos terceras partes de los votos del Congreso de la Unión, sino que además se exige la aprobación de la mayoría de los Congresos Locales. Cierra esta estabilidad el artículo 136, relativo a la inviolabilidad de la Constitución, que impide la reforma constitucional en tiempo de guerra, revuelta o rebelión.

VII.- LA NUEVA LEGALIDAD CONSTITUCIONAL.

La Constitución Federal ha dado rango supremo al principio de legalidad, formulado en términos generales como uno de los principios básicos del ordenamiento en los artículos 14 y 16 constitucional.

Aparte de esta proclamación general, la Constitución ha precisado luego dicho principio de legalidad en varias aplicaciones específicas (legalidad tributaria, artículo 31, fracción IV; legalidad penal, artículo 14, tercer párrafo; legalidad en las actuaciones judiciales, artículo 17; defensa de la legalidad por parte del Ministerio Público, artículo 102; sin menoscabo de toda la serie de reservas de ley o remisiones a la ley que la Constitución contiene en una buena parte de su articulado). A pesar de ello, parece claro que *"el principio de legalidad no puede quedar plenamente expresado en una única norma constitucional por cuanto domina todo el ordenamiento jurídico, de cuya coherencia interna es factor decisivo"*.²¹²

Pues bien, ¿qué debemos entender por el genérico principio de legalidad garantizado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal?. Parece claro que el Constituyente aludió con esta fórmula al Sistema de Estado de Derecho. Ese Estado de Derecho, no es otra cosa que el imperio de la ley, la convivencia dentro de las leyes, pero no cualquier ley, sino sólo de aquellas que se produzcan dentro de la Constitución y con protección plena de las garantías individuales, con lo cual se apela también al sentido ético de la ley y la Constitución. *"Sólo se cumple el imperio del derecho cuando se obtiene un general y razonable acatamiento del sistema normativo, al tiempo que la acción de las normas jurídicas, garantizando la libertad, conduce hacia más elevados niveles de justicia"*.²¹³

Del contenido del artículo 14, cuarto párrafo y 16, en su primer párrafo, a primera vista parece ser que la propia Carta Fundamental fuerza a un positivismo jurídico estricto, esto es, impone al intérprete la necesidad de buscar todo el derecho en las palabras de la ley y sólo en ellas. Sin embargo, si bien se observa, tendremos que las autoridades no sólo están obligadas al cumplimiento de la ley, sino también al derecho en su conjunto. Esta conclusión podemos obtenerla no de los artículos citados, sino de otros diversos de la propia Constitución.

²¹² MOLES CAUBET, Antonio; "El Principio de Legalidad y sus Implicaciones" en *Revista de la Facultad de Derecho*: N° 50; Caracas, diciembre, 1971, p.73.

²¹³ JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino; "Reflexiones sobre el Imperio del Derecho" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*, N° 2, vol. IV; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963, p. 303.

En efecto, el artículo 103 lleva implícito el principio del sometimiento del legislador a la propia Constitución. Por su parte, el artículo 113 alude a la obligación de los servidores públicos por salvaguardar la legalidad. Este sometimiento, entendemos, no sólo es un sometimiento a las normas constitucionales formales, es decir, aquéllas que fijan la formación de las Cámaras, el procedimiento legislativo o administrativo, sino que es, sobre todo, un sometimiento al sistema de valores materiales y garantías individuales de la propia Constitución, pues de lo contrario llegaríamos al absurdo de afirmar junto con Molière que *“más valía que se muriera el enfermo antes que curarlo contra las reglas del arte o preceptos hipocráticos”*,²¹⁴ o que también *“no estamos obligados a tratar a la gente sino según las fórmulas”*.²¹⁵

Nuestra Constitución contiene, en efecto, una parte dogmática especialmente explícita, de manera particular en cuanto a principios básicos (Título Primero), parte dogmática que es además, dentro de su propio sistema, la que predomina entre todo su contenido, como se puede demostrar por la enérgica protección que se formula a través del juicio de amparo.

Ahora bien, esos principios básicos y esos derechos fundamentales son precisamente valores y además valores “abiertos”. La Suprema Corte así lo ha entendido en varias ocasiones, como se puede apreciar en las siguientes tesis:

“INTERPRETACIÓN DE NORMAS CONSTITUCIONALES Y DE NORMAS LEGALES. SUS DIFERENCIAS. *El exacto cumplimiento de la Constitución sólo puede lograrse si su intérprete, liberándose de las ataduras de quienes se encargan simplemente de aplicar los textos legales (expresión positivizada del derecho), entiende que su función no se agota en la mera subsunción automática del supuesto de hecho al texto normativo, ni tampoco queda encerrado en un positivismo formalizado superado muchas décadas atrás, sino que comprende básicamente una labor de creación del derecho en la búsqueda de la efectiva realización de los valores supremos de justicia. Es precisamente en el campo de las normas constitucionales, las que difieren esencialmente de las restantes que conforman un sistema jurídico determinado, en razón no únicamente de su jerarquía suprema, sino de sus contenidos, las que se inspiran rigurosamente en fenómenos sociales y políticos preexistentes de gran entidad para la conformación de la realidad jurídica en que se halla un pueblo determinado, que la jurisprudencia —pasada la época del legalismo—, se ha convertido en una fuente del derecho que, aunque subordinada a la ley que le otorga eficacia normativa, se remonta más allá de ella cuando el lenguaje utilizado por el constituyente (al fin y al cabo una obra inacabada por naturaleza) exige una recreación por la vía de la interpretación, para el efecto de ajustarla a las exigencias impuestas por su conveniente aplicación. Así, el intérprete de la Constitución en el trance de aplicarla, tiene por misión esencial magnificar los valores y principios inmanentes en la naturaleza de las instituciones, convirtiendo a la norma escrita en una expresión del derecho vivo, el derecho eficaz que resulta no sólo de la reconstrucción del pensamiento y voluntad que yace en el fondo de la ley escrita (a través de los métodos clásicos de orden gramatical,*

²¹⁴ Citado por AYARRAGARAY, Carlos A.; “La Corte Suprema de Justicia de la Nación” en *La Ley*; Año XXXIII; Buenos Aires, 17 de Julio de 1969, p. 1.

²¹⁵ Molière; “El enfermo imaginario” en *Comedias*; Porrúa, 1ª edición en la colección Sepan Cuantos.; México, 1995, p. 137.

lógico, histórico o sistemático), sino también de la búsqueda del fin que debe perseguir la norma para la consecución de los postulados fundamentales del derecho".²¹⁶

*"GARANTÍAS INDIVIDUALES. ALCANCES DE LAS.- Las garantías constitucionales no deben tomarse como un catálogo rígido, invariante y limitativo de derecho concedido a los gobernados, que deban interpretarse por los tribunales de amparo en forma rigorista, porque ello desvirtuaría la esencia misma de dichas garantías. Más bien debe estimarse que se trata de principios o lineamientos vivos y sujetos a la evolución de las necesidades sociales, dentro del espíritu que animó al constituyente al establecerlos. De lo contrario se desvirtuaría la función esencial de las garantías constitucionales y del juicio de amparo, al entenderlas y aplicarlas en forma que hiciera sentir opresión a los gobernados y limitación en la defensa de sus derechos, en vez de hacer sentir el ambiente de derecho y libertad que con dichas garantías se pretendió establecer en el país. No sería posible aplicar en la actual complejidad política, económica y social de un medio cambiante, rigorismos literales de normas que contienen principios e ideas generales, pero que no pudieron siempre prever necesariamente las consecuencias de dichos principios".*²¹⁷

Las tesis hablan en forma explícita de la Constitución como un sistema de valores y de valores por cierto normativos y no meramente ornamentales o retóricos. Esos valores, por cierto, como acertadamente lo dice López Calera, "no son valores preconstitucionales o supraconstitucionales de clara fundamentación iusnaturalista, aunque tampoco puede negarse esta tesis, sino la expresión de una voluntad mayoritaria. El reconocer estos valores, implica a su vez reconocer otro valor superior que marca la propia Constitución: la soberanía popular".²¹⁸

Del mismo modo que el legislador, y tal vez con mayor energía, los tribunales están sometidos a la Constitución y, por tanto, a ese mismo sistema de valores materiales. Y no sólo eso, sino que tal obligación se impone a las propias leyes, porque la Constitución, además de sobreponerse a las leyes mismas, éstas han de interpretarse de conformidad con la Constitución. Esto quiere decir al mismo tiempo, que las leyes han de ser entendidas dentro de ese sistema, pues de no ser así serían inválidas. De este modo todo el sistema jurídico está también orientado por esos valores. De esto tenemos, como lo dice Enterría, que "un sistema jurídico ordenado por valores superiores abiertos será cualquier cosa menos positivista. Hay aquí la aplicación más clara de una "jurisprudencia de valores", que ve a las normas, una por una y todas ellas, no como sistemas formales cerrados y autosuficientes, sino como portadores de valores de una justicia superior, que domina su sentido y presiden toda su aplicación".²¹⁹

²¹⁶ Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Tomo III, Segunda Parte-1, p. 419. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

²¹⁷ Amparo 597/73, CANACINTRA, Resolución de 11 de febrero de 1974, Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa, Vol. 62, Sexta Parte, p. 39.

²¹⁸ LÓPEZ CALERA, Nicolás; "Reflexiones Filosófico-Jurídicas sobre el Principio de Legalidad, la Soberanía y el Estado de Derecho en la Constitución Española de 1978" en *Estudios Doctrinales*; N° 69; Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM, México, 1982, pp. 165-166.

²¹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; "Principio de Legalidad, Estado Material de Derecho y Facultades Interpretativas y Constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución"; en *Revista Española de Derecho Constitucional*; Año 4, N° 10, Centro de Estudios Constitucionales, enero-abril, 1984, p. 16.

Esto no representa una conclusión meramente deductiva, sino producto de la experiencia. Donde opera una justicia constitucional real y efectiva, que asegure la primacía de la Constitución, ésta deja de ser vista como una simple articulación formal de poderes, para comprenderse como la luz de todos los valores materiales de todo el sistema jurídico, lo que convierte al Estado puramente legal en un Estado ordenado por los principios básicos constitucionales (garantías individuales, en primer lugar) que impiden todo intento de reducir la interpretación legal en un formalismo, es decir, *“superar en lo posible todo el formalismo de que se ha visto rodeado el concepto y la realización del Estado de Derecho”*.²²⁰

Lo dice en estos términos De Vega García: *“Defender la pura semántica constitucional terminaría siendo entonces, a nivel político, la más vituperable traición a los valores del constitucionalismo auténtico y, a nivel científico, la negación más rotunda de las funciones primordiales que la jurisdicción constitucional está llamada a desempeñar”*.²²¹

Pero hay otra razón para considerar que la Constitución Mexicana excluye cualquier positivismo legalista de su contenido. Esa razón puede hallarse en el artículo 17, en el sentido de que toda persona tiene el derecho a que se le administre justicia y no sólo a que se aplique la ley. Justicia en un sentido amplio, que incluye, de principio y sobre cualquier otra disposición, el respeto a las garantías individuales o valores constitucionales. Administrar la justicia no es, pues, con toda claridad para la Constitución, un juego formal que el juez deba resolver mediante la subsunción de la conducta a la regla escrita, sino es un intento de hacer pasar el valor de la justicia en el proceso de aplicación legal.

Esto se entiende mejor si aceptamos que la justicia, formalizada en parte dentro de las leyes, se origina en la conciencia social, en el pueblo, que son la razón de la Constitución y el derecho. Éste, o sea, el pueblo, no es para el derecho, el conjunto de destinatarios pasivos de sus normas, sino que está en su mismo origen. Pero esto no implica que la Constitución nos responda dónde hallar esa justicia, incluso sería absurdo que lo hiciera. Lo que los jueces deben hacer es aplicar una estricta técnica jurídica que no es precisamente una técnica positivista. No se trata de que el juez se libere de la ley, porque esto rompería contra el principio de legalidad. Tampoco queremos significar que esta invocación a la justicia implica un llamado a la “justicia del caso concreto”, pues atentariamos contra el principio de igualdad que también se consagra en la propia Constitución. En suma, no se trata de apelar a un impreciso sentimiento de lo justo, porque, en primer lugar, si ese sentimiento fuese subjetivo de cada intérprete, se rompería de nuevo la generalidad del derecho, y por otro lado, porque si alguna objetividad ha alcanzado la técnica jurídica a lo largo de la historia, es precisamente la de ser una técnica precisa y más segura que cualquier valoración moral.

El juez debe pues, “construir en derecho” todas las normas antes de proceder a su aplicación. Es decir, reducir la ley al derecho para alcanzar soluciones justas. Una de las formas más satisfactorias es aplicar los principios generales del derecho, como veremos

²²⁰ LÓPEZ CALERA; ob. cit., p. 166.

²²¹ DE VEGA GARCÍA, Pedro; ob. cit., p. 285.

en capítulo aparte. Si no fuese así, no podríamos entender los valores y garantías individuales consagradas en la Constitución. Debemos aceptar que el verdadero fin de toda esta estructura de valores constitucional es implantar el derecho justo; y el principio de legalidad y la ley, son sólo sus instrumentos, indispensables por cierto, pero como tales operadores, su función está subordinada a la finalidad. De no entenderlo así, aquellas garantías individuales no reguladas, dejarían su suerte a la oportunidad o conveniencia del legislador, haciéndolas prácticamente nugatorias.

El derecho pues, es algo más que mera forma, comprende principios fundamentales positivados, a los cuales, todos, y también el Estado mismo, están sometidos; y el Estado de Derecho, para la Constitución, es más que el propio principio de legalidad; es ante todo una proclama de valores. La Constitución, lejos de obligar a un positivismo legalista, fuerza a funcionalizar la ley hacia la justicia. Todo lo antes dicho nos orilla a la conclusión de que la propia Constitución, no impone un seco positivismo legalista en sus artículos 14 y 16, sino en una legalidad tendiente a convertirse en derecho, en un sentido amplio; derecho material, por cierto.

Esto significa otorgar un papel mucho más relevante del que hasta hoy han tenido los jueces. Un Estado de Derecho (material), sin un aparato judicial capaz de concretizar esa justicia, sería una burla. Por desgracia, aún no está plenamente entendido esto, ni la mayoría de nuestros tribunales han dejado de ser meros aplicadores mecánicos y rutinarios de las leyes, entendidas como simples reglas externas. Es previsible y deseable por supuesto, que nuestros tribunales evolucionen hacia la apreciación de los verdaderos valores constitucionales, dejando atrás el procedimentalismo y el leguleyismo a que han solido tender con demasiada frecuencia (procedimentalismo y leguleyismo que no son sino la típica huida de la responsabilidad de toda burocracia. Es una manifestación característica de la mutiladora degradación de la justicia en burocracia). Ojalá los criterios antes citados sean el preámbulo de una nueva luz interpretativa de nuestra Suprema Corte de Justicia y de otros tribunales.

En mérito a la seguridad jurídica, más valor tiene, apartarse desde ahora del criterio de que la ley es fuente de toda seguridad, cuando a esta ley no se le conecta con los valores materiales que nuestra Constitución proclama. Esto es, si antes se decía que el respeto a la ley significaba la plena seguridad jurídica, entendemos que ahora, no sólo eso es incorrecto y hasta peligroso, sino que para lograr esta plena seguridad jurídica, la ley ha de pasar por el prisma de los valores materiales que nuestra Carta Fundamental estatuye. La seguridad jurídica que la ley se supone otorgaba ha de dar paso a la verdadera y plena seguridad apoyada en valores. Si fuera cierto el postulado de que lo justo es lo que la ley establece, no sólo habríamos estancado nuestra legalidad-seguridad, sino que habríamos retrocedido varias décadas. Estas teorías "puras del derecho" no pueden ni deben ya tener cabida en nuestros tribunales. El culto a la forma ha de ceder ante la exigencia social de mayor seguridad jurídica.

Pero entiéndase bien que no se trata de un regreso al iusnaturalismo sin más ni más por el fracaso del actual positivismo legalista en el que nos encontramos,²²² sino

²²² No debo argumentar demasiado para demostrar este aserto. Es un hecho conocido que el sistema jurídico actual, resulta insuficiente para otorgar una plena seguridad jurídica. Es verdad que es hasta hoy el mejor que tenemos, pero también lo es que no es precisamente el deseable. A lo que aspiramos todos los mexicanos es una justicia igual. Ésta

volver la vista hacia los postulados que la Constitución tiene y siempre ha tenido. Después de un análisis a la estrecha relación legalidad-seguridad, con ánimo de tener un panorama general de la seguridad jurídica, podremos señalar las relaciones entre la seguridad jurídica y su eficacia, pues "las leyes deben aplicarse y no sólo existir",²²³ es decir, revisaremos las relaciones con la dogmática, el lenguaje, la publicidad, la informática y la justicia, para determinar si la seguridad jurídica constituye un valor o un principio, las modernas perspectivas de la seguridad jurídica y la actual crisis de la seguridad jurídica.

VIII.- DOGMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

La cuestión debe plantearse en los términos siguientes: ¿Contribuye la dogmática jurídica, con sus análisis permanentes a que en el ordenamiento legal reine la seguridad jurídica o por el contrario, provoca su debilitamiento?. Asimismo, asumiendo que la respuesta fuese afirmativa, en el sentido de que jueces y legisladores se apoyaran en la dogmática para materializar sus intenciones ¿todavía entonces, puede considerarse a ésta como una fuerza legítima creadora del derecho que llegue a influir en la seguridad?.

Tenemos que contestar a ambas que sí. Es indudable que la multiplicación de leyes, especialmente aquéllas muy técnicas, oscuras y abundantes, no pueden ser asequibles si no es precisamente a través de la dogmática y esto naturalmente supone para el ciudadano un factor importante de recuperación de seguridad, por sus posibilidades clarificadoras e informadoras, e incluso por su potencialidad controladora, a través de la crítica del riesgo de arbitrariedad del legislador y juzgador.

Recordamos que alguna vez en una clase con el Doctor Eduardo Johnson Okuysen, éste nos comentaba acerca de las graves injusticias que se cometen en nuestro sistema judicial penal, por lo cual le pregunté que ¿cuál sería el papel de nosotros como abogados?. Supuse que disertaría sobre la ética, la moralidad de los funcionarios públicos o algo parecido, pero sólo se concretó a decirme: "Escribir y seguir escribiendo sobre ello, denunciar y seguir denunciando esos atropellos hasta que ya no se den más". Por esa razón creímos necesario incluir a la dogmática como un factor más de la seguridad jurídica.

sólo se lograra cuando la ley, como instrumento primario, respete los valores que la Constitución establece. Hasta hoy, ciertamente es la Suprema Corte quien dice qué valores son los que la Constitución contiene, pero insisto en que mientras esta instancia judicial no se democratice también y cumpla su obligación constitucional, sus resoluciones seguirán dictados distintos a esos valores reales de nuestra Carta Fundamental. El *dura lex, sed lex* ha de dar paso a una mejor justicia. Nuestra posición de juristas, paradójicamente, ofusca nuestra visión social de la vida. Creemos poseer la seguridad jurídica en la ley, pero no hemos logrado hacer eco en la comunidad; quien nos ve, lo hace con recelo. Nos califica, y con justa razón, de meros aplicadores mecánicos de la ley, insensibles ante los dramas sociales. Estoy convencido de que la Constitución no hace de la forma su único y privilegiado instrumento de la seguridad. Antes que él están los valores que encierra. No creo que el juicio de amparo que la Constitución establecía originalmente como garantía de protección de las garantías individuales, haya deseado desechar o sobreseer las demandas por razones absurdas fincadas en formalismos en aras de la "seguridad jurídica". Esas fueron invenciones de la burocracia judicial.

²²³ BÁEZ FINOL, Vicencio; "La Seguridad Jurídica en Venezuela. Los Hechos Causas que en Venezuela afectan la Seguridad Jurídica" en *Actas Procesales de Derecho Vivo*: Núms. 61-63, Vol. XXI; Editorial Universidad de Valparaíso, 1977, p. 85.

Ya Luhmann había advertido que la dogmática “no está para servirse a sí misma, sino para servir a la aplicación del derecho”.²²⁴ Enunciado que sirve a nuestros propósitos para señalar que el servicio que presta la dogmática al derecho se da utilizando el conocimiento jurídico adquirido por su información del pasado, para promover y orientar resultados sociales del futuro. Los jueces, aun con sus limitaciones sociales y bajo los riesgos políticos, pueden asumir su alta responsabilidad de formar reglas o dar pie a los principios generales del derecho, gracias al apoyo doctrinario, que ha sido capaz de transformar lo ininteligible en algo digerible.²²⁵

En otro sentido, es innegable que la dogmática también funciona como medio para resolver los casos difíciles, que precisamente constituyen un gran problema de certeza, y así no resulta sorprendente analizar, que si bien la ley y las propias resoluciones de los tribunales no pueden fundarse en la doctrina, regularmente suele utilizarse ésta como apoyo ilustrativo, que enmascaradamente en realidad es un fundamento.

Una de las funciones esenciales de la dogmática jurídica también es el que a través de ella, la sociedad logra cierto grado de adhesión al derecho positivo. Es decir, éste se sirve de los científicos del derecho para que la comunidad acepte el derecho existente.²²⁶

La dogmática funciona asimismo, como sistematizadora del conocimiento jurídico ya creado, así como para brindar a los jueces soluciones más coherentes, completas, técnicamente precisas y axiológicamente adecuadas, facilitándoles la interpretación legislativa y evitando de ese modo, el riesgo de discrecionalidad, por falta de una guía. Es innegable el influjo que sobre la jurisprudencia tienen los juristas de prestigio científico, lo cual lleva tanto a los tribunales como a los litigantes a su cita como fundamento de sus alegatos.

Estas opiniones, cuando además de fundantes por sí mismas, vienen reforzadas por un apoyo político, como cuando los abogados se reúnen en colegios, indudablemente que tienen un peso específico: llevan implícita la *communis opinio doctorum*.

Por otro lado, es cierto que la riqueza de opciones razonables, lleva necesariamente determinado grado de incertidumbre, pero al propio tiempo al profundizarse el conocimiento, otorga una mayor seguridad por la presunción de mayor racionalidad en el resultado científico obtenido. Es decir, a la larga, la dogmática es causa de seguridad. Es claro, abundando en este punto, que al percatarse de un problema, los

²²⁴ LUHMANN, N.; *Sistema Jurídico y dogmática jurídica*; tr. Ignacio de Otto Pardo; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, p. 27

²²⁵ Al respecto Nino, nos dice: “Es importante destacar el papel del dogmático como guía de la actividad judicial. El jurista dogmático no tiene como función central describir y predecir los fallos judiciales, sino indicar a los órganos jurisdiccionales cuál es la solución correcta para un caso genérico. . .cualquier dogmático se levantaría afirmando que no le interesa lo que los jueces van a decidir, sino cómo debe decidir”. (NINO, Carlos Santiago; ob. cit., p. 31).

²²⁶ Los juristas sin duda alguna realizan una función social importante en este sentido, pues con sus comentarios, suelen inclinar la opinión social hacia la aceptación de las normas jurídicas. Esto se debe, en principio al supuesto, poco creíble, de que el orden legal recoge las valoraciones comunitarias, por lo que no hay teóricamente ningún inconveniente en adherirse a tal orden.

teóricos del derecho primero lo analizan a través de cualquiera de los métodos lógicos aristotélicos y este análisis suele presentar un cierto grado de confusión, pues logran desmenuzar en todas las partes posibles el asunto y por esa razón puede pensarse en un primer momento, que crean más incertidumbre de la que se proponen remediar; sin embargo, al realizar la síntesis de sus estudios, al confirmar sus hipótesis, logran fundir lo disperso del trabajo inicial y así, dan mayor certidumbre al derecho.

Este proceso analítico-sintético no sólo se presenta en cada uno de los dogmáticos, sino en todos en su conjunto y en todos los problemas que se plantean. Es decir, el problema no se resuelve de inmediato, sino que toma tiempo, algunas veces mucho más de lo que se supone, para ser analizado, y ya reconocidas sus partes, un tiempo igual o mayor, sintetizarlo. La función de cada uno de ellos se maximiza en el conjunto, pues si bien alguno habrá encontrado una respuesta satisfactoria, ésta no lo será para otro, quien ofrecerá la antítesis y así todo un proceso dialéctico, hasta construir toda una teoría que se consolida. Teoría que tiene un peso indudable en la construcción y aplicación del derecho. *"Pero esta función no sólo se ejerce en los casos de lagunas normativas, de contradicciones entre normas o de indeterminación semántica de las mismas, sino incluso, en supuestos en los cuales hay una solución definida y precisa, pero que contradice postulados valorativos aceptados".*²²⁷

Otro de los riesgos de la dogmática y que debemos reconocer aquí, es el "movimiento pendular" de las teorías. En efecto, tan luego se asienta una teoría en la historia jurídica, cuando ya aparece su contraria, la que después suelen adoptar todos los teóricos y, rechazando aquélla, se arrojan en la nueva tendencia que llegará posiblemente a consolidarse. Casos concretos podemos hallarlos con las corrientes positivistas, iusnaturalistas y eclécticas que en diferentes épocas adoptaron los juristas para solucionar sus problemas.

Debemos convenir en que cuanto menos desarrollada está una dogmática, más imprevisible es la decisión de los tribunales (por supuesto nos referimos al caso de que el juez conozca esa dogmática. Cuando no conoce ni siquiera esta dogmática, nos encontramos ante el mayor grado de incertidumbre y arbitrariedad, pues al juez le falta un Norte, en que fundar sus sentencias) y más depende de factores incontrolables y del azar, la condena o absolución (la "justicia del volado" dice Góngora Pimentel)²²⁸. Además, donde no existe dogmática, los supuestos dudosos son resueltos de caso en caso sin conexión alguna, incluso contradictoriamente, sin que nadie pueda decir de antemano cuál es el tratamiento jurídico que va a recibir.

La dogmática pues, se opone a la inseguridad que crea la ambigüedad del lenguaje legal. Construye criterios racionales que introduce en una teoría para resolver casos dudosos. La seguridad que ofrece la dogmática no es en absoluto literal, sino racional como ya dijimos. Es más, se alejan de la letra para ahondar en su esencia. En la medida en que la dogmática se desarrolla, el abanico de posibles soluciones se amplía. El

²²⁷ NINO, Carlos Santiago; ob. cit., p. 33.

²²⁸ Nos dice el maestro que la resolución de un asunto muchas veces depende del turno en la oficialía de partes de los tribunales colegiados, pues sucede que algún tribunal mantiene un criterio y su vecino otro totalmente opuesto, lo cual es muy cierto. GONGORA PIMENTEL, Genaro; *La Suspensión en Materia Administrativa*; 2ª edición, Porrúa, México, 1993, p. 177.

juez tiene de entre varias opciones, la que considere más razonable para aplicarla al caso concreto. Si no existiera la dogmática o ésta fuera muy débil o desconocida, el criterio de interpretación literal sería el único y la ley escrita no podría ser corregida aunque condujera a serios absurdos. Por eso, si pudiéramos pesar a la dogmática con la balanza de la seguridad, diríamos que son más las seguridades que otorga que las inseguridades que pudiera introducir. Pero tal vez hablar de inseguridades que la dogmática introduce en el derecho sería aventurado e incluso sin apoyo alguno, más bien podríamos decir que introduce "inquietudes". Y las inquietudes verdaderas y bien fundadas derivan necesariamente hacia la ciencia, y toda ciencia, como tal, es seguridad.

No en vano todos los tratadistas de nuestro país apuestan a que la doctrina, sin ser fuente formal del derecho, constituye sin lugar a dudas una de las fuentes más importantes en la elaboración y construcción del derecho.²²⁹ Por eso no sorprende que Rüdiger haya afirmado que *"menos espectacular, aunque no por eso menos efectiva, es la tendencia de la dogmática jurídica a intervenir de facto en la creación del derecho. Muchos científicos del derecho, bajo el manto de descubrir e interpretar normas existentes, tratan de imponer las normas que ellos mismos aceptan. Esto puede verse claramente en la ya mencionada praxis de la interpretación, que muchas veces significa una modificación de la ley y un estímulo para que los tribunales de justicia hagan lo mismo. De una manera aún más confusa, pero con el mismo efecto, procede la dogmática cuando recurre a figuras conceptuales, tales como la naturaleza de las cosas que no están exactamente precisadas, y que, por consiguiente admiten las más diferentes consecuencias. El lenguaje de los juristas oculta y disimula, en gran medida, a través de la invocación a criterios supuestamente objetivos, la actividad de creación del derecho que realiza el juez. Estamos aquí, frente a un ejemplo clásico de la formación de una ideología profesional"*.²³⁰

Sin embargo, creo que la mejor aportación de la dogmática a la seguridad jurídica es sin duda el *"destilar los criterios que permitan sintetizar los valores que gradualmente vayan resolviendo a favor de la seguridad, como exigencia de justicia, la tensión que existe entre esta acepción de la seguridad y la que se limita a entenderla como simple previsión. Lo cual supone asignar a la dogmática un papel instrumental clave en la realización última de la seguridad jurídica"*.²³¹

IX.- EL LENGUAJE Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.

El derecho sólo se manifiesta a través del lenguaje, al grado de que podríamos afirmar que *"el derecho es lenguaje"*.²³² esto es tan cierto que ni aún los curiosos ejemplos

²²⁹ Circunscribiéndonos exclusivamente a la materia tributaria, diremos que los autores que sostienen este criterio son ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo; *Derecho fiscal*; Themis, 10ª edición, México, 1995, p. 71; DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 16ª edición, Porrúa, México, 1990, p. 53.; MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición, Universidad de San Luis Potosí, México, 1977, p. 61.

²³⁰ LAUTMANN, Rüdiger; ob. cit., p. 46.

²³¹ MEZQUITA DEL CACHO; ob. cit., p. 60.

²³² BOBBIO, Norberto, citado por PAGANO, Rodolfo; *La Técnica Legislativa y los Sistemas de Informática Jurídica. Informática y Derecho. Aportes de Doctrina Internacional*; Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 80

de ciertas expresiones "no lingüísticas",²³³ dejan de estar respaldadas por la literatura de las leyes. Y tampoco es menos cierto que, "por más que a veces los renglones se tuerzan, este lenguaje vive, como todos, de una pretensión de inteligibilidad".²³⁴

"Si algo importante y destacado existe en las normas jurídicas, esto es seguramente el lenguaje con el que se expresan, porque su apreciación y significado traen consigo relevantes consecuencias para normas de la conducta social en cierto sentido valioso".²³⁵

Sin embargo, "esta comprensión no es una ley física de expresión exacta, sino un principio comunicativo de la cultura, susceptible de diversos grados de realización y asimilación; de diversos niveles entre sujeto y objeto".²³⁶ Y cuando se trata del lenguaje jurídico el asunto se diversifica pues "el jurista no puede evitar las cuestiones semánticas: las operaciones realizadas por el jurista atañen al lenguaje, y a cada paso él debe determinar y forjar significados, reconocer, construir o reconstruir relaciones semánticas, sintácticas y pragmáticas".²³⁷ Por eso podemos plantear la necesidad de un buen lenguaje legal, a fin de fijar un ideal normativo y aceptar que actualmente la práctica de este lenguaje no satisface adecuadamente esta aspiración.

Creemos que el derecho mismo y más concretamente, la Constitución Federal, amparan esta pretensión en cuatro niveles diferentes:

1.- El Estado Mexicano es un Estado republicano y democrático (artículos 3º, fracción II, inciso a, y 40) y con esta expresión se significa que la ley es expresión de la voluntad popular, por lo que debemos admitir en pura lógica que ha de estar expresada en la forma más inteligible para todos. Pero esto no significa que su opuesta sea válida, es decir que si la ley no tiene esta característica, el Estado es antidemocrático. Lo que se busca es que el Estado democrático no pueda romper con la inteligibilidad de las reglas jurídicas, lo que sí pueden hacer los Estados autoritarios.

2.- El artículo 3º, fracción II, inciso b) de la misma Constitución, exige que la educación sea nacional y que procure la cultura, e incluso en el artículo 4º se protegen las lenguas y la diversidad cultural de la Nación mexicana,²³⁸ por lo que podemos decir que

²³³ Se me ha ocurrido pensar en los llamados "semáforos fiscales" en materia aduanera.

²³⁴ ABRIL, Gonzalo y PRIETO DE PEDRO, Jesús; *Reflexiones y propuestas para la modernización del lenguaje jurídico-administrativo castellano*; en la obra *Lenguas, Lenguaje y Derecho*; 1ª edición, Servicios de Publicaciones de la Universidad Nacional de Educación a distancia, Civitas, España, 1991, p. 145.

²³⁵ ROJAS ROLDAN, Abelardo; "El Lenguaje y los Conceptos del Derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 193-194, Tomo XLIV, UNAM, México, enero-abril, 1984, p. 183.

²³⁶ PRIETO DE PEDRO, Jesús; *Lenguas, Lenguaje y Derecho*; 1ª edición; Civitas, Madrid, 1991, p. 145.

²³⁷ SCARPELLI, citado por ITURRALDE SESMA, Victoria; *Lenguaje Legal y Sistema Jurídico, cuestiones relativas a la aplicación de la ley*; Tecnos, Madrid, 1989, p. 29.

²³⁸ Sobre este específico punto resultan importantes las palabras del Doctor Ordoñez, quien dice: "La defensa del idioma, constituye la defensa de un pilar étnico, sobre el particular se hace menester -insistimos- su oficialización y su desarrollo en todos los ámbitos". En otro lado apunta: "...el derecho al idioma de los pueblos indios, responde a una importancia no sólo valorativa, sino también a su peso específico en términos demográficos...". Según datos proporcionados por él mismo, en México existen 56 lenguas precolombinas y cerca del 15% de la población total es indígena. (ORDÓÑEZ CIFUENTES, José Emilio Rolando; "El Idioma, un Derecho Étnico Específico" en *Revista de*

México es también un *Estado de cultura*, lo que implica el reconocimiento de que el lenguaje, como expresión cultural, está garantizado y a cuya promoción ha de contribuir positivamente; por lo que cuando lo utilizan los poderes públicos en la producción de textos legales, debe emplearse en forma correcta. En suma, en el empleo de la lengua, los poderes públicos no pueden permanecer ajenos a la corrección lingüística: el Estado de cultura tiene un compromiso claro de respeto en la emisión de sus propios actos de lenguaje —y en particular, en la redacción de las normas jurídicas— a las reglas de la gramática, columna vertebral de toda lengua.

3.- El artículo 6º constitucional alude a que *el derecho a la información será garantizado por el Estado*. Si el lenguaje sólo se manifiesta a través de algún medio informático, lógico es suponer que el Estado Mexicano está obligado a procurar que la información que se difunda sea clara, veraz, objetiva, imparcial, completa y tendiente a la superación cultural e intelectual del pueblo. *“El derecho a la información se presenta hoy como un derecho típico de la sociedad tecnológica, cuyo sistema nervioso está constituido por los medios de comunicación de masas, en su doble aspecto de derecho a informar y a ser informado. Este aspecto dual del derecho adquirió su importante significado porque la comunicación humana ha alcanzado su cuarta fase de desarrollo, que dio origen al sector cuaternario de la economía: el sector de la información, que se añade a los tres anteriores (agricultura, industria y servicios)”*.²³⁹

4.- Finalmente creemos que el artículo 14 y 16 al prever la garantía de seguridad jurídica, también lleva implícita la exigencia de la claridad de las normas, pero parece que mayor rigor se exige para su certeza. *“Y claridad y certeza evocan ideas afines, pero no son exactamente la misma cosa. La certeza es más bien precisión. Y la precisión, claridad técnica. Ésta es la combinación. Es decir, la expresión del derecho —saber y experiencia lentamente labrados a través del tiempo— no pueden renunciar a este acervo conceptual ni a la precisión semántica depositados en un lenguaje especial”*.²⁴⁰ Un pretendido lenguaje legal absolutamente claro en sentido popular, no sólo dejaría de ser un lenguaje conciso, económico, sino que devendría en un lenguaje de reglas inseguras.²⁴¹

La pregunta que nos salta es pues, ¿a quién habla el legislador, al pueblo o a los juristas?²⁴² Y la única respuesta posible es que a los dos a la vez, ya que si, como decíamos, la ley está dirigida a los ciudadanos, no es menos cierto que también es inherente al Estado la existencia de instituciones y expertos llamados a garantizar la aplicación del derecho (administradores, jueces, tribunales, abogados, contadores,

la Facultad de Derecho de México; Núms. 197-198, Tomo XLIV; UNAM, México, septiembre-diciembre, 1994, pp. 149-151 y 154).

²³⁹ FROSINI, Vittorio; *Informática y Derecho*; tr. Jorge Guerrero y Marino Ayera; Temis, Bogotá, 1988, p. 21.

²⁴⁰ PRIETO DE PEDRO, Jesús; ob. cit., p. 147.

²⁴¹ Si no me equivoco, esta postura podría significar abandonar la concepción popular y hasta académica de forzar a las autoridades a formular un lenguaje más asequible hacia los contribuyentes; sin embargo, debe quedar claro que es estrictamente indispensable que el lenguaje jurídico-fiscal sea conciso y preciso, para no romper con otros postulados o principios tributarios, como el de interpretación estricta del artículo 5º del Código Fiscal.

²⁴² Por eso no parece extraño que Wroblewski distinga entre “lenguaje de la ley” y “lenguaje de los juristas”. El primero refiriéndolo como aquél en que viene formulada la ley; y el segundo, comprende el empleado por los jueces y abogados cuando hablan o se refieren al lenguaje del derecho. (Citado por ITURRALDE SESMA, Victoria; ob. cit., p. 30).

funcionarios, etc.). De ahí que en algunos casos, la norma jurídica no puede, e incluso no debe contener exclusivamente un lenguaje técnico-jurídico, pues sus destinatarios no son ni serán siempre los profesionales del derecho.

Genaro Carrió coincide en este punto y señala como ejemplo de normas que intencionalmente son creadas en términos vagos y ambiguos, a determinadas cláusulas de rango constitucional, *"mismas que fueron redactadas para resistir el paso del tiempo, para proporcionar un marco o señalar rumbos muy generales, para presidir el desarrollo de una comunidad en crecimiento, para que cada generación asignara a aquellos términos un sentido compatible con sus propias expectativas. En otras palabras, fueron redactadas para permitir una evolución subrepticia"*.²⁴³ No estamos de acuerdo en todo con la opinión de este autor, pues si bien con el empleo de estos conceptos se gana en eficacia, se pierde a la vez en seguridad.

Pero al lado de la deficiente forma de las normas jurídicas, que por si sola ameritaría declarar la inseguridad de éstas, se halla el problema de la estructura y efectividad de las mismas. En efecto, es indudable que cada norma no vive aisladamente, sino nadando en un sistema normativo, cuya coherencia es exigencia primaria para que la norma tenga sentido. Además, *"no basta con que el ordenamiento esté bien estructurado para que sea real y efectivo. Es necesario que sea viable económica y psicológicamente. Debe generar confianza y aceptación. Aceptación, claro es, que no implica compartir el contenido de sus disposiciones, sino asumirlas como legítimas y viables"*.²⁴⁴

Para mejorar la calidad de las normas sirve la técnica legislativa o técnica normativa, entendida como *"el arte de hacer leyes fácilmente inteligibles, adecuadas a las exigencias sociales del momento y aplicables sin dificultad, lo que implicará el arte de formular la norma, en la que cada palabra o inciso debiera tener un peso y un valor plenos de contenido"*.²⁴⁵ Nos dice Bonifaz Alfonso: *"La mayoría de los autores que tratan la técnica jurídica en general, abordan los problemas de interpretación, de integración y de resolución de conflictos de normas, pero casi nadie se ha referido a la elaboración de las normas, que es una fase previa que, si es atendida, puede evitar que se den los otros problemas referidos"*.²⁴⁶

La seguridad jurídica debe generar confianza que proporciona poder prever, razonablemente, lo que el derecho positivo "dice" y "va de decir"²⁴⁷ sobre las

²⁴³ Citado por BONIFAZ ALFONZO, Leticia; *El problema de la eficacia en el derecho*; Porrúa, México, 1993, p. 149.

²⁴⁴ SAINZ MORENO, Fernando, et. al.; "Técnica Normativa: visión unitaria de una materia plural" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994, p. 20.

²⁴⁵ WINIZKY, Ignacio; "Reflexiones sobre la Técnica Legislativa. Algunas enseñanzas del Derecho Comparado" en *Inter-American Law Review*, N° 2, Vol II; Tulane Institute of Comparative Law, julio-diciembre, 1960, p. 375.

Por su parte Sainz Moreno dice que la técnica legislativa *"es el arte de construir un ordenamiento jurídico bien estructurado en sus principios e integrado por normas correctamente formuladas, esto es, en un ordenamiento que haga efectivo el principio de la seguridad jurídica"*. (SAINZ MORENO, Fernando; ob. cit., p. 20).

²⁴⁶ BONIFAZ ALFONZO, Leticia; ob. cit., p. 147.

²⁴⁷ La seguridad jurídica exige no sólo que el ordenamiento vigente pueda ser bien conocido, sino también que pueda predecirse razonablemente el sentido de su evolución. Esto último es ciertamente difícil por los muchos factores que intervienen, pero dentro de ciertos márgenes, se exige cada vez más que quién crea la norma jurídica se ajuste a

consecuencias de cada supuesto de hecho, real o imaginario, que se le someta, pues de lo contrario la *"máquina social se estremece, da tumbos, trepida, se resquebraja y entonces hiere, destruye y aniquila todo funcionamiento normal, pacífico y acorde"*.²⁴⁸

Por eso debemos entender que la técnica normativa ha superado ya su tradicional y originaria intención de sólo *"redactar bien los preceptos jurídicos"*,²⁴⁹ pues ello se debe a que el problema no se halla únicamente en cada norma aislada, sino también en el sistema en el que la norma se inserta. Sabemos, pero no está por demás repetirlo otra vez, que el cuidado de las normas en el derecho, contribuye decisivamente a la seguridad jurídica, condición indispensable, aunque no suficiente, para la realización de la justicia y de la libertad.

El objetivo que la técnica normativa se propone, como ya insistimos, es la seguridad jurídica, que sólo puede alcanzarse si quien crea la norma también toma en cuenta, tanto un procedimiento que facilite el cumplimiento de los requisitos formales propios de cada norma (ley, reglamento, decreto, etc.), como el conocimiento de la realidad sobre la que la norma va a actuar. Procedimiento que debe ser lo suficientemente transparente para generar confianza y aceptación en los ciudadanos. La aceptación, por cierto, no es un requisito para la validez de las normas, pero sí para que sean efectivas. El rechazo a cumplir o a aplicar normas confusas, mal elaboradas, teñidas de la sospecha de que quien las dicta no sabe lo que hace o bien pretende algo distinto de lo que dice pretender, es frecuente. Recelo del que también determinadas reformas constitucionales han padecido.

Este rechazo no suele ser frontal, salvo raras ocasiones, sino suele presentarse como sutil rodeo (*"darle vuelta a la ley o retorcerla"*, según expresiones comunes) o ignorancia de la norma, pero que, en todo caso, crea inseguridad jurídica. También el rechazo a la norma puede presentarse debido a la suposición de que la norma es inviable o de que va a ser imposible exigir su cumplimiento, lo que origina que se juegue con informaciones privilegiadas sobre el alcance real de ciertas normas, sobre todo las de tipo fiscal y los abusos que así se producen.

La calidad de las normas pues, ha dejado de ser un problema literario o lingüístico, para convertirse en una exigencia constitucional, cuyo cumplimiento implica la violación del principio de seguridad jurídica.

Estos argumentos han tenido fiel recibimiento por el Tribunal Constitucional Español, según nos refiere López Guerra al decir: *"La afirmación posiblemente más rotunda respecto de la obligación del legislador de precisar con certeza sus mandatos (con la eventual inconstitucionalidad de las normas que no respondieran a esa obligación) se encuentra en la sentencia 49/1990. Respondía esa sentencia a diversos recursos por*

programas conocidos y discutidos públicamente, como apenas empieza a hacerse en nuestro país a través de consultas públicas que se supone se adoptan en los proyectos legislativos.

²⁴⁸ WINIZKY, Ignacio; ob. cit., pp. 376-377.

²⁴⁹ Autores como Rodolfo Pagano afirman que en Alemania se usan alternativamente los conceptos de *Legistik* (legística), que tiene por objeto, las reglas de una correcta redacción de textos legislativos, y *Legislatorik* (legislatórica), disciplina de horizontes más amplios que tiene por objeto el estudio de los problemas de la legislación en sus aspectos generales, institucionales y procesales. (PAGANO, Rodolfo; ob. cit., p. 51).

parte del Gobierno de la Nación frente a sucesivas Leyes de Aguas del Parlamento Canario. . .El representante del Gobierno impugnaba la normativa Canaria por diversos motivos. Pero, en lo que aquí interesa, el Tribunal Constitucional vino a apreciar la inconstitucionalidad de la norma (entre otros motivos) porque la manipulación que efectuaba en cuanto a la fechas de entrada en vigor de la legislación de aguas, y el empleo de la retroactividad normativa, dejaba en la más absoluta incertidumbre al destinatario de los mandatos legales sobre cuál era el derecho aplicable. Vale la pena reproducir parte de la fundamentación del Tribunal: ". . .La exigencia del artículo 9.3 de la Constitución Española, relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa; debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas, como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es derecho, y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de los cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes e incluso cuáles sean éstas. La vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad también por este motivo..."²⁵⁰

En esa misma tendencia, Tudela Aranda nos refiere que "sin llegar a la declaración de inconstitucionalidad, también en la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, el Tribunal Constitucional Español realiza una llamada al cuidado de las normas. Tras recordar la reiterada doctrina del Tribunal sobre la seguridad jurídica como suma certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio, señala, en relación con la certeza de la norma: ". . .por lo que atañe al primero de ellos, hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de cosas, no cabe subestimar la importancia que para la certeza del derecho y para la seguridad jurídica tienen el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas. . ." ²⁵¹

En México, en un principio la Suprema Corte de Justicia sostuvo el criterio de que "no se vulneran garantías individuales porque sea impreciso el lenguaje utilizado por el legislador en su redacción, o por no definir sus términos, pues en la Constitución Federal no existe garantía individual que contenga la obligación para el legislador de no utilizar expresiones ambiguas e imprecisas, o la obligación de definir los términos que emplea al redactar las normas jurídicas"²⁵²

²⁵⁰ LÓPEZ GUERRA, Luis; "La Técnica Legislativa ante la Jurisdicción Constitucional" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994, pp. 299-300.

²⁵¹ TUDELA ARANDA, José; "La legitimación competencial de las leyes y la técnica normativa" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994, p. 88.

²⁵² Pleno, Séptima Época, Tomo 76, Primera Parte, p. 53.

Posteriormente la Suprema Corte modifica este criterio para dejar sentado que: *"la interpretación del tercer párrafo del artículo 14 constitucional, que prevé como garantía la exacta aplicación de la ley en materia penal, no se circunscribe a los meros actos de aplicación, sino que abarca también a la propia ley que se aplica, la que debe estar redactada de tal forma, que los términos mediante los cuales especifique los elementos respectivos sean claros, precisos y exactos. La autoridad legislativa, no puede sustraerse al deber de consignar en las leyes penales que expida, expresiones y conceptos claros, precisos y exactos, al prever las penas y describir las conductas que señalen como típicas, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, cuando ello sea necesario para evitar confusiones en su aplicación o demérito en la defensa del procesado. Por tanto, la ley que carezca de tales requisitos de certeza, resulta violatoria de la garantía indicada prevista en el artículo 14 de la Constitución General de la República".*²⁵³

Sin embargo, hoy día parece ser que de presentarse un caso similar en México, la Ministra de la Suprema Corte de Justicia, Olga María Sánchez Cordero tendría otro criterio, pues reconoce que la Ley de Amparo *"...se ha convertido en un instrumento tan sofisticado y tan técnico que hace imposible que el común de la gente pueda tener acceso a la más elemental justicia. Es un asunto muy delicado pero muy pertinente, que debe atenderse..."*²⁵⁴

Me parece que es preciso sintetizar el estudio del lenguaje en relación con la seguridad jurídica, partiendo de la afirmación de que nuestro ordenamiento a la vez que garantice la unidad, permita la continuidad. La unidad se obtiene del hecho de que todos los mexicanos tenemos los mismos derechos y obligaciones, no obstante que nuestro ordenamiento está abierto a influencias o fuentes internas o internacionales; y la continuidad deriva de que el propio ordenamiento no se modifica no obstante cambien algunos de sus postulados constitucionales. Esto se explica porque las modificaciones necesariamente toman como punto de apoyo el o los preceptos que se derogan.

Ahora bien, actualmente es tal el volumen y la influencia de las citadas fuentes, que para evitar el caos y sus secuelas —la inseguridad y la arbitrariedad— hay que formular reglas, escritas o no (principios generales del derecho), que mantengan la coherencia del ordenamiento, su carácter de sistema: su unidad material (valores y conceptos), su unidad formal (articulación de las fuentes del derecho) y unas reglas comunes de aplicación e interpretación.

La certeza en el lenguaje empleado se ubica precisamente en la articulación de las fuentes del derecho. Ese es el papel que le corresponde jugar en la creación, sostenimiento y especialmente, en el perfeccionamiento de la seguridad jurídica.

Regresando al punto de la continuidad del ordenamiento, ésta se da, como dijimos, pese a los cambios existentes, pero al efecto de otorgar seguridad en su

²⁵³ La tesis lleva por rubro: EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL, GARANTÍA DE SU CONTENIDO Y ALCANCE ABARCA TAMBIÉN A LA LEY MISMA y puede consultarse a foja 71 del anexo al Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1995.

²⁵⁴ Conferencia pronunciada en la Fundación Colosio el día 23 de octubre de 1997.

publicación e interpretación, es menester que la vigencia de sus normas estén claramente determinadas tanto en lo que se refiere a su comienzo y a su término, como a las modificaciones de su contenido, lo que es un aspecto que veremos entratándose del tema de la publicidad de las leyes.

Como lo anota Rodríguez Aguilera: *"El jurista ha de tener presente estas nociones. Tiene que poseer una adecuada información sobre ciertos aspectos básicos de la vida de la comunidad a que pertenece, un conocimiento serio de las consecuencias probables de sus actuaciones y una inteligencia alerta para clarificar cuestiones valorativas y dar buenas razones en apoyo de las pautas no específicamente jurídicas en que, muchas veces, tiene que buscar fundamento"*.²⁵⁵

Finalmente nos resta decir que la aparición de la informática jurídica en el derecho ha introducido un nuevo lenguaje, o mejor dicho, un "metalenguaje", que en ciertos casos lo hace más inteligible. Tema del cual nos ocuparemos en otro apartado de este mismo capítulo. Sólo agregaremos, junto a Frosini que: *"la información obtenida mediante computadora se distingue de las otras formas de información por los motivos siguientes: El lenguaje del ordenador no es exactamente un lenguaje de base sensitiva-intuitiva, sino un metalenguaje abstracto, un conjunto de símbolos que no puede ser enunciado, transmitido o almacenado directamente por el hombre, sino que requiere la máquina como intérprete necesario. En efecto, éste consiste en un orden de operaciones doble: primero, la transcripción del lenguaje en términos de lenguaje electrónico; luego, su descodificación siempre mediante la máquina. Tratándose de un metalenguaje artificial, que nos obliga a utilizar la máquina como instrumento intermediario para expresarnos y comunicar, de esta manera permite al hombre entablar un diálogo con la máquina, dándole órdenes, planteando problemas, recogiendo respuestas y haciendo dialogar las máquinas entre ellas en los procesos de automatización industrial, en los que una máquina dirige, controla o corrige otras máquinas"*.²⁵⁶

K.- PUBLICIDAD LEGAL Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Es importante distinguir entre publicidad y mera publicación de las leyes. Lo primero es lo que se exige en mérito a la seguridad jurídica de las normas y a lo que indudablemente se refiere el artículo 6º de la Constitución Federal al consignar que *el derecho a la información será garantizado por el Estado*. Para ello se requiere una técnica especial, que logre el más claro, inmediato, completo y exacto conocimiento de las normas. Para contrarrestar todo ello, quienes se ocupan de la técnica normativa debieran proponer medidas que reduzcan la inseguridad que el desconocimiento del ordenamiento jurídico produce. Ello para evitar que si la regla libertaria había sido: "Te está permitido todo aquello que la ley no prohíbe", se transforme en "solamente puedes hacer aquello que la ley te permite".²⁵⁷

²⁵⁵ RODRÍGUEZ AGUILERA, Cesáreo; *El Lenguaje Jurídico*; 1ª edición, Colofón; México, 1994, p. 10.

²⁵⁶ FROSINI, Vittorio; *Informática y Derecho*; tr. José Guerrero y Marino Ayera; Temis, Bogotá, 1988, p. 45.

²⁵⁷ NOVOA MONREAL, Eduardo; *El Derecho como Obstáculo al Cambio Social*; 11ª edición; Siglo XXI Editores, México, 1995, p. 51.

Tales medidas, respecto a la publicidad de las normas, son: 1.- Anteriores a su aprobación, el evitar la creación de leyes de emergencia o leyes "parche, debido a la falta de información y a los intereses de los grupos de presión, que conspiran para que el interés general o el bien común no alcance concreción efectiva".²⁵⁸ 2.- Su publicación en el Diario Oficial; 3.- Una publicación inteligible; 4.- Una publicación y difusión inmediatas, y; 5.- Una publicación completa y exacta.

Justamente es aquí donde conviene manejar una adecuada técnica normativa, pues a ésta corresponde formular las directrices necesarias sobre las cuales los cambios que se producen en el ordenamiento por incorporación de nuevas normas, modificación de las existentes, derogación o suspensión de éstas, se realicen con la mayor precisión posible, acompañados de disposiciones transitorias o de acoplamiento.

Estas cuestiones, Sainz Moreno las clasifica de la forma siguiente: a) Entrada en vigor, irretroactividad o retroactividad; b) Modificaciones expresas e interpretaciones vinculantes de su contenido; c) Normas transitorias, y; d) Pérdida de vigencia, desplazamiento, suspensión y derogación.²⁵⁹ Sobre cada una de estas cuestiones, la técnica normativa debe formular criterios.

La entrada en vigor de las normas se determina, como regla general, de acuerdo a la fecha de su completa publicación en el Diario Oficial de la Federación, Periódicos Oficiales de los Estados o Gacetas Municipales, según corresponde. La mediación de un plazo entre la fecha de la publicación y la fecha de la entrada en vigor debe mantenerse para permitir el conocimiento de la norma y la posible corrección de errores, como lo señala el artículo 4° del Código Civil para el Distrito Federal. Sólo excepcionalmente debería entrar en vigor el mismo día o al día siguiente de su publicación, como lo indica el artículo 7° del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, la seguridad jurídica nos aconsejaría introducir en el sistema actual algunas modificaciones. La primera, hacer coincidir la fecha de la norma con la fecha de su publicación. La segunda, establecer la entrada en vigor fijando la fecha (día, mes, año) en que la misma ha de tener lugar. La tercera, y quizá más importante, hacer coincidir la vigencia nominal de la norma con su vigencia efectiva, estableciendo que los reglamentos se dicten precisamente durante la vacancia de la norma. En este período deberían constituirse también los órganos de cuya existencia dependa la efectiva aplicación de la norma.

La irretroactividad de las normas es la regla general, pues se trata de una exigencia constitucional (artículo 14), pero si una norma establece su carácter retroactivo (que nunca podrá ser en perjuicio, sino únicamente en beneficio de los ciudadanos) debe hacerlo de forma suficientemente expresa y determinar si los plazos que esa norma puede contener se computan desde su entrada en vigor o desde su publicación.

²⁵⁸ NOVOA MONREAL, Eduardo; ob. cit., pp. 58-61.

²⁵⁹ SAINZ MORENO, Fernando; ob. cit. pp. 35-36.

La modificación de normas vigentes plantea problemas que ponen en juego a toda la técnica normativa, por ejemplo, el título de la norma modificativa; la no agrupación de las modificaciones de diferentes normas en una sola; la no modificación de las normas modificativas sino directamente de la ley modificada; la no derogación de una norma modificativa, sino declaración de vigencia de la redacción anterior de la norma modificada; el orden de la modificación; la fórmula para indicar la modificación; la redacción completa del precepto modificado.

En relación a las interpretaciones vinculantes, éstas deben publicarse en la misma forma que las normas. Las interpretaciones de la Suprema Corte deberían publicarse pues, en el Diario Oficial de la Federación, pues si ahí se publican las leyes, su interpretación también debería publicarse ahí.

El tránsito de una regulación a otra exige, por razones de seguridad, clarificar qué normas quedan derogadas y cuáles continúan vigentes. Exige también determinar de qué modo la nueva norma afecta a las situaciones creadas bajo la norma anterior. Lo primero puede lograrse mediante la publicación de un listado que contenga precisamente las normas vigentes y las normas que se derogan. Al mismo tiempo deberá indicarse si esta lista es una mera interpretación de las consecuencias de esa entrada en vigor o si por el contrario, debe considerarse oficial y por lo mismo vinculante jurídicamente. Lo segundo, se realiza mediante disposiciones transitorias, o a veces, mediante la instalación de un régimen provisional. Las normas transitorias establecen las reglas que transforman las situaciones jurídicas anteriores en situaciones nuevas; en cambio, las normas que crean un régimen provisional establecen que durante un periodo intermedio, no se aplicará ni el régimen anterior ni el régimen nuevo, sino el peculiar creado por ellas.

Esta tarea resulta sumamente compleja y difícil, pues la publicación de disposiciones transitorias incompletas, confusas y contradictorias es frecuente. La pérdida de la vigencia puede producirse por el transcurso del tiempo por el que la norma fue dictada o por derogación. La aplicación de una norma puede ser suspendida. La derogación debe ser expresa, clara y terminante. Las normas derogadas deben mencionarse singularmente. Las redacciones parciales deben contener la redacción completa de la norma afectada. La modificación de un precepto no precisa declarar derogada la redacción anterior del precepto modificado. No cabe derogar una derogación. La suspensión de una norma puede producirse con carácter excepcional. La suspensión debe precisar el momento en que se inicia y el momento en que termina, así como el derecho aplicable durante la suspensión. Finalmente, las normas cuya vigencia se extingue en un tiempo determinado debe estar previsto en la propia norma en forma expresa.

En cuanto al proceso de generación de la ley, se requiere una amplia publicidad al trámite de formación de la ley. Por ejemplo, sesiones públicas del órgano legislativo, publicación en la prensa de las actas de las sesiones legislativas, consultas públicas para su propuesta, como el *Referendum* o el *Plebiscito*, propuestos recientemente.

La publicación de cada ley en un boletín oficial plantea el problema de la dispersión de tantos boletines como hoy existen (Diario Oficial de la Federación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Cuadernos del Poder Legislativo, etc.). Además,

cada boletín depende de una administración distinta. Pues bien, sería aconsejable la unificación de los mismos, de suerte que los ciudadanos tengan por cierto que el Diario Oficial de la Federación es la única fuente oficial donde han de encontrarse con leyes de cualquier rango, así como sus interpretaciones administrativas y judiciales. La publicación inteligible exige que se distinga con claridad entre normas de diferentes categorías (leyes, reglamentos, decretos, etc.), pues la utilización de la misma designación para unas y otras puede ser fuente de confusión (generalmente las leyes aprobadas por el Congreso son publicadas diciéndose: "El Presidente Decreta", y luego cuando éste emite un Reglamento se dice: "En uso de la facultad concedida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución se Decreta", confundiendo a la mayoría sobre la calidad de las normas).

Un problema de menor envergadura, pero también atribuible a la inteligibilidad de las normas es su impresión tipográfica. Si la letra es pequeña, si el interlineado es reducido, si los márgenes son escasos, si carece de enumeración el texto, etc. naturalmente que dificultad su lectura.

La publicación y difusión inmediata es también una exigencia de seguridad jurídica y de igualdad de todos los ciudadanos. La publicación inmediata evita la posibilidad de que, entre el momento de la aprobación de las normas y el momento de su publicación, medie un plazo generador de confusión y de posibles abusos. A ello debemos añadir la confusión que crea la diferencia de fechas de la norma y del Diario Oficial en que ésta se publicó. Tal diferencia debería eliminarse obligando a la coincidencia de ambas fechas o, incluso, manteniendo como única fecha de referencia, la del Boletín en que se publica la norma. La difusión inmediata es una exigencia asimismo de la seguridad jurídica. Si el Diario Oficial en el que la norma aparece no se difunde, por cualquier causa, el día de su fecha, no puede obligar su contenido. Los problemas que plantea la falta de difusión efectiva de los Diarios Oficiales el mismo día de su publicación se salva, en parte, con la *vacatio legis*. Pero si ésta se elimina o se reduce y, en todo caso, si existen dificultades para la recepción material del Diario, es necesario que el órgano que edite el Diario Oficial establezca un sistema de acceso al mismo, lo que ya existe, aunque su consulta a través de *Internet* sea muy elitista.

La publicación completa de la norma es un requisito para su entrada en vigor. Por una parte debería incluir la publicación completa del grupo normativo, esto es, del conjunto de normas del que depende su efectiva aplicación, y por otra, debería obligar a la publicación completa del texto actualizado de la norma cuando ha sufrido modificaciones. La publicación exacta de la ley exige que el texto publicado no contenga, en lo posible, errores mecanográficos.

Para finalizar convenimos con Barragán en el sentido de que una correcta información de la ley no es sólo importante para saber cuál es la ley aplicable, sino también para el efecto de no tomar "*decisiones bajo condiciones de incertidumbre*".²⁶⁰

²⁶⁰ BARRAGÁN, Julia; *Informática y Decisión Jurídica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1994, p. 81.

XI.- INFORMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Es evidente que la tecnología está presente en muchos aspectos de nuestra vida. Esta evolución nos permite hablar de progreso en casi todas las áreas del conocimiento. El derecho no es la excepción.²⁶¹

Hay una diferencia importante entre la ciencia del derecho y las demás ciencias sociales. Aquélla no estudia la conducta humana en un determinado ámbito, sino que estudia la forma como esta conducta es regulada por la norma jurídica. En otras palabras, no forma parte esencial de su ciencia la eficacia de las normas, sino las normas vigentes.

Ahora bien, la informática jurídica permite al jurista conocer el objeto de su disciplina. El jurista requiere tener a su disposición adecuadas técnicas y estructuras de recuperación de datos para acceder a lo más elemental de su investigación: el ordenamiento jurídico.²⁶²

Pero el conocimiento de la norma jurídica como elemento de certeza de la vida en sociedad, no significa que todos conozcan todas las normas, ni siquiera aquéllas que más directamente pueden afectarles. En este aspecto lo que la seguridad jurídica requiere del sistema jurídico, es la estructuración de un mecanismo que establezca la posibilidad cierta de conocer el derecho a cada persona, de hacer posible la "socialización del conocimiento".²⁶³

La ciencia de la información proporciona herramientas que mostrarán la institución buscada: las normas jurídicas que regulan el término de una relación jurídica cualquiera. Hay un salto cualitativo en cuanto al carácter auxiliar de la ciencia de la información frente al derecho. Lo anterior demuestra la especial sensibilidad que debe manifestar el derecho, hacia los instrumentos de recuperación de información. En este ámbito se necesita a la información para conocer el derecho mismo.

Así llegamos a uno de los más complejos problemas para el adecuado funcionamiento de un ordenamiento jurídico, el conocimiento de sus normas. El tema apasiona y ha sido objeto de análisis desde hace mucho tiempo, pero la aparición de la informática obliga a volver sobre este tema.²⁶⁴ Nos referimos a los mecanismos de

²⁶¹ PELÁEZ FERRUSCA, Mercedes y CARBONELL Y SÁNCHEZ, Miguel; "Derecho y Tecnología" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 193-194, Tomo XLIV, UNAM, México, enero-abril, 1994, p. 161.

²⁶² SAQUEL OLIVARES, Mario; *Información y Derecho*; Directorio en Internet: <http://www.chilesat.net/msaque/27.htm>

²⁶³ Hernández Gil nos dice: "Los ordenadores ponen a disposición de todos un caudal informativo para el que, sin ellos, se requeriría una situación que de cierto modo podría considerarse como privilegiada". (HERNÁNDEZ GIL, Antonio; "Informática Jurídica" en *Obras Completas; saber jurídico y lenguaje*; Tomo VI, Espasa-Calpe, Madrid, 1989, p. 659).

²⁶⁴ Para confirmar este aserto parecen proféticas las palabras de Sainz Moreno cuando dice: "Probablemente la utilización de medios informáticos transformará en el futuro la situación actual, no sólo facilitando el acceso a textos normativos procedentes de fuentes tan heterogéneas, sino incidiendo en el mismo lenguaje normativo. También llegará un momento en el que se adoptarán medidas simplificadoras y racionalizadoras del sistema de fuentes. Pero en la actualidad la tendencia es exactamente la contraria. . ." (SAINZ MORENO; ob. cit., p. 45). Resulta asombroso observar que esto lo señaló apenas hace cuatro años y desde entonces hasta ahora los cambios han sido

publicidad del derecho, a la presunción de conocimiento de la ley, a los efectos que produce el error de derecho y a la seguridad jurídica, como importante valor del derecho.

La informática jurídica pretende brindar la opción concreta de acceder al derecho vigente. Se requiere un sistema que permita una respuesta precisa y oportuna a los requerimientos de información. En México, existen una serie de procedimientos, tanto manuales como informáticos, orientados al logro de este objetivo. Sin embargo, éste es sin duda el aspecto más deficitario que existe en cuanto al conocimiento de la norma jurídica. Como lo recuerda Barragán, *"la magnitud de la contribución de la informática jurídica al campo de la toma de decisiones, es hacer mínima la incertidumbre que ellas pueden generar, minimización que está directamente asociada por una parte, al manejo inteligente de la información, y por la otra, al uso de una estructura de razonamiento que resulte aceptable en la comunidad a la cual va dirigida"*.²⁶⁵ Por el momento, interesa resaltar la enorme importancia que tienen el tema del conocimiento de la norma jurídica para la seguridad jurídica.

El asunto no admite mayores matices, si el grado de conocimiento del derecho es bajo o la posibilidad cierta de conocerlo no existe, no hay seguridad jurídica en ese ordenamiento jurídico. Pagano nos dice: *"...el principio ignorantia juris no excusat privilegia el momento de la certeza del derecho por sobre el del conocimiento efectivo. Tal principio, aún siendo necesario, es inaceptable desde el punto de vista democrático, si no se acompaña de un máximo esfuerzo por lograr un conocimiento efectivo del derecho"*.²⁶⁶

Por cierto que sólo existirá un adecuado conocimiento del derecho cuando éste incorpore en sus procedimientos e instituciones los mecanismos y principios de la ciencia de la información. Las posibilidades que brinda la ciencia de la información, como herramienta eficaz de desarrollo de la ciencia del derecho y como auxilio a un mejor desenvolvimiento del derecho en su aspecto práctico, han motivado el surgimiento de una nueva disciplina: la informática jurídica. De esta manera, las técnicas tradicionales de documentación han debido perfeccionarse para dar paso a técnicas de procesamiento, conservación y recuperación de información dinámicas. La cibernética en cuanto *"ciencia de las regularidades generales de los procesos de control y transmisión de la información en máquinas, órganos vivos y sus conjuntos"*,²⁶⁷ representa no sólo una opción, sino incluso, casi la única solución hoy día para una mejor información.

La informática pues, ha entrado en el mundo del derecho proporcionándole métodos para almacenar y ordenar sistemáticamente la información jurídica, con el objeto de facilitar su búsqueda y recuperación por el investigador, facilitándole así, la adopción de decisiones. El derecho unido a la ciencia y a la tecnología a través de la informática

vertiginosos, pues ya la informática jurídica ocupa un sitio inseparable del derecho. Su estudio aun cuando importante, empieza a quedar caduco frente a los cambios tecnológicos. Ahora bien, esto no significa necesariamente que las cosas hayan cambiado en la realidad dramáticamente para la publicidad de las normas en nuestro país. La tecnología se ha modificado extraordinariamente, mas el derecho no ha hecho uso adecuado de esa tecnología. Así pues, podemos entender que en parte es aplicable lo que manifiesta este autor y en parte ya no más.

²⁶⁵ BARRAGÁN, Julia; ob. cit., pp. 36-37.

²⁶⁶ PAGANO, Rodolfo; ob. cit., p. 42.

²⁶⁷ SAQUEL OLIVARES, ob. cit.

jurídica, puede lograr un mejoramiento de la legislación, y de la técnica para legislar, de modo de poner fin a las contradicciones de la legislación vigente, lagunas o vacíos, derogaciones genéricas o vagas, que hacen dudar al jurista acerca de la aplicación o vigencia de una norma determinada.²⁶⁸

La Suprema Corte de Justicia, por ejemplo, ha compilado en un sólo disco compacto CD-ROM (*Read Only Memory*, memoria para lectura en forma excluyente. De aquí el nombre del producto actual, que es un *compac disc* sólo para lectura²⁶⁹) toda la información de tesis y jurisprudencias emitidas hasta hoy. "La tecnología CD-ROM representa el avance más espectacular no sólo en el almacenamiento de datos para computadora, sino en términos de comunicación social."²⁷⁰ Sus características son: "Una alta capacidad de almacenamiento, lectura ultra rápida, acceso inmediato, independencia del sistema, confiabilidad y un bajo precio."²⁷¹ Sin embargo, este proceso vertiginoso aún no se ha detenido, pues se asegura que en los próximos años se tengan "computadoras capaces de aprender y ejecutar operaciones inductivas y deductivas que hasta ahora sólo el hombre ha podido efectuar".²⁷²

En materia jurídica se han creado gran cantidad de programas para el auxilio de los juristas, concretamente tenemos a los "Sistemas Expertos Legales" (SEL) que "consisten en una serie de programas para obtener inferencias válidas a partir de una base de datos jurídicos estructurada, siguiendo recorridos no previstos ex ante, justificando cada recorrido con la indicación de las reglas aplicadas y poniendo a disposición una interfase hombre-máquina que facilite la introducción de nuevas reglas en los puntos en los cuales la base de conocimientos se revele incompleta o no actualizada. En otras palabras, un SEL debería ser capaz de simular aquella parte del razonamiento jurídico (de un experto jurídico) que de las normas extrae conclusiones (excluida la interpretación) o de los precedentes consigue una regla general".²⁷³ Aunque debe advertirse que "si bien pueden "aprender", su aprendizaje se basa en situaciones previamente previstas".²⁷⁴

²⁶⁸ MARTINO, Antonio A.; "Auxilio computacional a la legislación. ¿Hacer leyes con las computadoras?" en *Anuario Jurídico*; Año XVII; UNAM, México, 1990, pp.146-149.

²⁶⁹ LOSANO, Mario G.; "De la Pluma de Ganso al Rayo Laser: Nuevas Tecnologías para los Bancos de Datos y las Editoriales"; en la obra *Informática y Derecho. Aportes de Doctrina Internacional*; Vol. 2, Depalma, 1ª edición, Buenos Aires, 1991, p. 110.

²⁷⁰ TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando; "El Disco Compacto CD-ROM-IUS" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 183-184, Tomo XLII; UNAM, México, mayo-agosto de 1992, p. 328.

²⁷¹ TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando; ob. cit., pp. 329-330.

²⁷² TELLEZ VALDÉS, Julio; *Derecho Informático*; 1ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM; México, 1991, pp. 8- 9. Este mismo autor nos dice que las computadoras de primera generación se iniciaron en el periodo 1946-1958, con la introducción de bulbos de alto vacío. La segunda generación se dio en el decenio 1952-1962, con el desarrollo de memorias magnéticas. Entre 1964-1971 (tercera generación) la IBM perfeccionó la Tecnología Lógica-Sólida con miniaturización de circuitos electrónicos. En los años ochenta (cuarta generación) aparecen los *Chips*. Las computadoras de quinta generación son precisamente las que se mencionan en el texto.

²⁷³ MARTINO, Antonio A.; "Sistemas Expertos Legales"; en la obra *Informática y Derecho, Aportes de Doctrina Internacional*; Vol. 1, ob. cit., p. 141.

²⁷⁴ FALCÓN, Enrique M.; *¿Qué es la Informática Jurídica?. Del Abaco al Derecho informático*; Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 120.

En suma, *"la informática jurídica estudia el tratamiento automatizado de: las fuentes del conocimiento jurídico, a través de los sistemas de documentación (informática jurídica documental); las fuentes de producción jurídica, a través de la elaboración informática de los factores lógico-formales que concurren en el proceso legislativo y en la decisión judicial (informática jurídica decisional); y los procesos de organización de la infraestructura o medios instrumentales con los que se gestiona el derecho (informática jurídica de gestión)".*²⁷⁵

Pero si la informática ha logrado avances substanciales en mérito a la certeza del derecho, por otro lado, es innegable que *"las computadoras, al permitir un manejo rápido y eficiente de grandes volúmenes de información, facilitan la concentración automática de datos referidos a las personas, constituyéndose así en un verdadero factor de poder"*²⁷⁶ que puede demeritar la seguridad jurídica, pues *"quien dispone de informaciones acerca de otros puede manipularlas y cederlas como una mercancía. A esta nueva forma de poder, se opone por tanto la "libertad informática", que es la del derecho del ciudadano a proteger su propia vida privada contra las intrusiones en ella; a controlar la exactitud de los datos que a ella se refiere, y a autorizar eventualmente la difusión de ellos"*²⁷⁷ para evitar penetrar injustificadamente este ámbito privado se requiere toda una regulación, que simultáneamente formule derechos y excepciones, entre los que destacan el derecho de acceso, derecho a la rectificación, derecho de uso conforme al fin y derecho para prohibir la interconexión de archivos.

Por otro lado, *"el desarrollo de la rama jurídica asociada a la informática está en relación estrecha con el grado de difusión de esa tecnología, pero más aún con el tipo de políticas públicas aplicadas"*²⁷⁸, por lo que se hace necesario, para mejor salvaguardar la seguridad jurídica, un apoyo decidido de los operadores jurídicos en la aplicación de estas nuevas tecnologías. Las posibilidades jurídicas con estas nuevas tecnologías permiten ya, documentar determinados actos jurídicos, lo que ha impulsado la necesidad de revisar o redefinir al "documento" para fines probatorios. En materia fiscal es ya un hecho que después analizaremos en capítulo aparte, pues permite que los particulares ofrezcan como prueba de sus estados financieros, en lugar de un documento con escritura y firma, un diskette. Con esto se elimina la firma como elemento necesario de todo acto bajo forma privada o pública.

XII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO GARANTÍA DE JUSTICIA.

Veremos aquí nuevos planteamientos de la relación entre los valores de la seguridad y la justicia.

²⁷⁵ PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; *Ensayos de Informática Jurídica*; 1ª edición, Distribuciones Fontamara, México, 1996, p. 41.

²⁷⁶ FIX FIERRO, Héctor; *Informática y documentación jurídica*; UNAM, México, 1990, p. 68.

²⁷⁷ FROSINI, Vittorio; ob. cit., p. 150

²⁷⁸ CORREA, Carlos María; "El Derecho Informático en América Latina"; en la obra *Informática y Derecho, Aportes de Doctrina Internacional*; Vol. 2, ob. cit., p. 5.

Terán Mata sostiene que pueden existir tres niveles de relación entre uno y otro principios:

1.- En una primera hipótesis o solución, es posible subordinar la seguridad a la justicia, exigiendo que la vida jurídica deje lugar siempre y antes que todo, al ideal; que el derecho más o menos flexible sea manejado teniendo a la vista los más altos fines morales y con ajuste ético en cada caso concreto;

2.- En otra posición, puede superponerse la seguridad a la justicia. No es lo primero hacer justicia, sino antes que todo procurar la certidumbre en las relaciones sociales, mal o bien, saber a qué atenerse;

3.- Por último, puede considerarse a la justicia y a la seguridad como valores coordinados, equivalentes; vale tanto procurar la una como la otra, pues ambas son condiciones esenciales, fines imprescindibles de la vida jurídica. En una situación indeterminada y llegado el caso de tener que sacrificar alguno de los valores, se deberá elegir o preferir de acuerdo con las circunstancias especiales del caso concreto.²⁷⁹

Alessio Robles se ubica en esta última postura al decir que entre justicia y seguridad no media una tensión insoluble, sino que ambas se ofrecen en relación de armonía y complemento, pues la seguridad implica, como nota esencial, cierta medida de justicia.²⁸⁰ Para Mans Puigarnau, la seguridad jurídica no es un sustitutivo de la justicia, sino un medio de garantizarla.²⁸¹

Legaz Lacambra afirma que *"en la realización de la seguridad a través de la legalidad, hay también ya una realización relativa de la justicia, pues la seguridad es una de las primeras exigencias de la justicia y ésta sólo puede desarrollarse en un marco de orden jurídico seguro. ¿Cómo podría dilucidarse si una regulación es o no justa, cuando tal regulación empezase por no aparecer como cierta?"*²⁸²

En el mismo sentido se pronuncia Recasens Siches cuando afirma: *"La seguridad es un valor fundante, inferior en relación con la justicia, pero indispensable condición para la misma; ya que nunca podrá darse un supuesto de justicia sin que exista como presupuesto la seguridad"*.²⁸³ López Medel establece que son los recursos de precaución adoptados por la seguridad los que pueden acercar cada vez más a mayor número, a la masa social, a las satisfacciones de la justicia. A su vez, Rodríguez Paniagua cree conveniente separar campos para concluir que mientras el campo de las finalidades concretas del derecho es el de la sociología jurídica, el propio de la seguridad es el del derecho formal; y el campo de la justicia, el de la filosofía del derecho.²⁸⁴

²⁷⁹ TERÁN MATA, Juan Manuel; "La idea de justicia y el principio de la seguridad jurídica" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 9-10, Tomo II; UNAM, México, enero-junio de 1941, pp. 61-62.

²⁸⁰ ROBLES FERNÁNDEZ, Miguel Alessio; *Ensayo Sobre la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954, p. 128.

²⁸¹ MANS PUIGARNAU, Jaime M.; *Hacia una ciencia general del Derecho*; Bosch, 3ª edición, Barcelona, 1970, p. 74.

²⁸² LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía ...*; ob. cit., pp. 603-604 y 606-608.

²⁸³ RECASENS SICHES, Luis; *Tratado...*; ob. cit., p. 618.

²⁸⁴ Ambos citados por MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., pp. 200-201.

Pero no todos los autores han coincidido en este punto pues Camelutti llegó a afirmar en alguna ocasión que *"la certeza tiene un costo terrible, ya que sólo se consigue sacrificando la justicia, entre certeza y justicia hay antítesis"* según nos refiere Capograssi, quien opuso a ese argumento lo siguiente: *"¿Acaso a menor certeza hay mayor preservación de la justicia?, ¿queda ésta, por ventura, mejor garantizada con libertad de juicio y decisiones?; y si un cierto exceso de certeza puede propiciar alguna cierta injusticia, ¿no se predispone ésta con tanto o mayor riesgo a través de un exceso de arbitrio, tan proclive al yerro y a la confusión de valores, a la manipulación activa o pasiva de la verdad, y a la arbitrariedad en suma?. Es cierto que la justicia tan sólo se puede realizar plenamente en la verdad real; pero incluso cuando lo producido sea sólo un subrogado de la verdad, la certeza de la legalidad estará generando paz, y con ello, abonando el terreno de la justicia".*²⁸⁵

Elías Díaz afirma que la seguridad supuestamente emanada de la legalidad injusta sólo es *"la seguridad de la inseguridad"* y que sólo la legitimidad del poder, en su origen, en su ejercicio y en los valores esenciales a que sirve, es seguridad jurídica auténtica,²⁸⁶ es decir, se refiere a que aun cuando exista certeza, si ésta no es justa, sólo puede darse la estabilidad de lo ilegítimo. López de Oñate nos advirtió que en esos casos *"el derecho termina así por abandonar el reino de los valores, para entrar y sumergirse en el reino de los fenómenos en el más grosero sentido de la palabra; naturaleza sic et simpliciter que no tiene contacto con el mundo del espíritu".*²⁸⁷

Conviene resaltar con Elías Díaz que, *"a medida que progresa la seguridad jurídica, va de hecho incorporando al derecho dosis de justicia intrínseca, lo cual representa una gradual, pero perceptible positivación de tal valor, en grados o aspectos residenciados hasta entonces en el mundo de la ética, y son claros ejemplos de ellos las llamadas Libertades Fundamentales y los Derechos Humanos, lo cual viene a demostrar que la legalidad positiva no cierra la comunicación con aquel plano".*²⁸⁸

²⁸⁵ CAPOGRASSI, Giuseppe; ob. cit., pp. 8-9.

²⁸⁶ DÍAZ, Elías; "La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho" en *Cuadernos para el Diálogo*; N° extraordinario XVII; diciembre 1969, pp. 7-10. Este autor nos comenta que la seguridad jurídica tiene dos sentidos, uno estricto, entendido como la sujeción del gobernado y el respeto del Estado a una legalidad, en contraposición a un puro estado de arbitrariedad; el segundo sentido no se sitúa en el ámbito de la legalidad, sino en el nivel superior de la legitimidad. En el primer sentido cualquier legalidad más o menos justa o injusta engendra como mínimo seguridad, incluso la seguridad de la inseguridad. En efecto, en un ordenamiento jurídico gravemente restrictivo con respecto a la libertad y/o a la justicia, puede afirmarse que hay seguridad, certera de que existe inseguridad; de que se está en peligro; de que hay una legalidad ilegítima, y esta seguridad a primer nivel no se corresponde con el concepto más pleno y comprometido de la seguridad, que se sitúa precisamente en el nivel superior de la legitimidad. Quiere esto decir que la seguridad jurídica no es sólo la que fácticamente establece un determinado sistema de legalidad, sino la que independientemente de ello se considera como valor legítimo, exigible en un ordenamiento jurídico. Es la exigencia de que la legalidad realice una legitimidad; unos valores considerados como imprescindibles en el nivel ético social alcanzado por el hombre como conquista histórica irreversible. La seguridad jurídica alude así a un contenido valorativo, expresado en términos de derechos y libertades que la conciencia humana e histórica consideran que han de estar suficientemente protegidos en el tiempo en que se vive. Hay seguridad jurídica en ese segundo sentido y más pleno nivel que trasciende el plano de la mera legalidad cuando dichas exigencias éticas -libertades fundamentales y derechos humanos- están adecuadamente incorporados a un sistema normativo jurídico y protegidos con toda la fuerza de que el mismo dispone. Sin ello no hay propiamente seguridad jurídica, aunque exista un sistema de legalidad.

²⁸⁷ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 126.

²⁸⁸ DÍAZ, Elías; ob. cit., p. 15.

Vistas desde la perspectiva de las escuelas jurídicas, podríamos asegurar junto a Villaseñor Méndez que *“la primacía entre una y otra lo da la época, más no una norma. Así por ejemplo, cuando rigió el derecho natural, la primacía la tuvo la justicia, cuando el que regía era el Estado-policía, esta primacía correspondió al bien común, y por último, en las épocas del positivismo, la tuvo la seguridad jurídica.”*²⁸⁹

Hay quienes como Djuvara y Radbruch, sostienen que las relaciones que se dan entre ambos conceptos, no están sobre el mismo plano. El bien común y la seguridad pertenecen al mundo de las realidades, en tanto que la justicia está comprendida dentro del mundo de las ideas, por lo que existen ciertas antinomias entre tales realidades, pero hay también elementos comunes que los unifican.²⁹⁰

Con todo, y como también tuvimos oportunidad de indicar al principio de este capítulo, la polémica entre las escuelas sobre la contradicción entre justicia y seguridad ha perdido virulencia, *“desde que nuevas concepciones del iusnaturalismo comienzan a abrirse a la admisión del positivismo científico-jurídico, siempre que reconozcan al derecho natural una función de método, para un análisis crítico capaz de movilizar una aspiración-inspiración en la evolución y desenvolvimiento material del ordenamiento y su paulatino proceso completador por la vía jurisprudencial interpretativa e integradoramente; algo que tampoco el neopositivismo rechaza, si la interpretación o la integración inspirada en valores, deducen éstos rectamente de la legalidad erigida por los representantes del pueblo.”*²⁹¹

Quien a nuestro juicio resume con mejor tino la necesaria relación entre ambos valores es Legaz Lacambra, cuando afirma: *“Justicia y seguridad son evidentemente realidades distintas; pero cuando la justicia se abstrae al factor de la seguridad, queda la primera en mera idea, o en virtud individual; y si por el contrario, abstraemos de la seguridad la valoración de la justicia, aquella deviene una fuerza dominadora de la existencia, desprovista de todo condicionamiento ético.”*²⁹² Hans Heckel, ha indicado que *“un orden sólo es valioso cuando realiza eficazmente los valores que le dan sentido.”*²⁹³

Mezquita del Cacho nos dice: *“Mientras las autarquías se caracterizan por un tratamiento volcado unidimensionalmente hacia el orden general y la seguridad individual (policía, seguridad ciudadana, etc.) asfixiando la libertad individual en manos de la seguridad nacional, reduciendo la del individuo a una seguridad tremendamente desigual, de sobrevivencia —en suma, a una seguridad protojurídica—, en las democracias constitucionales modernas se parte, como primera premisa para organizar una seguridad jurídica, no del orden, sino de la libertad y de la tendencia hacia la igualdad y el progreso,*

²⁸⁹ VILLASEÑOR MÉNDEZ, José T. *Motivos, origen y problemática de la seguridad jurídica ante el derecho contemporáneo*; Tesis profesional; UNAM, México, 1973, p. 74.

²⁹⁰ Citados por VILLASEÑOR MÉNDEZ, José; ob. cit., p. 128.

²⁹¹ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., pp. 205-206.

²⁹² LEGAZ LACAMBRA, Luis, *Filosofía....*; ob. cit., p. 607.

²⁹³ Citado por GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Filosofía del Derecho*; ob. cit., p. 477.

que han de producir el orden como secuela de la adición ciudadana a tales objetivos, en los que se contiene lo fundamental de la justicia".²⁹⁴

Para concluir, podemos decir junto con Pascual Sala, que *"lejos de constituir la antítesis de la justicia, la seguridad jurídica, para el Estado social y democrático de derecho que establece nuestra Constitución, es un presupuesto de esa misma justicia y, al propio tiempo, la garantía máxima de la libertad. En esta inteligencia, cobra todo su sentido la conocida afirmación ciceroniana de que "todos somos siervos de las leyes para que podamos ser libres"*.²⁹⁵

XIII.- LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO Y COMO VALOR.

Si formuláramos una lista de los autores que postulan a la seguridad jurídica como valor y quienes la colocan como principio, nuestro estudio abarcaría varias páginas. Sólo enunciaremos las doctrinas que consideramos más importantes, así como las razones que la fundamentan. Entre quienes postulan a la seguridad como un valor y no un principio tenemos a Radbruch,²⁹⁶ Recasens Siches,²⁹⁷ Legaz Lacambra.²⁹⁸

La idea de la seguridad como principio se encuentra en autores como Díez-Picazo, sin que exista una confrontación en considerar a la seguridad como valor.

Otros, en cambio, como Hernández Gil,²⁹⁹ separan radicalmente ambas nociones. Para éste los valores son "ideas inspiradoras" que estando por encima de toda clase de normas no participan de su virtualidad reguladora. Pero la seguridad no está en esa situación; sino que sí desciende a esa función normativa, para la que está provista de aptitud por su calidad de principio general, si bien su tarea es de tipo informador del ordenamiento jurídico, en el que puede suplir la insuficiencia de otras normas - precisamente debido a su gran generalidad-. Para él, se trata en suma no de un valor, sino de un principio.

El argumento más extendido para negar a la seguridad la calidad de valor, es el de que *"no basta para la realización del derecho"*.³⁰⁰ Pero creemos que es incorrecta esta apreciación, pues ni el orden ni la seguridad son suficientes para realizar el derecho completamente, pero sí en forma parcial, pues siendo los únicos valores objetivos, son también los únicos que permiten una apreciación acerca de la realización del derecho. En

²⁹⁴ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 206.

²⁹⁵ SALA SÁNCHEZ, Pascual; Seguridad jurídica y contratación mercantil; 2ª ed; Civitas, Madrid, 1994. p. 43.

²⁹⁶ RADBRUCH, Gustav; ob. cit., p. 11.

²⁹⁷ RECASENS SICHES, Luis; *Tratado General...*; ob. cit., pp. 220 y ss y 618.

²⁹⁸ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía del Derecho*; ob. cit., p. 606.

²⁹⁹ Citado por MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., pp. 218-219.

³⁰⁰ CHIN WO MATA, Jorge; ob. cit., p. 158.

sentido similar se ha pronunciado Legaz Lacambra, quien afirma que si la seguridad no es en sí misma un fin absoluto, tampoco el derecho lo es, sino un mero instrumento para propiciar la paz y el bienestar social.³⁰¹

Hay ciertamente valores idealísticos que carecen en absoluto de virtualidad normativa, y no pueden por lo mismo constituir un principio general del derecho, pero hay otros valores que sí pueden tener esa característica. Entre ellos encontramos por ejemplo, a la libertad y a la igualdad.

Pues bien, la verdad es que la seguridad es un valor,³⁰² sin que ello signifique perder su categoría de principio, "pues principios y valores son lo mismo, contemplado en un caso bajo un aspecto deontológico, y en otro bajo un aspecto axiológico".³⁰³ La seguridad jurídica no puede considerarse como un "simple principio" con función de mera fuente supletoria, como se indica en diversos códigos civiles y administrativos. Al estar señalado implícitamente en los artículos 14 y 16 de la Constitución, su función, tanto de marco como de fuente, queda elevada al máximo nivel, y ello significa que opera por encima de toda ley e incluso de todo principio general deducible de leyes ordinarias. En ese sentido puede decirse que la seguridad jurídica "vale independientemente de que se le desconozca, pues esta incapacidad para aprehender ciertos valores puede caracterizar no sólo a los individuos sino a toda una época".³⁰⁴

La seguridad jurídica importa tanto desde el aspecto ético y axiológico del derecho, como en su aspecto positivo, concreto y objetivo. Desde el primer ángulo se constituye como un fin y por ende, un valor dentro del orden axiológico del derecho, tal como diría Ortega y Gasset: "Lo que es querido como finalidad, lo es a virtud de una estimación, ya que no podemos tender sino a conceptos que hemos estimado con antelación".³⁰⁵ Contemplada desde un aspecto positivo es un estado de hecho.

Valores de este nivel encontramos a la justicia y a la seguridad, pues los demás pueden considerarse como derivaciones de cualquiera de ellos. "La luz que descompone el prisma de la seguridad jurídica ofrece como resultados facetarios la legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad, la irretroactividad, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad en los poderes públicos".³⁰⁶ Sin embargo, la diferencia con la justicia es que ésta última no puede ser principio, porque es el fin último del derecho. La seguridad, por el contrario, aunque puede reputarse como fin, se trata de un fin instrumental, intermedio, aptitud que le permite fungir simultáneamente como principio.

³⁰¹ LEGAZ LACAMBRA, Luis; ob. cit., p. 606.

³⁰² Hay quienes, como Jorge Millas, consideran que es el único valor propiamente jurídico. (MILLAS, Jorge; *Filosofía del Derecho*; Editorial Publibex, Santiago de Chile, 1970, p. 219).

³⁰³ ALEXY, Robert; *Derecho y Razón Práctica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1993, México, p. 16.

³⁰⁴ ROBLES FERNÁNDEZ, Miguel Alessio; ob. cit., p. 23.

³⁰⁵ Citado por UNDA MOREIRA, Eduardo; *Consideraciones en torno a la garantía de audiencia. La seguridad jurídica*; Tesis profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1983, p. 21.

³⁰⁶ MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit., p. 220.

Esta subordinación de rango jerárquico, de cualquier forma, resulta intrascendente en el plano normativo. Es más, podríamos asegurar que donde quiera que se le coloque, ello no modificará el hecho de que la seguridad sea el primero en el orden lógico temporal. Recasens Siches nos dice: *"El derecho no ha nacido en la vida humana por el deseo de rendir homenaje y culto a la idea de justicia, sino para colmar una ineludible exigencia de seguridad y certeza en la vida social. A la pregunta de por qué y para qué hacen los hombres derecho, no nos vendrá respuesta de la quintaesencia de la idea de justicia, ni de su séquito de egregios valores complementarios, sino de un valor subordinado: el de la seguridad, correspondiente a una necesidad humana"*.³⁰⁷ Más adelante afirma que el fundamento de lo jurídico radica precisamente en el valor de la seguridad, *"sin la cual no podría haber derecho, ni bueno ni malo, ni de ninguna clase. Podrá haber un derecho injusto o malogrado; pero nunca inseguro, pues la ausencia de seguridad niega la esencia misma de lo jurídico"*.³⁰⁸

Así pues, aunque para el derecho natural fuera el último de los valores, para el derecho positivo es el principal. En efecto, el derecho positivo esta cimentado sobre el valor-principio seguridad, y es por ello que puede considerarse anclado en la realidad. A pesar de ello, en la doctrina jurídica, ha sido más pacífica la controversia entre las escuelas jusnaturalista y iuspositivista, pero aún sigue emocionando y suscitando encontradas opiniones, aun cuando creemos que responden más a una insistente necesidad de protagonismo que a una verdadera posición doctrinal.

Nosotros no podríamos desconocer el carácter de valor que tiene la seguridad jurídica pues se trata de una *"exigencia de que la legalidad realice una cierta legitimidad, como ya había dicho, es decir, un sistema de valores considerados como imprescindibles en el nivel ético social alcanzado por el hombre y considerado por él como conquista histórica irreversible; la seguridad no es sólo un hecho, es también, sobre todo, un valor"*.³⁰⁹

Atienza y Maynez, quienes a nuestro juicio, son los que mejor han entendido la noción del "valor seguridad"; así el primero afirma: *"Cualquier conjunto de valores — cualquier ideología coherente— tiene que presuponer la idea de que también es un valor, saber que aquéllos van a realizarse; si A, B y C son conductas o normas valiosas, el poder prever, tener la seguridad de que A, B y C se realizarán, también es un valor"*.³¹⁰ El segundo dice: *"Un orden sólo es valioso cuando realiza eficazmente los valores que le dan sentido"*, y citando a Hans Heckel dice que *"el derecho es, primariamente, un orden obligatorio de la vida en común; mas el orden, como tal, todavía no tiene nada que hacer con la justicia"*.³¹¹

³⁰⁷ RECASENS SICHES, Luis; "La Seguridad como Motivo Radical de lo Jurídico" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; N° 3, Tomo I; UNAM, México, 15 de junio-15 de agosto de 1934, p. 282.

³⁰⁸ RECASENS SICHES, Luis; ob. cit., p. 287.

³⁰⁹ DÍAZ, Elías; *Sociología y Filosofía del Derecho*; ob. cit., p. 47.

³¹⁰ ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; ob. cit., p. 119.

³¹¹ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Filosofía del Derecho*; ob. cit., p. 479.

XIV.- LAS MODERNAS PERSPECTIVAS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Como ya vimos, si la primitiva seguridad (a la que denominados prelegalidad) fue fruto del orden, en el Estado moderno el mejor orden es producto de la seguridad jurídica verdadera. Esto significa que cuando más se reviste el orden de legalidad y libertad responsable, la reacción de adhesión social a ese orden se traduce en un orden seguro y estable.

Esta situación desde luego proviene del paso que se tuvo que dar entre la legalidad otorgada por el Estado, a la legitimidad o legalidad material que representó justamente el constitucionalismo.³¹² En efecto, si la legalidad constitucional es una expresión importantísima de la seguridad en las relaciones entre Estado y ciudadano, esto se debe precisamente a que ya no es el Estado quien impone su ley, sino que es el pueblo, a través de sus representantes, quien crea la ley que rige incluso al Estado, de ahí que no sea éste el que instaura la Constitución, sino al revés, con lo cual se logró implantar un *"racionalismo desbordado, un ansia de uniformidad y un vehemente anhelo de igualdad jurídica"*.³¹³ De esa manera resulta por demás esencial para nuestro análisis, constatar que sea el propio texto constitucional el que proclame no sólo la legalidad, sino la "seguridad jurídica" como noción más general, como objetivo de la propia Carta Fundamental en sus artículos 14 y 16.

Entonces, parece claro que la evolución de la seguridad jurídica no se agota únicamente con la proclamación del principio de legalidad previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal. Es decir, el proceso histórico de la seguridad jurídica no ha tocado a su fin por más que se diga que el *"mundo de la seguridad"* que bautizara Stefan Zweig haya desaparecido.³¹⁴ Habremos de arribar previamente a la *legitimidad*, es decir, al disfrute derivado del binomio entre el origen social y democrático de la Constitución de 1917 con su efectiva aplicación.

Pero aun cuando éste sea el máximo grado de legitimidad concebible en una situación histórico-social, que incluso no ha alcanzado plena madurez en México, lo cierto es que no está cerrado el proceso evolutivo de la seguridad, pues al igual que la justicia, se trata de un objetivo ideal inasequible e inalcanzable. Sin embargo, puede afirmarse que la legitimidad no estaría alcanzada por el hecho del origen social y democrático de la Constitución y de las estructuras de poder político que ésta organiza (asumiendo que se presente así en la realidad), pues sólo se podrá acceder a ella, cuando con la misma plenitud se garanticen los valores esenciales del hombre individual y social, traducidos en derechos humanos y libertades fundamentales.

³¹² D'ORS, Álvaro; ob. cit., p. 31.

³¹³ PÉREZ SERRANO, Nicolás; "Constitucionalismo y Codificación" en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*; Núm. Extraordinario, Año CI, 2ª época, Tomo XXV; Reus, Madrid, 1953, p. 93.

³¹⁴ El periodo de la historia europea, que abarca desde los años de la mitad del siglo XIX hasta los albores de la Primera Guerra Mundial, se configura como "el mundo de la seguridad". (ZWEIG, Stefan; citado por IRTI, Natalino; ob. cit. p. 17).

Incluso, aún asumiendo que la sustentación constitucional funcione como parámetro para medir el grado de seguridad que tenemos, tal instrumento resulta ya agotado actualmente, por lo menos en nuestro país. En otras palabras, la Constitución misma, aún suponiendo su pleno desenvolvimiento y aplicación, es una directriz ya insuficiente para el momento que vivimos.

*“...México necesita pues, de una nueva Constitución para contar con bases que le permitan al país arribar a un camino de desarrollo, de recomposición social, política, jurídica y económica para enfrentar el nuevo siglo. Además, es importante ampliar la participación social y prever consecuencias como la desestabilización y la violencia...”*³¹⁵

Pero no sólo en ese aspecto es susceptible de mejorarse el sistema de seguridad. Para hacer efectiva la garantía constitucional de seguridad jurídica, el tratamiento que ha de dársele, junto al de legalidad, no puede seguir refiniéndose al aspecto jurisdiccional, es decir, al de su restauración en casos de controversia o conflicto, sino que su atención merece observar otros ángulos a través de un control constante y especialmente, de un control preventivo o de preservación. Esto es de suma importancia. En lugar de restringir la acción protectora de la seguridad jurídica a la función jurisdiccional, que como lo dice Elías Díaz, supone “*el restablecimiento de la seguridad perdida*”, se trata de completarla, a través de mecanismos cautelares,³¹⁶ cuyo propósito sea el que la seguridad no llegue a perderse, ni siquiera a ser expuesta a grave riesgo. Dejar la realización de la seguridad y

³¹⁵ SCIMIDT, Samuel y SCHETTINO, Macario; *La Capacidad de Gobernar en México*; Aguilar, México, 1997. Estos autores aseguran que elaborar un nuevo documento rector de la vida política nacional implica involucrar a la sociedad, hacerla copartícipe de las decisiones para que contribuya a la gobernabilidad de la nación. Afirman que no se puede dejar a los partidos el cambio, porque representan sólo a grupos particulares que quieren ciertas cosas y no coinciden con los deseos de la sociedad en su conjunto. Es importante que los mexicanos intervengan más en política, no sólo en partidos, sino en otras organizaciones, como las cámaras empresariales, los sindicatos. Por otro lado señalan que a más partidos mayor posibilidad de la sociedad para participar. Es perfectamente válido que los partidos pequeños ayuden a decidir las grandes cuestiones aliados a los partidos más grandes. Sin embargo, al tiempo ven ciertos riesgos, pues establecen que los partidos se han concentrado más en la reforma electoral que en una reforma de sí mismos y menos en la sociedad y en el sistema político, tal vez porque la prioridad era terminar con el autoritarismo imperante, pero esto ha hecho que se abandonen las ideologías y se tome el pragmatismo como bandera. Dicen en otro lado, que el marco legal está vencido y hay que rehacerlo. Una buena idea es hacer una nueva Constitución, aunque son pesimistas en cuanto que hoy nadie podría hacerla, pues existe un reacomodo de grupos políticos. Al no haber acuerdo, cada grupo querrá imponerse sobre los otros y esto generará enconos que podrían conducir a alimentar más la violencia civil que ha empezado a gestarse en forma aislada. Sin embargo, el problema principal que ven para formar una nueva Constitución es que un acuerdo de esta envergadura, exige una figura emblemática que pudiera arbitrarlo, como ocurrió en el caso de la transición española con el Rey Juan Carlos. Ernesto Zedillo pudo haber sido este árbitro, de haberse separado de las discusiones de grupo, pero no lo hizo y ahora ya es tarde para ocupar ese sitio. Pero consideran que los medios de comunicación pudieran jugar ese rol. La actual Constitución, es un instrumento de gobierno para el PRI, más que un órgano rector de la vida institucional del país. México tiene dos opciones para llegar a construir un país mejor: o lo hace ahora con un poco de convulsiones, o se espera 50 años. Aseguran que el necesario debate para una nueva constitución lo frena el que los políticos están aferrados a defender valores tradicionales, el que todavía hay una cultura política autoritaria. Finalmente, sentencian: si no se realiza este debate y llegamos a una nueva Constitución, las presiones que tiene el país serán mayores que las actuales.

³¹⁶ Dice Mustapich: “*Fuera y antes del proceso, el derecho no combate la incertidumbre. Pero si no directamente, el derecho puede combatirla indirectamente, invirtiendo los términos del problema para su solución: o sea, previniendo la incertidumbre, procurando dar certeza y seguridad a las situaciones y a las relaciones concretas intersubjetivas, predisponiendo medios e instrumentos aptos para producir certeza y poniéndolos a disposición de las partes; recogiendo y fijando legalmente las manifestaciones de certeza en el mismo acto en que la voluntad privada se propone crear relaciones y situaciones*”. (MUSTAPICH, José María; *La Ley*; Tomo 130 abril-mayo-junio 1968; Talleres Gráficos, Buenos Aires, 11 de abril de 1968, p. 1).

legalidad, al aparato judicial, cuando dijimos que adolece de graves fallas estructurales y sólo se ocupa de una "restauración a posteriori", supondría tanto como estrangularlas, máxime si tomamos en cuenta que la etapa histórica actual es de enormes desigualdades económicas y conlleva el riesgo de hacer ilusorio el principio de igualdad ante la ley de los ciudadanos y ello además obliga a reaccionar a ésta con medidas especiales de protección al más necesitado.

El control de la legalidad cobra de esta manera una relevancia singular. Por esa razón podemos volver la vista hacia aquellas posturas doctrinarias que sostenían que la seguridad es un afán o necesidad. Sigue constituyendo, quiérase o no, un fin del derecho. De la manera apuntada, es claro que las líneas paralelas que representaban la justicia y la seguridad irán reduciendo su distancia, aproximándose saludablemente.

También vemos cómo los sentidos clásicos de la seguridad: certidumbre y confianza, se entrelazan y complementan con el de la prevención. La primera apela al sistema normativo en demanda de certidumbre (en las fuentes, publicidad de las normas, tipicidad penal o fiscal, etc.); la segunda, se refiere fundamentalmente al aparato jurisdiccional establecido, a su capacidad para resolver pronta y expeditamente los conflictos, pero esta confianza queda trunca si es considerada en forma aislada, pues la experiencia histórica demuestra que en un momento dado, la sociedad aspira no sólo a la confianza última que el aparato judicial le pueda ofrecer para solucionar los conflictos, sino que también exige una confianza inmediata en un sistema de prevención que haga lo posible por evitarlas, y en consecuencia, ahorrar poner a prueba aquella estructura judicial, que por cierto, no muy pocas veces nos ha defraudado.

En palabras más llanas: no se trata que nuestros "bomberos judiciales" sean eficientes, incorruptibles y expeditos para apagar las "llamas generadas por los conflictos", sino que existan las medidas preventivas que eviten en lo posible el acudir a ellos, pues en una controversia el riesgo y costos son grandes, lo que se agiganta con los tortuosos caminos del procedimiento, *pues los recursos, juicios y medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que. . . no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un Estado de Derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.*³¹⁷

Las tres vertientes de la seguridad, en realidad corresponden a diferentes etapas históricas. Sin embargo parece existir una paradoja. Si hoy hablamos y exigimos el respeto a la propia persona, ¿no es acaso exactamente lo mismo que hace miles de años buscaba el hombre?. Si lo es, entonces debemos concluir que la seguridad además de que está inconclusa, no ha tenido avance cualitativo alguno. Esto afortunadamente no es así. Hay una diferencia de grado. En los inicios de la humanidad, la inseguridad que sufría el hombre se refería a los demás hombres, y fue debido a eso que se buscó escudo en el derecho ("ausencia de temor"); después, la inseguridad provino de la actuación del Estado

³¹⁷Jurisprudencia Núm. 42 emitida por el primer tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito durante la séptima época del Semanario Judicial de la Federación y que aparece publicada en el Tomo 60, Sexta Parte, p. 73., ponente Guillermo Guzmán Orozco.

("ausencia de duda"). Ahora la inseguridad está en el mismo derecho y lo que se busca es una "seguridad ante el propio sistema de seguridad",³¹⁸ a base de procurar no sólo que sea estable o cierto en sí, sino inofensivo ante todo para las más esenciales aspiraciones de la persona humana.

Estamos ante una alternativa inexorable, como lo dice Aréchaga: "o cumplimos una revolución por el derecho, o habremos de enfrentar una revolución contra el derecho. No cabe pretender que un sistema jurídico. . . sobreviva a la lucha si se generaliza su descrédito. El derecho ha de responder a los designios dominantes por los medios que mejor respeten los valores fundamentales sustentadores de la convivencia".³¹⁹

Por otro lado, podemos anotar ya desde ahora, que otra de las tendencias que se vislumbran para la seguridad jurídica en el próximo milenio, es el reconocimiento de que las garantías individuales no son únicamente derechos oponibles a la autoridad, es decir, barreras que no pueda traspasar el Estado, sino que también se erigen como verdaderas obligaciones positivas de éste para hacerlas efectivas. No se trata sólo de que la autoridad "deje de hacer para respetar estas garantías", sino de que adopte ciertas conductas que "hagan efectivas esas garantías".³²⁰

Como ejemplo de ello, es el que las Cámaras Legislativas realicen suficientemente su función, procurando reglamentar sobre todos los aspectos que la Constitución establece, en principio, y además, que se legisle sobre todos aquellos aspectos de las relaciones individuales y sociales que demande la sociedad, pues como lo dice Natalino Irti: "La seguridad de ayer estaba fundada sobre lo que la norma decía; la seguridad de hoy, sobre lo que la norma ordinaria no puede decir (por el control de la legitimidad constitucional) o debe decir (en cumplimiento de obligaciones impuestas por las normas constitucionales a los órganos legislativos)".³²¹

³¹⁸ Mezquita del Cacho afirma que al lado de las dos etapas citadas: ". . . habría que resaltar la ausencia de frustración, como característica del estado supremo o actual de la seguridad; el de la legitimidad, advenido no sólo como consecuencia de la asunción de los valores superiores en el ordenamiento jurídico, sino también del protagonismo esencial del pueblo soberano en la erección del mismo. . . Se trata de un matiz diferente, porque la frustración no es temor, sino desilusión; y tampoco es duda, sino penosa certeza de la propia insignificancia. Sólo en los Estados democráticos, en los que el ejercicio de las libertades políticas es pleno e incondicionado, tal frustración no se da; y esa ausencia es la plena y más valorada seguridad; aquéllas cuyo extravío supone el deterioro de las estructuras básicas de la personalidad humana: la seguridad en sí misma, que se consolida plenamente en cambio, cuando es promovida a través del derecho". (MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; ob. cit. p. 202).

³¹⁹ JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino; ob. cit., p. 306.

³²⁰ Al respecto conviene decir que Eusebio González, citando a varios autores alemanes, señala: "La aportación de la doctrina alemana en este punto (Schich, Tipke, Vogel) ha sido decisiva, al considerar que las Constituciones modernas no se limitan a asegurar una posición defensiva frente al Estado, sino a facilitar protección y favorecer las reivindicaciones surgidas dentro del clima del moderno Estado social de derecho, que ya no puede reducirse a garantizar libertades y evitar abusos, sino que a partir de una concepción positiva de la acción del Estado desde el principio de igualdad y tomando como punto de referencia el desarrollo alcanzado por algunos derechos constitucionales (por ejemplo, el de participación), ha cargado sobre sí la responsabilidad de allanar obstáculos y dispensar protección (por ejemplo en temas familiares, relacionados con la tercera edad y el desempleo)". (GONZÁLEZ, Eusebio; prólogo a la obra: Principios Tributarios Constitucionales; Coedición Tribunal Fiscal de la Federación, UNAM, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecc; México, agosto 1992, p. 10).

³²¹ IRTI, Natalino; ob. cit., p. 81.

Pero la Constitución implícitamente reconoce que hay obstáculos reales, más allá de las leyes, que impiden una efectiva participación de los ciudadanos en el poder y que hay condiciones que favorecen esa participación. Estos obstáculos y esas condiciones no se encuentran obviamente, por lo que se lee en el texto constitucional, en el nivel jurídico, sino más concretamente en las estructuras económicas y sociales³²² y en los niveles de cultura.³²³ Por eso el artículo 3º constitucional señala, que la educación del Estado "luchará contra la ignorancia y sus efectos" y que además será democrática, nacional y contribuirá a la mejor convivencia humana.³²⁴ "Estamos en presencia de un claro intento de autenticación de uno de los grandes valores de la democracia y del Estado de Derecho, que es la igualdad, por la vía de atender no sólo a los aspectos meramente jurídicos, sino a las condiciones reales que dificultan su progresiva realización".³²⁵

La certeza absoluta es un mito, pues "este ideal de seguridad jurídica se basaría, por una parte, en el interés del "hombre bueno" de saber a ciencia cierta, cuál es la solución jurídica precisa que protege y ampara sus derechos; y por otra, los intereses del "hombre malo" de saber cuál va a ser el comportamiento de los tribunales con el fin de medir o valorar las consecuencias jurídicas de sus acciones. En cualquier caso, este anhelo de seguridad conduce a la suposición básica de que sólo existe una única solución jurídica correcta para cada caso,³²⁶ lo que resulta imposible hoy en día.

En suma, si antes se hablaba de dos niveles de la seguridad jurídica: certeza (aspecto objetivo referido al sistema normativo) y otro, confianza (aspecto subjetivo que apela al sentimiento personal en la efectividad de aquel sistema);³²⁷ ahora podemos hablar

³²² "La eficacia del derecho está condicionada a un hecho sociológico: al espíritu cívico, tanto de los gobernados como de los gobernantes; al apego y respeto de la soberanía de la ley. Pero esta adhesión no puede ser una fórmula vaga. Sin determinar. Si no están determinados con precisión los deberes de los gobernados y de los gobernantes, este espíritu cívico se manifiesta en el respeto a las propias convicciones y por muy respetables que sean éstas, no serán nunca contenido de derecho". (OROZCO ROMO, David; ob. cit., p. 98).

³²³ D'Arboussier escribe que "el procedimiento más seguro para lograr el imperio de la ley es dar a cada individuo, conciencia de su útil participación en la vida nacional, no sólo a través de su actividad profesional, sino además mediante su asociación, lo más estrecha posible, teniendo presentes las dimensiones del Estado y el volumen de la población, a la vigilancia ejercida sobre la gestión de los asuntos públicos en sus diversos aspectos y, más concretamente, mediante la asociación a la adopción de las decisiones clave que hacen época en la marcha de los negocios colectivos". (D'ARBOUSSIER, G; "En torno a la primacía del derecho" en Revista de la Comisión Internacional de Juristas; Nº 2, vol. IV, Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963, p. 278).

³²⁴ Dice Jiménez de Aréchaga: "En la actual coyuntura, mucho más importante que arbitrar medios para obtener que el derecho vigente sea respetado, es promover una rápida y honda transformación de los contenidos de ese derecho, para que él encuentre, en la adhesión espontánea de las nuevas generaciones, la fuerza necesaria que asegure su permanencia. Y mientras tanto, si las actuales inclinaciones de las nuevas generaciones nos parecen peligrosamente elementales, trabajemos por enriquecerlas y complementarlas mediante la educación, haciéndoles sentir la necesidad de que su lucha por la justicia no les haga olvidar que sólo cuando también la libertad y la paz son adecuadamente protegidas, la vida humana se hace digna de ser vivida". (JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino; ob. cit., p. 306).

³²⁵ LÓPEZ CALERA, Nicolás; ob. cit., p. 168.

³²⁶ CALVO GARCÍA, Manuel; "Teoría del Derecho"; Tecnos, Madrid, 1985, p. 114.

³²⁷ En relación a esta clasificación o división entre certeza y seguridad existen tantas definiciones como autores se encuentre. Sólo citaremos a dos de ellos: Jaime William distingue entre certeza teórica o de conocimiento y certeza práctica o de cumplimiento. Por la primera, dice, entendemos el conocimiento sin dudas de la norma y por la segunda, la certidumbre fundada o garantizada de que la norma será cumplida. (Crf. WILLIAM, Jaime; "La Seguridad como Valor del Derecho" en Seminario de Derecho y Seguridad Jurídica"; Nº 6. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 1983, p. 29).

ya de otros dos más: un aspecto *preventivo* que debe garantizar el sistema jurídico y otro de *acción positiva*, que debe asegurar el Estado.

XV.- ¿CRISIS DE LA SEGURIDAD JURÍDICA?

Hay varios aspectos y autores que inducen a sospechar que en los últimos años se ha dado una crisis de la seguridad jurídica. En realidad *"esta crisis no consiste en negar el principio como tal, pero una serie de procesos de debilitamiento muy diversos, conducen poco a poco a vaciarle de contenido"*.³²⁸

Esta crisis está a su vez inmersa en la crisis social, razón por la que Orozco Romo nos dice: *"Nuestro siglo es una edad crítica. Vive peligrosamente balanceado entre los estertores de un mundo que perece y entre los asomos de nuevas formas de vida que se delinean en el presente como augures de una nueva época. Diversas son las causas que les atribuyen a estos fenómenos los distintos autores. Para algunos este hecho se debe al advenimiento de las masas al mundo occidental, con todas las adversidades que acarrea este hecho demográfico, aunado a la pérdida de la fe del hombre en sus propias potencialidades, en oposición al optimismo que caracterizó al siglo precedente y a la falta de un ideal común que una al hombre en una tarea digna de sus fuerzas. Para otros, este fenómeno se origina en el reacomodo de una superestructura legal a la estructura económica de la forma de producción actual que es la colectiva. Mientras que para una tercera postura, por cierto más atinada, este acto se debe al agotamiento del ideal antropocéntrico, que se inicia en el renacimiento, para guiar la conducta de los hombres, mientras que éstos con sed mística, se encaminan hacia una nueva edad media, a formas de convivencia en donde un concepto radical del universo, que en sí mismo es religioso, aunque tenga signo contrario en el materialismo comunista, sea el dínamo que mueva todos los actos e inspire todas las instituciones. Todos los autores están de acuerdo en que nuestra época es de tránsito, que es el camino hacia un mundo configurado de tal manera que no pudo haber cabido en la cabeza de nuestros antepasados. En dos generaciones hemos visto caer dinastías seculares, revisarse todos los valores, aparecer inventos como la energía atómica, el surgimiento de formas jurídicas insólitas y esto sólo es un anuncio de transformaciones más profundas. Por lo tanto, la fijeza y rigidez del derecho no puede ser más que un inconveniente. El derecho no puede dogmatizar principios en quien nadie cree, que están siendo negados diariamente, que están transformándose continuamente, sino que debe adoptar una forma libre que dé lugar a las innovaciones y se adapte a las variantes necesidades. Frente al ocaso, lo conveniente no es soltar amarras, sino anclar en los principios valederos. El olvido de los pueblos de los valores eternos, la renuncia de*

También citaremos a Francisco Merino quien distingue con claridad entre certeza y seguridad jurídica: *"Por certeza entendemos el conocimiento claro y seguro en orden a que los presupuestos o elementos estructurales de una relación jurídica se ajustan al sistema legal vigente; creemos en cambio que la seguridad jurídica consiste en la efectiva protección de la ley a los titulares de una relación jurídica, de tal forma que el sujeto activo se encuentra garantizado en el ejercicio pacífico en cuanto al real alcance y permanencia del deber que esa misma relación le imprime"*. (MERINO, Francisco; "La Seguridad Jurídica en el Derecho Civil" en *Seminario de Derecho y Seguridad Jurídica*; N° 6. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 1983, p. 136).

³²⁸ WEYL, Roland; "Crisis de la Legalidad" en *Estudios Jurídicos*; N° 3; Trabajos del VII Congreso de la Asociación Internacional de Juristas Demócratas; Centro de Estudios Jurídicos, Perú, agosto de 1963, p. 41.

su propia dignidad ha acarreado para ellos, la imposición de estados totalitarios que conculcan los derechos de la persona humana. En cambio, la vigilante adhesión a los principios sanos ha permitido a otras colectividades el desenvolvimiento normal de la vida societaria. Y el mantenimiento de la seguridad jurídica, como ya hemos expuesto, es un corolario, un medio necesario para la conservación de los derechos del hombre".³²⁹

Pero esta crisis no sólo se debe a una "masificación del individuo" que lo ha convertido en instrumento de fuerzas que él no controla, como el Estado, o los grupos de presión, nueva forma de poder político del Estado y que representa uno de los más serios peligros de toda regular organización política, poniendo en crisis a la democracia; el hecho cierto es que en ellas se diluye la personalidad moral del individuo; sus derechos subjetivos desaparecen o se atenúan en grado apreciable, reemplazados por formas publicísticas del derecho que ponen en manos de la autoridad, sin defensas legales, la suerte de los derechos individuales.³³⁰

Pero debemos convenir en que la crisis de la seguridad jurídica es también la crisis de la legalidad. Entre los autores que sostienen esta postura está López de Oñate, quien afirma que la legalidad de hoy adolece de certeza, no tanto por su insuficiencia (pues ésta podría colmarse bien sea a través de la analogía o de los principios generales del derecho, según él), sino por la complejidad, obscuridad técnica, inestabilidad derivada de la excesiva mudanza y por su hipertrofia, debida a la abundancia o exceso,³³¹ a lo que se ha denominado "espesa e impenetrable selva normativa",³³² aunque hay quienes no comparten estas posturas.³³³

Sin embargo, el golpe más contundente a la seguridad jurídica y a la legalidad, es que actualmente debido al resquebrajamiento del principio de jerarquía normativa, "no todo el derecho procede de la Constitución, ni, lo que es más grave todavía, el derecho emanado en consonancia con la normatividad constitucional, es el considerado como el más eficaz para resolver los problemas de la vida cotidiana. . .al convertirse la ley en

³²⁹ OROZCO ROMO, David; ob. cit., pp. 92-94

³³⁰ YADAROLA, Mauricio; "Nuevos Aspectos de la Crisis de la Legalidad" en *Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires*; N° 1-4, Tomo XXXV; Buenos Aires, enero-diciembre, 1964, p. 133.

³³¹ LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 64.

³³² NOVOA MONREAL, Eduardo; ob. cit., p. 56.

³³³ Klecatsky, por ejemplo, dice que "en realidad la multiplicación de leyes no es en verdad producto del principio de legalidad de la administración; sino que obedece a que el poder colectivo en la vida del hombre de hoy día se ha convertido en omnipresente. Que no se trata de una cuestión de derecho sino de técnica, economía, política y otras fuerzas colectivas que determinan la vida social. El jurista al que se hacen reproches injustificados de esta naturaleza se encuentra en la misma situación que el médico al que se reprocha que cuida muchas enfermedades con muchas medicinas y que sería mejor estar sano sin utilizarlas. Naturalmente, sería mejor estar sanos sin medicamentos y, sin ninguna duda, mejor aún vivir sin necesidad de ley en un régimen de derecho, orden, libertad y paz. No obstante, el jurista, como el médico libra batalla contra la muerte, debe luchar sin cesar contra toda injusticia". (KLECATSKY, Hans; ob. cit., p. 245).

Herodoto, señala que el exceso de leyes era un rasgo característico del gobierno demagógico, pues por una parte se dice y se hace mucho por aparentar que las relaciones sociales se sujetarán al derecho; y por otra se desentiende por completo de crear las condiciones de su aplicación y de ejecutarlas, tan es así que no importa que existan complicaciones en su interpretación e integración, e incluso soluciones contradictorias, ya que lo único que interesa es poder demostrar que existe la ley y hacer alarde de ella.

*simple medio para la realización de cambiantes fines políticos para el fomento o la contención de intereses particulares y concretos, su autoridad, producto en otro tiempo de su generalidad, ha quedado inapelablemente quebrantada. Y con ella. . . la Constitución, en cuanto a "norma normorum" ha entrado también en crisis".*³³⁴

A pesar de este pesimismo, creemos poder apostar por el futuro. La más importante virtud de las democracias, y hacia allá se dirige por fortuna nuestro país, es justamente que la libertad ideológica propicia las críticas de este orden, y así, tarde o temprano, los desajustes entran en la vía de rectificación por la presión social (reforzada con cada generación social), así como por la constante necesidad del poder político de sentirse apoyado por el pueblo (cosa que otrora no sucedía).

Entonces, lo que debe preocuparnos en el mismo grado que el tema de la seguridad jurídica, o mejor dicho, lo que debe ocuparnos no sólo se encuentra en el derecho, sino en el perfeccionamiento de la democracia para acceder a la plena seguridad. *"La democracia y no la seguridad jurídica es el verdadero enfermo en casa".*³³⁵

Pero dados los recientes acontecimientos políticos en nuestro país, parece ser que esta democracia plena tendrá que esperar el reacomodo de las pugnas políticas. En efecto, después de dibujar un inédito mapa político-electoral, el proceso de transición democrática avanza e involucra cada vez a más actores. Sin embargo, su recorrido no ha sido tranquilo; al contrario, ha estado impregnado de sobresaltos, producto de la recomposición de fuerzas en el sistema político. Los enfrentamientos entre la mayoría opositora del Congreso y el poder ejecutivo, y otros más recientes entre una parte de éste, la Procuraduría General de la República, y el poder judicial, son eventos que evidencian un intenso reacomodo en el seno de los Tres Poderes de la Unión y de una modificación substancial en la relación política entre ellos.

Pero en vista de que todavía no se acuerdan las nuevas reglas del juego que requiere el nacimiento de un sistema democrático, se corre el riesgo de la que la división pueda derivar en cualquier momento en "divorcio de poderes", sobre todo si los órganos de gobierno se convierten en "botín político" de una fracción de la élite, de partidos políticos sin arraigo social o de mayorías partidistas que no tienen un puente directo con los ciudadanos. En ese sentido, si las negociaciones entre partidos en el seno del poder legislativo se quedan únicamente en este ámbito, la división no sólo será entre poderes, sino también entre los poderes y la sociedad.

Por otro lado, no debemos perder de vista que el valor-principio de la seguridad jurídica fue puesta en duda en regímenes totalitarios donde se impidió la crítica, con el argumento de que obstaculizaba el "progreso cultural" o de que se trataba de un valor "burgués" o "reflejo de injustas dominaciones de clase y corresponsables de su perpetuación".

³³⁴ DE VEGA GARCÍA, Pedro; ob. cit., pp. 294-295.

³³⁵ VÁZQUEZ CARRIZOSA, Alfredo; "La Crisis Permanente del Derecho Constitucional" en *Estudios de Derecho*; Núms. 107-108, México, 1985, p. 21

Es indudable que si es el poder político es quien se encarga de construir todo el andamiaje jurídico en un determinado momento, entonces estaremos de acuerdo que la mejor garantía de seguridad jurídica, será precisamente el lograr controlar ese poder y con ello también la concepción del derecho, y su aplicación.³³⁶ En la medida que la seguridad jurídica se adueñe de ese poder, estaremos frente a un Estado con mayor o menor grado de certeza en el derecho.³³⁷

Concluiremos transcribiendo el pensamiento de De Vega García: ". . .que la justicia constitucional asuma la defensa de los supremos valores contenidos en las constituciones, no quiere decir. . .que sea ella la encargada de crearlos. Dicho en otras palabras, sólo tiene sentido hablar de justicia constitucional en aquellos países y aquellas situaciones donde la constitución, aparte de ser un texto escrito, es ante todo una vivencia colectiva, donde las contradicciones e incoherencias de la constitución formal tiene una vía de solución por la existencia de una constitución material. . .y no cabe hablar de justicia democrática y libre en sociedades que, previamente, ni son democráticas ni son libres".³³⁸

³³⁶ Con pleno conocimiento de causa y después de una evidente experiencia Liebholz nos señala: "Después de la experiencia vivida por Alemania bajo el régimen nacional-socialista, es justo que en todo lo posible, lo político se subordine al derecho. Es cierto que algunas cuestiones jurídicas también pueden resolverse fácilmente con decisiones de la autoridad política. Sin embargo, a nuestro juicio, es mejor que en una democracia las controversias jurídicas de carácter político se resuelvan por un tribunal independiente que se base en el derecho independiente y no en forma política por una mayoría circunstancial. Una solución autoritaria y parcial de las cuestiones no corresponde a los requisitos que se fijan hoy en día para el Estado de derecho y quizá no sea un azar el que hoy en los Estados americanos, asiáticos y europeos las controversias jurídicas de carácter político sean resueltas en gran medida por un tribunal supremo independiente. Las soluciones de los tribunales constitucionales no sólo aseguran la primacía del derecho sobre lo político, cuando lo político puede someterse al derecho, sino que tienen además, por así decir, un efecto determinado de integración política. Las decisiones judiciales por estar orientadas hacia el derecho efectúan también en el campo de lo político una verdadera purificación". (LIEBHOLZ, Gerhard; ob. cit., p. 272).

³³⁷ YADAROLA, Mauricio L.; ob. cit., p. 138.

³³⁸ DE VEGA GARCÍA, Pedro; ob. cit., p. 309.

XVI.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.

1.- Las teorías que se han formulado en México sobre el principio de seguridad jurídica han sido insuficientes o bien, se han concretado a desarrollar una rama del campo jurídico.

2.- Ni la producción del derecho por los juristas ni por los jueces en la historia, ha demostrado ser una fuente decisiva para otorgar seguridad jurídica.

3.- El derecho codificado significó en los siglos XVII y XVIII el mejor medio para gozar de seguridad en el derecho. Durante el siglo XVIII y XIX, la seguridad jurídica que otorgaban los códigos pasaron a las normas constitucionales. Actualmente este proceso codificador empieza a hacer crisis debido a la gran cantidad de leyes especiales, por lo que seguramente en el próximo siglo será necesario un nuevo proceso sistematizador del derecho.

4.- La seguridad jurídica se ha venido consolidando como noción central de la Teoría General del Derecho; a ello han contribuido el apaciguamiento entre positivistas y iusnaturalistas, la descentralización administrativa, la descodificación y el hecho de que la ciencia política ha entendido que la seguridad jurídica es tan importante como la justicia individual.

5.- Pueden señalarse tres etapas en el tratamiento que se ha dado a la seguridad jurídica por la doctrina: a) Una primera etapa comprende desde Hobbes hasta la Revolución Francesa; b) La segunda desde la Revolución Francesa pasando por la codificación, hasta el primer tercio del presente siglo, y; c) La tercera, desde la Segunda Guerra Mundial hasta nuestros días.

6.- Existe una confusión conceptual de la seguridad jurídica, pues se le ha calificado de fin, medio, sentimiento, valor, principio, certeza y confianza, pero todos estos calificativos son compatibles.

7.- El concepto de seguridad jurídica puede ser abordado desde una perspectiva histórica; de suerte que esto supone tres etapas: a) La de prelegalidad, que significó únicamente una seguridad jurídica *por* el derecho; b) La de legalidad, que implica certeza *en* el derecho, y; c) La de legitimidad o justicia material, que es la etapa de "permanente tensión y búsqueda hacia la fusión con la justicia", es decir, hacia un *sistema de seguridad*.

8.- Al nacer el legalismo con la Revolución Francesa y el movimiento cultural del Iluminismo del siglo XVIII, el derecho y el Estado se alejan de las estructuras religiosas en el mundo occidental. Como la producción normativa se presenta tanto en el poder legislativo como en el judicial, conforme el predominio que cada uno de ellos fue teniendo sobre el otro en los diferentes países, se fueron consolidando el sistema codificado y el sistema del *common law*.

9.- Este legalismo incipiente degeneró, en algunos casos, en Estados-policías, al confundirse el concepto de seguridad jurídica con el de seguridad nacional, interés nacional, interés común, progreso, etc., que sólo procuraban la permanencia del poder de unos cuantos.

10.- Esto originó que a la seguridad jurídica se le arrinconará casi exclusivamente en el área penal, como puede verse en diferentes artículos constitucionales, en los que incluso no se hace ninguna referencia a una garantía específica de la seguridad jurídica, y por otra parte, provocó que la doctrina se olvidara de estudiar los aspectos no penales relativos al tema.

11.- En esas condiciones, comprender y definir a la seguridad jurídica hoy día, implica tener a la legalidad como su expresión principal pero no única, y considerar otros aspectos extrajurídicos para su perfeccionamiento (democracia, crítica constante y sensibilidad social).

12.- Afortunadamente, la mayor parte de la seguridad jurídica que hoy conocemos está "legalizada".

13.- El reconocimiento de la ley conlleva varios efectos de certeza, entre ellos: su nacimiento, promulgación y publicación, su extinción, sus ámbitos de aplicación territorial, espacial y material, su jerarquía y su interpretación.

14.- El derecho establecido es efectivamente aplicado (o puede serlo) y para ello se ha creado varios instrumentos de control: los recursos internos, el juicio ante tribunales jurisdiccionales, el juicio de amparo, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, los juicios de responsabilidad y los procedimientos ante las Comisiones de Derechos Humanos.

15.- También existen instrumentos para dar certeza a la interpretación del derecho por parte de los tribunales, entre los cuales están el de tutela judicial, el de vinculación de los tribunales a la ley, pero en especial al derecho, el de audiencia, imparcialidad judicial, pluralidad de instancias, fundamentación y motivación, el de inconstitucionalidad de leyes, la función del Ministerio Público, etc.

16.- La división de poderes es garantía de seguridad jurídica, aunque esto no es absoluto. Sin embargo, es claro que la intromisión de un poder sobre el otro debe evitarse en mérito a la seguridad jurídica.

17.- El poder ejecutivo invade la esfera del poder legislativo a través de su facultad reglamentaria, de las iniciativas de ley y puede hacerlo también al negarse a publicar las leyes aprobadas.

18.- La verdadera intromisión del poder judicial sobre el poder legislativo se presenta cuando el judicial adopta corrientes ajenas a una sana y acorde política jurídica. De ahí que sea necesario que éste mantenga un estrecho contacto con el legislativo en la creación de las leyes.

19.- La real intromisión del poder ejecutivo en el poder judicial se da tanto en la actuación de juzgamiento como en su ejecución, cuando aquél invoca "razones de Estado".

20.- La precisa delimitación competencial entre Federación y Estados y entre éstos y sus Municipios es también una exigencia de seguridad.

21.- La arbitrariedad es fuente constante de inseguridad que se presenta en cualquiera de los tres poderes del Estado. La arbitrariedad debe diferenciarse con la discrecionalidad.

22.- La arbitrariedad en el poder legislativo se presenta por el predominio de un partido político o una aristocracia o la presión de determinados grupos. Origina leyes desiguales, o simplemente no crea leyes. El control de esta arbitrariedad se ofrece hasta hoy a través del juicio de inconstitucionalidad de leyes. En nuestra opinión es necesario prever un procedimiento que permita a los particulares combatir la actitud pasiva del legislador para crear leyes, cuando ello va en demérito de las garantías individuales, y por ende, de la seguridad jurídica.

23.- La arbitrariedad en el ejecutivo es la más frecuente, debido: a) Al retraso de una doctrina importante en el derecho público, y; b) A que se trata del poder con mayor contacto con los particulares. Esto se ha controlado a través de recursos internos, la aprobación de la Ley de Procedimiento Administrativo, las Comisiones de Derechos Humanos, etc.

24.- También existe arbitrariedad en el poder judicial. Se presenta al desbordar los márgenes de discrecionalidad, al interpretar la ley, en el "corporativismo judicial", por la ineficacia de los procedimientos, por cambios anárquicos o por la permeabilidad del narcotráfico.

25.- La variación de las leyes sólo se justifica por un cambio social profundo, pues el derecho no únicamente regula la vida actual sino tiene un sentido "directivo" del comportamiento social. La estabilidad del derecho sólo puede dejarse a la prudencia legislativa, en la que debieran contribuir los partidos políticos.

26.- La Constitución Federal reconoce la necesidad de estabilidad tanto de las leyes ordinarias (artículos 71 y 72) como con mayor grado de las normas constitucionales, por lo que el procedimiento de modificación es muy rigorista (artículos 135 y 136).

27.- La legalidad está consagrada como principio general en los artículos 14 y 16 que obligan a las autoridades no sólo al cumplimiento de la ley sino del derecho en su conjunto, al "bloque de legalidad". Esto significa no sólo respetar la formalidad, sino también los "valores materiales" que la Constitución contiene, lo que destierra la idea de una Constitución positivista.

28.- La Dogmática Jurídica contribuye a que en el ordenamiento legal reine la seguridad jurídica con sus interpretaciones y criterios racionales. De no existir, el juez carecería de posibles soluciones y se concretaría a la aplicación letrista de la ley.

29.- El lenguaje es el principal medio para conocer el derecho y garantizar la seguridad por él otorgada; de ahí la necesidad de expresarlo correctamente. La Constitución ampara esta "garantía" en los artículos 3º y 4º. Un buen lenguaje evitaría cualquier problema de interpretación.

30.- La ley que crea el legislador la dirige tanto al pueblo como a los juristas, por eso debe apoyarse en la técnica legislativa que se ocupa no sólo de redactar bien las normas, sino de darle coherencia al sistema normativo.

31.- El lenguaje es fuente de certeza porque otorga unidad y continuidad al ordenamiento jurídico. Lo primero, porque si el lenguaje de la ley es uno, las demás fuentes del derecho tendrán esa necesaria dependencia jerárquica. Hay continuidad pues los cambios legislativos deben forzosamente venir acompañados de disposiciones transitorias que prevean su vigencia.

32.- Si bien el principio de que "la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento" es un principio general, es inaceptable desde el punto de vista democrático, si no se acompaña de un máximo esfuerzo por lograr un conocimiento efectivo del derecho.

33.- La informática jurídica se ha alzado como un instrumento nuevo para la seguridad jurídica al proporcionar a los operadores jurídicos, revolucionarios medios para el almacenamiento, sistematización y recuperación de información, pues si el grado de conocimiento del derecho es bajo, no hay seguridad en ese ordenamiento.

34.- La informática jurídica tiene horizontes positivos insospechados para el derecho, y por lo tanto, para la seguridad jurídica. Lo único previsible es que redundará en mayor certeza jurídica. Los Sistemas Expertos Legales (SEL) lograrán perfeccionar los procesos lógico-deductivos en la solución de los problemas jurídicos, sin que invadan el campo de la interpretación, lo que es saludable para la seguridad jurídica.

35.- La publicación de las leyes debe ser clara, precisa e inmediata para su mejor aplicación y obediencia. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que la redacción correcta de las leyes es una prerrogativa que debe ser resguardada por el legislador.

36.- La relación entre seguridad y justicia es estrecha, pues un sistema jurídico que empezare por no ser cierto, no podría ser justo. Es indudable que las precauciones y procedimientos adoptados por la seguridad jurídica acercan a las masas a las satisfacciones de la justicia.

37.- La seguridad jurídica puede calificarse tanto de principio como de valor. Lo primero porque funciona como fuente y marco del sistema normativo; y lo segundo, porque al velar por otros valores, es en sí mismo, un valor.

38.- La legitimidad, entendida como la efectiva aplicación del origen social y democrático de la Constitución, es una aspiración de la seguridad jurídica; sin embargo, aun suponiendo su plena realización con la Constitución actual, los vertiginosos cambios sociales demandan una nueva Constitución Nacional, aunque ello es hoy difícil.

39.- Hay dos nuevas facetas o perspectivas de la seguridad jurídica: a) El derecho debe contemplar una serie de mecanismos preventivos y; b) El sistema debe entender a las garantías individuales no sólo como derechos oponibles al Estado, sino como "obligaciones positivas de éste".

40.- La crisis de la seguridad jurídica debe hallarse no sólo en el derecho, sino también en el perfeccionamiento de la democracia. La mejor garantía de la seguridad jurídica consiste en controlar el poder político a través de la democracia, pues éste es el encargado de construir todo el andamiaje jurídico.

KVII.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

ANEXO N° 1

REZAGO LEGISLATIVO							
LVII Legislatura			LV Legislatura			De 1971-1992	
	Iniciativas presentadas	Archivadas		Iniciativas presentadas	Archivadas		Iniciativas Sin dictaminar
Legislativo	90	1	Legislativo	32	0	PAN	271
PAN	74	67	PAN	25	23	PRI	250
PRD	16	15	PRI	32	28	PRD	30
PRD	36	35	PRD	32	32	Otros	373
PPS	1	1	PARMI	9	9	Total	924
Ciudadanos	2	2	PPS	7	7		
Independ.	7	4	DIFORN	4	4		
Independ.	10	10	Varios	10	10		

ANEXO N° 2

DISTRIBUCION DE LA VOTACION DE LOS ELECTORES						
	PRI	PAN	PRD	PVEM	PT	TOTAL
1988	60		4			64
1994	95	25	8			128

DISTRIBUCION DE LA VOTACION DE LOS ELECTORES						
	Distribucion de Votacion Efectiva	%	Distribucion de Representacion Proporcional	%	Total	%
PRI	165	55	74	37	239	48
PAN	70	23	35	18	105	21
PRD	64	22	57	28	121	24
PVEM	0	0	0	0	0	0
PT	1	0.3	6	3	7	1
TOTAL	300	100	200	100	500	100

ANEXO N° 3

DIPUTADOS DEL PRI EN LOS DIVERSOS ESTADOS Y ELECCIONES

Elecciones PRI Estados	Total de diputados por Estado	Diputado Perdedor por el PRI	Elecciones PAN Estados	Total de Diputados Por Estado	Diputado Ganador por el PRI
Aguascalientes	2	2	Aguascalientes	3	2
Baja California	6	6	Baja California	6	1
Baja California Sur	2	2	Baja California Sur	2	2
Campeche	2	2	Campeche	2	2
Coahuila	7	7	Coahuila	7	6
Colima	2	2	Colima	2	1
Chiapas	9	8	Chiapas	12	10
Chihuahua	10	10	Chihuahua	9	5
Distrito Federal	40	37	Distrito Federal	30	0
Durango	6	6	Durango	5	4
Guajuato	13	12	Guajuato	13	4
Guerrero	10	10	Guerrero	10	6
Hidalgo	6	6	Hidalgo	7	6
Jalisco	20	10	Jalisco	19	4
México	34	33	México	36	16
Michoacán	13	10	Michoacán	13	3
Morales	4	4	Morales	4	1
Nayarit	3	3	Nayarit	3	3
Nuevo León	11	9	Nuevo León	13	3
Oaxaca	10	9	Oaxaca	11	11
Puebla	14	13	Puebla	16	15
Querétaro	3	3	Querétaro	4	1
Quintana Roo	2	2	Quintana Roo	2	2
San Luis Potosí	7	7	San Luis Potosí	7	4
Sinaloa	9	9	Sinaloa	8	6
Sonora	7	6	Sonora	7	2
Tlaxcala	6	5	Tlaxcala	6	6
Tamaulipas	9	9	Tamaulipas	8	7
Tlaxcala	2	2	Tlaxcala	3	3
Veracruz	23	21	Veracruz	23	20
Yucatán	4	3	Yucatán	5	3
Zacatecas	5	5	Zacatecas	5	5

ANEXO N° 4

GRANDES DEPORTIVOS OLÍMPICOS DE VERANO		
LUGAR	PAIS	CALIFICACION
1	Dinamarca	9.94
2	Finlandia	9.48
3	Suecia	9.35
	Suiza	8.61
13	Alemania	8.23
14	Gran Bretaña	8.22
16	Estados Unidos	7.61
18	Hong Kong	7.28
20	Francia	6.66
21	Países Bajos	6.57
22	Costa Rica	6.45
23	China	6.15
35	Uruguay	4.14
38	Brasil	3.56
42	Argentina	2.81
44	Venezuela	2.77
47	México	2.66
50	Corea del Sur	2.57
51	Bolivia	2.05
52	Nigeria	1.97

ANEXO N° 5

LAS CIFRAS DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

1.- PLENO Y SALAS DE LA SUPREMA CORTE.

Total de asuntos ingresados

1995: 3,610, más 2,186 de rezago
1996: 5,430, más 2,086 de rezago
A septiembre de 1997: ingresados 2,874
Aumento de la carga 1995-1996: 50%

Total asuntos resueltos

1995: 3,790
1996: 5,530
A septiembre de 1997: 50%

Promedio anual de asuntos resueltos por los 70 secretarios de estudio y cuenta de los diez ministros ponentes de la Corte:

1995: 54
1996: 79

2.- TRIBUNALES COLEGIADOS, UNITARIOS Y JUZGADOS DE DISTRITO.

Tribunales por habitantes

Juzgados de Distrito en 1990: 148
Juzgados de Distrito en 1997: 183 Un juzgado de Distrito por cada 509,000 hab.

Tribunales Unitarios en 1990: 29
Tribunales Unitarios en 1996: 46 Un Tribunal Unitario por cada 1,938,000 hab.

Tribunales Colegiados en 1990: 66
Tribunales Colegiados en 1997: 90 Un Tribunal Colegiado por cada 1,084,000 hab.

Asuntos ingresados y resueltos por Tribunales Colegiados

1995: 99,821, más rezago de 12,863 1995: 96,981, con 15,703 pendientes
1996: 112,648 más rezago de 15,703 1996: 105,594, con 22,757 pendientes
Promedio asuntos ingresados 1996: 1,309. Incremento de la carga de trabajo: 13%
Incremento de rezago: 78%

Asuntos ingresados y resueltos por Tribunales Unitarios

1995: 27,564, más rezago de 2,565	1995: 27,777, con 2,353 pendientes
1996: 31,399, más rezago de 2,352	1996: 30,544, con 3,207 pendientes
Promedio asuntos ingresados 1996: 654	Incremento de rezago 25%

Asuntos ingresados y resueltos por Juzgados de Distrito

1995: 195,052, más rezago de 88,147	1995: 192.404, con 90,795 pendientes
1996: 206,662, más rezago de 90,795	1996: 203,587, con 93,870 pendientes
Promedio asuntos ingresados 1996: 1,135.	Incremento de la carga de trabajo: 6%
	Incremento de rezago: 6%

Incremento total del rezago en Tribunales y Juzgados

1995: 103,575 asuntos pendientes
 1997: 119,834, asuntos pendientes.
 Incremento promedio: 16%

CAPÍTULO SEGUNDO

LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA

SUMARIO: I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS. 1) *La influencia del pensamiento griego en el derecho romano*. 2) *El derecho romano*. 3) *La Edad Media*. 4) *Epoca Moderna* 5) *La historia de los principios generales del derecho en México*. II.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LAS LEYES NACIONALES. III.- APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. IV.- LOS PRINCIPIOS GENERALES Y LAS ESCUELAS JURÍDICAS. 1) *El iusnaturalismo*. 2) *El positivismo*. 3) *La escuela ecléctica*. V.- DEFINICIONES DE LA DOCTRINA SOBRE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. 1) *La doctrina extranjera*. 2) *La doctrina nacional*. 3) *Nuestra opinión*. VI.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. 1) *Los principios y la distinción entre principios jurídicos normativos y no normativos* a) Principios supremos de la lógica jurídica. b) Principios jurídicos normativos y no normativos. 2) *Los principios generales del derecho y su distinción con las normas jurídicas*. 3) *Los principios generales del derecho y la analogía*. 4) *Los principios generales del derecho y otras instituciones y figuras parecidas*. 5) *Nuestra opinión*. VII.- LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL. VIII.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL. 1) *Razones de su importancia*. 2) *El caso latinoamericano*. 3) *Las nuevas tendencias*. IX.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LOS TRIBUNALES DE LA NACIÓN EN MATERIA FISCAL. X.- LAS FUNCIONES DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL. 1) *Los principios generales del derecho como fundamento del orden jurídico fiscal*. 2) *La función interpretativa de los principios en materia fiscal*. 3) *La función integradora de los principios en materia fiscal*. 4) *Los principios como prerrogativas*. XI.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA. XII.- PROTECCIÓN SUSTANTIVA Y PROCESAL DE LOS PRINCIPIOS. XIII.- LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. XIV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO. XV.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

Vistas las recientes tendencias de que “estamos ya encima del riguroso y encanijado criterio de reducir lo jurídico a lo legislado”,³³⁹ y de que en la búsqueda de los valores materiales que la Constitución contiene, los principios generales del derecho juegan un rol importantísimo, resulta de un primer orden conocerlos más a fondo, pues ahora no cabría duda de su utilidad como instrumentos de seguridad y certeza jurídica.

Por eso nos hemos propuesto abordar en este capítulo el análisis de los principios generales del derecho y responder a las siguientes preguntas: ¿Cuál es su origen?, ¿Qué son en realidad los principios generales del derecho?, ¿De dónde pueden obtenerse?, ¿Cuál es su naturaleza jurídica?, ¿Por qué son importantes los principios generales del derecho en el derecho fiscal?, ¿Cuál es el recibimiento que han tenido los citados principios en los tribunales?, ¿Cuáles son sus funciones en materia fiscal?, ¿Cuál es la importancia de la codificación tributaria de los principios?, ¿Cómo se logra la protección sustantiva y procesal de los principios?, y finalmente, ¿Cuál es la relación de los principios generales del derecho con los derechos humanos?.

³³⁹ELÍAS DE TEJADA, Francisco; “Necesidad de sustituir los principios generales del derecho por el derecho natural hispánico” en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 19, Barcelona, julio-diciembre, 1962, p. 33.

I.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

1) La influencia del pensamiento griego en el derecho romano.

Para revisar este proceso histórico seguiremos los resultados generales, introduciendo algunas variantes, de la investigación de varios autores. Enrico Pattaro nos comenta: *"Ambas matrices aristotélicas, la de los principios de la ciencia, así como la de los principios del obrar, fueron recibidas en el pensamiento jurídico y canalizadas, en última instancia, en la noción de principios generales del derecho. Éste se produjo a través de dos vías maestras: el derecho romano y la reflexión metaética y ética sobre el derecho natural. . . Por tanto, se puede decir que, tomada de la filosofía general. . . la temática de los principios entró en el pensamiento jurídico a través de la ciencia jurídica romana y de la filosofía del derecho."*³⁴⁰

En efecto, fueron los griegos los primeros en plantear el problema del derecho natural. *"Encontraban —dice Díaz Lombardo— que existían entre pueblo y pueblo una variedad infinita de leyes y costumbres y entonces se preguntaron si el derecho y la justicia serían meros productos de la convención, la utilidad de principios generales rectores, permanentes y uniformes, válidos para cualquier época y lugar"*.³⁴¹ Es así como surge la idea de unos principios generales del derecho.

Es indudable que Grecia tuvo una influencia decisiva en todos los planos de la vida social, política y cultural de la Roma antigua; y aun cuando éstos lograron desarrollar un derecho distinto y mucho más avanzado que aquéllos,³⁴² está fuera de toda discusión que el método tuvo necesariamente su fuente en los textos aristotélicos y de ahí pasó sin carta de porte al Derecho Romano.³⁴³ Dice Sáinz Gómez: *"El nacimiento de la cultura occidental en Grecia, cuna de la filosofía, constituye la clave de un vivir histórico. . . que se transmitió por la doble vía de la teoría y la praxis: Homero. . . y las Leyes de Solón bien pudieran ser la semilla jurídica de un pueblo batallador, que sentó las bases de la convivencia occidental mediante los preceptos reguladores del derecho. . . De Grecia a Roma y de Roma al universo"*.³⁴⁴

³⁴⁰ PATTARO, Enrique; "Al origen de la noción de principios generales del derecho. Lineamiento histórico filosófico" en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; N° 59, vol. 20; UNAM, México, 1987, p. 535.

³⁴¹ GONZÁLEZ DÍAZ LOMBARDO; Francisco Xavier; *Compendio de Historia del Derecho y del Estado*; 1ª edición, 1975, Limusa, México, 1984, p. 93.

³⁴² Mans Puigarnau califica al derecho romano de casi perfecto. Dice este autor: *"... dentro de un sistema jurídico que tanto se acerca a la perfección como el romano. . ."* (MANS PUIGARNAU, Jaime M.; *Los Principios Generales del Derecho. Repertorio de reglas, máximas y aforismos jurídicos con la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia*; Bosch, Barcelona, 1979, p. XXXIII).

³⁴³ Sobre la decisiva influencia que recibió la ciencia jurídica romana del pensamiento griego, y en particular del aristotélico, conviene señalar el cuadro esquemático que nos muestra el maestro Rolando Tamayo y Salmorán, el cual configura de la forma siguiente: *"1) Determinación del material jurídico existente. 2) Búsqueda y establecimiento de los principios (definiciones o regulae) mediante inducción, a partir del material jurídico dado; 3) Deducción de proporciones normativas (respuesta) a partir de los principios. 4) Sistematización por divisiones en género, especies y partes del material jurídico así producido"*. (TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando; *El Derecho y la Ciencia del Derecho. Introducción a la Ciencia Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1986, pp. 129-133).

³⁴⁴ SÁINZ GÓMEZ, José María; *Derecho Romano I*; 1ª edición, Limusa, México, 1988, p. 24.

Corresponde al rey Solón el haber anulado las deudas e hipotecas, limitado la extensión de las propiedades y proscrito los contratos que implicaban la pérdida de la libertad personal. Redactó también un código de leyes que muestra una orientación democrática.³⁴⁵ Tampoco puede perderse de vista que fue en el derecho griego donde surgen conceptos tales como parricida, aspectos fundamentales del derecho intrafamiliar, las formalidades del juicio y del procedimiento, los árbitros públicos, acciones comerciales, la venta, el contrato, las obligaciones contractuales, etcétera, según nos refiere René Dekkers.³⁴⁶

Sin embargo, como bien lo plantea el maestro Floris Margadant, esta influencia no es globalizadora, sino apenas incipiente, y contra la idea contraria nos previene de la siguiente manera: “¿Se trata, verdaderamente, de un derecho inspirado en la vida jurídica de Grecia?. No es probable. Figuras típicas de las XII Tablas, como la libertad testamentaria, no existían en Grecia de aquella época. Además es inverosímil, desde el punto de vista sociológico, que una codificación hecha en el siglo V a. de J.C. haya copiado derechos extranjeros. Para tal “recepción” de un derecho ajeno, los sistemas jurídicos arcaicos están demasiado vinculados a costumbres y religiones nacionales. Más bien pudo tratarse de una fijación del derecho consuetudinario romano, con algunas innovaciones destinadas a conciliar los opuestos intereses de patricios y plebeyos. Sin embargo, no puede negarse que algunos términos (como pena) tienen un marcado sabor griego”.³⁴⁷

2) El Derecho Romano.

Para iniciar es necesario recordar -junto a Puigarnau- que los romanos distinguían las fuentes de creación del derecho antejustiniano en dos grupos: *leges* y *ius*. El primero comprendía la legislación en la más amplia acepción de esta palabra, y el segundo, la jurisprudencia o trabajos de los jurisconsultos.

Pues bien, así como dentro del término *leges* se incluía no sólo la *lex stricto sensu*, sino también las constituciones del príncipe, los edictos de los magistrados, los senadoconsultos, etc.; así también los *iura* comprendían obras jurisprudenciales de diversos tipos: *institutiones*, *regulae*, *definitiones*, y *sententiae* u *opiniones*, *commentaria ad Edictum*, *digesta*, *responsa*, *quaestiones* y *disputaciones*, *epistulae*, *notae*, etc.

De entre ellas, el género *regulae*, *definitiones* o *sententiae* estaba formado por obras elementales que compendaban resumidamente, y casi siempre sin ningún orden, principios jurídicos de valor reconocido. Este género se redactó con fines didácticos para uso de principiantes. . . presentaban la materia en forma de reglas concisamente

³⁴⁵ SOLON; Enciclopedia Salvat, Diccionario, Salvat Editores, Tomo N° 12, Navarra, España, 1971, p. 3075.

³⁴⁶ DEKKERS, René; *Droit grec et histoire du droit*; Revue Internationales des droits de l'antiquité, Office International de Librairie, 3 Serie, Tomo III, Bruselas, 1961, pp. 107-112.

³⁴⁷ FLORIS MARGADANT S., Guillermo; “*El Derecho Privado Romano*”, 21ª edición, Editorial Esfinge, México, 1995, p. 50.

formuladas, unas a continuación de otras, sin plan sistemático, destinadas quizá a ser aprendidas de memoria.³⁴⁸

Así pues, no obstante el señalamiento anterior y la advertencia que nos hace Puigarnau, creemos necesario abordar el origen del concepto de *regula iuris*, pues consideramos que éste, por un lado, es producto de los principios aristotélicos de la ciencia, y por el otro, raíz del moderno concepto de principio general de derecho,³⁴⁹ no obstante que, en estricto sentido, esta expresión no haya sido conocida así en la generalidad del Derecho Romano.³⁵⁰

Peter Stein acota que las palabras *oroi* u *orismoi* se traducen en latín como *definitiones* y que los juristas del último siglo de la República consideraban que su tarea era declarar el derecho; por tanto, sus *definitiones* fueron más prescriptivas que normativas. Evidentemente, una definición que hubiera sido reconocida como una descripción exacta del fenómeno al que era ligada, poseía gran autoridad, pero se refería más al pasado que al futuro.³⁵¹

Peter Stein, según Refugio González, afirma que el más antiguo testimonio del uso de la palabra *regula* para aludir a una regla de derecho procede de Neracius Priscus, jurista de finales del siglo I d.C.³⁵²

³⁴⁸ MANS PUIGARNAU, Jaime M.; ob. cit., p. XXX.

³⁴⁹ Sostenemos esto no obstante estar conscientes de que, hay quienes, como Mans Puigarnau, hacen una clara distinción entre el concepto de principio general de derecho y el de regla de derecho, afirmando: "... las expresiones "principio" y "regla" referidas al derecho, como formando parte de su terminología, tienen ascendientes diversos, y aunque no existe una disparidad esencial entre ellas, históricamente han sido empleadas en diferentes acepciones, que es preciso tener en cuenta. Jurídicamente, la expresión regla de derecho es más antigua que la de principio. Su empleo en la jurisprudencia romana arranca de la época clásica, y en ella constituye ya un término propio de la técnica jurídica". (MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit. p. XXX).

³⁵⁰ Tal vez es esta la razón, (es decir, que en el derecho romano no aparezca propiamente la expresión "principios generales del derecho"), por la cual Azúa Reyes señala expresamente: "... al parecer no fue empleada por el derecho romano, al menos en su aspecto formal. ... aunque no por ello dejaron de existir; así los juristas apoyaron sus decisiones a casos no previstos en la ratio iuris, en la natura rerum, incluso en la pletas y en la humanitas, principios que podrán estar o no contenidos en una legislación, pero cuya presencia, sin embargo es manifiesta. ..." (AZÚA REYES, Sergio; *Los Principios Generales del Derecho*; Porrúa, México, 1986, p. 1-2).

A pesar de este comentario, conviene señalar que ya Cicerón, según nos cometa Puigarnau, había utilizado la palabra "principio" aplicable al derecho. (MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XXX).

Sin embargo, esto no cambia nuestro aserto en cuanto a que el derecho romano en lo general nunca utilizó en forma común esta expresión.

³⁵¹ Citado por PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 539.

³⁵² GONZÁLEZ, María del Refugio; "Las reglas del Derecho en México durante el siglo XIX" en *Anuario Jurídico*; N° XI; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1984, p. 342. Sorprende observar la gran disparidad de criterios para atribuir paternidad al uso de la palabra *regulae*. Pudimos hallar tres diversas fuentes: por un lado esta autora, citando directamente a Peter Stein afirma que el origen de la palabra *regula* se atribuye a Neracius Priscus. Pattaro, aparentemente citando al mismo autor, señala que la paternidad en el uso de la palabra *regula*, debe ser atribuida al "jurista Labeón (nace en 45 a.C) quien fue el primero que usó el término *regula* con significado normativo en derecho, refiriéndose precisamente a una definición". (PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 539). Y finalmente, a Mans Puigarnau, quien remonta el origen de las *regulae iuris*, como género jurídico literario, en el siglo II antes de Cristo. (MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XXXI).

No estamos seguros si en realidad existe una confusión o hay simplemente una contradicción entre lo que estos autores afirman. Por desgracia no pudimos conseguir el original de las obras que cada uno de ellos citó. Refugio González afirma citar a Peter Stein en su obra en lengua inglesa (*Regulae Iuris. From juristic rules to legal maxims*, University Press, Edinburgh. Great Britain, 1966, pp 49-62); mientras que Pattaro, cita a Peter Stein en una obra diversa, en lengua italiana (*Lo svolgimento storico della nozioni di*

Corresponde a Paulo definir las reglas: *"Es la preposición que expone brevemente el caso tal cual es. El derecho no se toma de la regla, sino que ésta se hace del derecho preestablecido"*.³⁵³

Las propias definiciones o reglas, que son lo mismo, sufren una evolución en cuanto a su naturaleza, que el propio Pattaro nos explica: *"1. Asumieron significado normativo en los libri regularum, escritos por jurisconsultos miembros del consilium principis, libros destinados a los funcionarios inferiores de la democracia imperial. El consilium principis constituyó, de hecho, un soporte institucional del carácter normativo de las regulae iuris. 2. Extendieron su alcance, ya general, dentro de un determinado campo del derecho. 3. Finalmente, las regulae fueron recopiladas en número de doscientos once para cerrar el Digesto justinianeo"*.³⁵⁴

En relación al punto, Refugio González nos comenta: *"En el largo camino hasta su promulgación en el título del Digesto arriba señalado, las regulae iuris hubieron de sobrevivir a la dolorosa prueba de haber sido sacadas de su contexto histórico. Tal es la razón. . . de que algunas de ellas resulten incomprensibles. En otras ocasiones, para no perder sentido, fueron sometidas, al igual que el resto del Digesto, a un proceso de aculturación y adaptación al siglo VI"*.

En otro lado asegura: *". . . algunas reglas no fueron recogidas aquí (refiriéndose al Digesto) y continuaron dispersas en los otros libros, y algunos fragmentos de D.50.17 (de regulis iuris o de diversis regulis iuris antiqui) no son estrictamente reglas, a más de que al ser sacadas de su contexto no se puede percibir a qué se refieren. Esto se explica porque este título, como los demás que componen el Digesto fue pensado para constituir derecho vigente, de ahí que ciertas referencias que fueron juzgadas por los compiladores como innecesarias, o simplemente inaccesibles, se dejaran de lado"*.³⁵⁵

Finalmente, es importante acotar que al lado de las reglas de derecho (fórmulas breves empleadas como medio de expresión de los principios inspiradores del derecho vigente), se admitía la existencia de otros principios jurídicos (aunque no se les daba precisamente este nombre), no integrados necesariamente en el sistema de derecho positivo, y todavía no formulados, pero comprendidos implícitamente dentro de él, como el

regula iuris in diritto romano; Giufré, Milán, 1968); y Mans Puigarnau, cita directamente a Paulo (I. 29, D., de regulis iuris, 50.17).

Nos pareció más exacto seguir lo afirmado por Refugio González porque ella sí afirma estar citando directamente a Peter Stein, mientras que en el párrafo relativo, no estamos seguros de que Pattaro lo haya hecho. Por otro lado, no podemos tampoco seguir a Mans Puigarnau porque su fuente es el propio Digesto, el cual se sabe fue elaborado durante los siglos II a VI después de Cristo.

Por otro lado, Lorenzo Gardella asegura que la primera referencia a los principios generales del derecho aparece en la Ley 13, parte 7, del título 1º, Libro 27 del Digesto, pues ahí se acepta que en ausencia de ley expresa podría resolverse, según *naturalis iustitia*. El texto completo es el siguiente: *"Si alguno por enfermedad u otra necesidad. . . no pudiese venir al tiempo determinado (para excusarse de la tutela) se la ha de dispensar; para lo cual, aunque hasta la justicia natural, la constitución de los emperadores Severo y Antonio lo expresa también"* (el subrayado es nuestro). (Cfr. GARDELLA, Lorenzo A.: "Principios Generales del Derecho" en *Enciclopedia Jurídica OMEBA*; Tomo XXIII; Driskill, Buenos Aires, 1986, p. 129).

³⁵³ Citado por MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XXXIII.

³⁵⁴ PATTARO, Enrique; ob. cit., pp. 539-540.

³⁵⁵ GONZÁLEZ, María del Refugio; ob. cit., pp. 342-343.

Aequum et bonum, la *natura rerum*, la *aequitas naturalis*, la *ratio iuris*, la *legis ratio*, la *naturalis ratio*, la *lex naturae*, etc., conceptos apriorísticos tan reiteradamente invocados en el *Corpus Iuris Civilis* y que son los que informan el *ius naturae* y el *ius gentium* frente al derecho positivo y al quirritario, el *ius aequum* frente al *ius strictum*, el *ius honorarium* frente al *ius civile*.³⁵⁶

3) La Edad Media.

Parece ser, por lo menos así lo entendemos, que las reglas del derecho tuvieron un camino sinuoso durante la Edad Media, por las graves deformaciones muchas veces sufridas, debidas entre otros, a los glosadores³⁵⁷ y comentaristas de esa oscura época cultural.

Especialmente destaca el hecho de que las *regulas* romanas siguen dos caminos distintos. El primero, formando al derecho canónico (mezcla de cristianismo con derecho romano), y el otro, formando el derecho del poder político-social.

Nos dice Refugio González: *"Por el camino de la Iglesia van las reglas (regulas) hasta que también ellas adquieren una connotación jurídica, después de haberla tenido sobre todo moral. En este sentido fueron redactadas las 11 regulae que se incluyen en el título del Liber quintus de las Decretales de Gregorio IX. Por otra parte, con sentido estrictamente jurídico, pero atendiendo, por supuesto, al derecho canónico, se halla el Liber sextus de Bonifacio VIII, de 1298, al cual se adicionaron 88 regulae iuris. Estas reglas no son ajenas al Digesto, no sólo porque algunas de ellas se inspiran en él, sino porque se hicieron a semejanza de D.50.17. . . De esta manera, un concepto que en el mundo clásico (romano) se había vinculado al deber ser secular, se vuelve desde mediados del siglo XIII, patrimonio cultural común a los terrenos de Dios y del Cesar"*³⁵⁸

Mans Puigarnau nos refiere que las *Siete Partidas* también definen a las reglas, discriminando el criterio positivista que prevalecía en el concepto romano. Este autor realiza un estudio comparativo entre el *Digesto* y las *Siete Partidas* respecto a las reglas que uno y otras contenían y llega a las siguientes conclusiones: 1.- El carácter de generalidad de los términos enunciativos de la regla, según el código castellano; el derecho romano se refiere tan sólo a la brevedad de la proposición en que se expresa. 2.- La existencia de reglas ajenas al sistema de derecho vigente; el derecho romano sólo admite las obtenidas por inducción del mismo. 3.- La fuerza o vigor de ley que se reconoce a las reglas de derecho, sin mas limitación que la que se indica en el número siguiente, frente al criterio restrictivo del derecho romano; y 4.- La solución que debe darse en caso de colisión entre una regla de derecho y una ley positiva contraria, que se resuelve naturalmente declarando la prevalencia de ésta sobre aquélla.³⁵⁹

³⁵⁶ MANS PUIGARNAU; ob. cit., p. XXXIII.

³⁵⁷ Gardella nos señala que durante esta etapa en las Glosas 51 y 52 de Godofredo, se hizo clara remisión a la ley natural en suplencia de la ley escrita. (Cfr. GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., pag. 129).

³⁵⁸ GONZÁLEZ, María del Refugio; ob. cit., p. 343.

³⁵⁹ MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XXXIV.

Este apartado será de gran utilidad, pues como veremos más adelante, las *Siete Partidas*, junto al *Digesto*, fueron fuente de primer orden en la Nueva España y lo continuaron siendo durante muchos años en el México Independiente.

Además de la distinción que se originó entre las propias reglas de derecho durante la Edad Media, y de la cual ya nos ocupamos al citar a Refugio González, aconteció que estas mismas reglas también sufrieron, por decirlo en alguna forma, otra división, y que consistió en diferenciarlas entre auténticas o legales, de las doctrinales o *brocardos*. Las primeras eran aquellas sancionadas por la autoridad legislativa de aquél entonces (emperador o Papa); y las segundas, aquéllas citadas por glosadores, que carecían de fuerza, por lo que su autoridad debería justificarse en cada caso.

De ahí se desprende que durante la Edad Media también se empezó a utilizar el concepto de "*brocardios*". En principio su etimología resulta cuestionable, pues mientras algunos autores sostienen que deriva de la palabra "*protarchica*" que significa: principios primeros,³⁶⁰ otros, con mayor tino a nuestro juicio, la hacen derivar de la palabra Bucardo de Worms, famoso canonista del siglo XI, el cual escribió una colección a la que se conoció como *Brocardo* y posteriormente *Brocardus*.³⁶¹

Los *brocardos* son en esencia las *regulae iuris* de la literatura jurídica romana, adicionada con los comentarios de los glosadores de este período.

Pattaro afirma que el empleo de los *brocardos* sirvió para dar luz a los principios generales del derecho,³⁶² aunque entendemos que para Puigarnau esto no es del todo cierto, pues para él no todos los principios han sido expresados por medio de reglas, sino que son muchos los que no han sido objeto de una formulación concisa, invariable y técnica;³⁶³ e incluso hay quienes, como Gardella, si bien aseguran que la fórmula técnica de "principios generales del derecho" pertenece a la codificación moderna, también lo es que fue anticipada por dos filósofos del siglo XIII: Raymundo Lullio, cuando habla de "principios de derecho" en su *Introductorio del Arte Magna y General Para Todas las Ciencias*; y Tomás de Aquino, cuando alude a los "principios universales del derecho" en su *Comentario a las Sentencias*.³⁶⁴

³⁶⁰ VOSSIO, citado por PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 545.

³⁶¹ MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XXXVI.

³⁶² PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 545.

³⁶³ MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XL.

³⁶⁴ GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 128. Nuestra opinión es que aun cuando existen claras alusiones a la palabra "principios de derecho" en los dos autores citados por Gardella, la verdad es que consideramos se trata de casos aislados, que no mantienen una estructura histórica suficientemente fuerte como para ser consideradas como reales fuentes históricas de la expresión, a diferencia de lo que sucede con los *brocardios*, que venimos analizando de la Edad Media. Es decir, mientras éstos son la consecuencia de la tradición romano-canónica, lo dicho por Tomás de Aquino y Raymundo Lullio constituyen sólo un calificativo no conectado con antecedente histórico alguno.

4) *Época Moderna.*

Ahora bien, el advenimiento del iluminismo racionalista y los movimientos sociales revolucionarios modificaron esencialmente su uso, al extremo de casi desaparecer del mundo jurídico en aras de una codificación eminentemente positivista, que veía a los principios generales del derecho como los introductores de la arbitrariedad y discrecionalidad de la clase dominante, a diferencia de lo que en ese momento representaba la ley escrita: la certeza y seguridad misma. Razón por lo cual, aún renegando de su aplicación, se les colocó como fuentes subsidiarias del derecho.³⁶⁵

Nos comenta Pattaro: “. . . a partir de finales del siglo XVIII, tanto los principios de la razón fuerte (tradición iusnaturalista) como los principios de la razón débil (tradición romanística), no presentando, en realidad, excesiva diversidad en cuanto al contenido, son recibidos en gran medida en las grandes codificaciones del derecho europeo continental; ambos pasan así, al dominio de la autoridad en sentido fuerte.”³⁶⁶

5) *La historia de los principios generales del derecho en México.*

Como ya habíamos adelantado, en la Nueva España, por razones de todos conocidas, la influencia del *Digesto* y de la *Siete Partidas* en la enseñanza y aplicación del derecho fue decisiva. De ahí que los principios generales o reglas contenidas en esos instrumentos hayan sido integralmente utilizados.

Ahora bien, dada la composición social de la Nueva España, cuando se revisaron todas las estructuras culturales, incluyendo al latín y a la iglesia, a partir del movimiento de Reforma, la instauración de un nuevo régimen jurídico no tuvo problema alguno para ser adoptado.

Pero no se crea que con la Independencia, México abandonó el sistema jurídico español; antes bien siguió por muchos años de inspirador. Concretamente en cuanto a nuestro tema, tenemos que en una obra auténticamente mexicana en cuanto a su edición, se hablaba de las reglas del derecho, definiéndolas como la “*determinación de la ley concebida en términos breves y generales que señalan la cosa sobre que se habla y tiene fuerza de ley, a menos que haya otra particular sobre aquella cosa que diga lo contrario, pues en ese caso debe estarse a la ley y no a la regla.*”

González nos refiere más adelante, que “*Al separarse la Iglesia y el Estado, a mediados del siglo XIX, y al separarse en la doctrina, en la legislación y en la práctica judicial, las instituciones del derecho canónico y las que tienen su origen en el romano,*

³⁶⁵ Azúa Reyes nos comenta que la referencia más antigua de los principios generales del derecho, data del proyecto del Código de Napoleón, en el cual se propusieron a los principios como fuentes supletorias. Sin embargo el proyecto no prosperó. Más adelante dice que el Código Civil austríaco de principios del siglo pasado aludía a “principios jurídicos naturales”, (AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., pp. 4-7).

³⁶⁶ PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 562.

ambos derechos perdieron fuerza. Sin embargo, el canónico se refugió en el sitio que le había dado origen: la Iglesia; en tanto que el romano, concebido sobre todo para las instituciones de derecho privado, no tanto en su creación como en la producción que da pruebas de su supervivencia, quedó desprotegido ante las nuevas ramas del derecho, sobre todo público, que era necesario estudiar y producir para lograr el anhelo de los hombres del siglo XIX mexicano: La Constitución del Estado moderno en México. No me parece —dice esta autora— obra del azar que esa Constitución fuera lográndose en perjuicio entre otras muchas cuestiones, del latín y del derecho romano, en alguna forma, representativos de un grupo reducido de la sociedad que no siempre había visto con buenos ojos el camino del progreso”.³⁶⁷

La anterior conclusión, nos lleva a nosotros a formular una nueva conclusión no prevista por la autora que venimos siguiendo, y es el que, si el rompimiento cultural con el derecho canónico y romano a mediados del siglo pasado, trajo como consecuencia que este último dejará en total desamparo doctrinal al incipiente surgimiento del derecho constitucional y público patrio, lógico es que esta deficiencia de principios generales de que tanto estaban urgidos estos derechos, habrían de abrevarse de fuentes extranjeras, de ahí que no resulte extraño observar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación de aquella época, en lo esencial, no hiciera otra cosa que seguir detalladamente las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica, o los postulados de la República Francesa en gran parte del derecho administrativo. En suma, una hibridez jurídica, resultado justamente de la introducción de principios generales del derecho, provenientes de sistemas jurídicos totalmente diversos: el anglosajón y el francés.³⁶⁸

Así pues, en materia de derecho público los principios generales del derecho de origen romano-canónico dejaron de operar a partir de mediados del siglo XIX; pero los que continuaron aplicándose fueron los del derecho romano, aunque casi en forma exclusiva sobre materia de derecho privado. Para ello contribuyó en gran medida la traducción de la obra de Bronchorst en 1868, por parte de Pedro Ruano; obra en la que se explicaba una a una las reglas del derecho del *Digesto*. Fue de tal peso doctrinal esta obra, que Stein considera fue la que permitió equiparar o identificar las *regulae iuris* con los principios generales del derecho.

Pero los favorables comentarios que había suscitado esta magna obra jurídica, habrían de durar muy poco, pues en 1870 se puso en vigor el Código Civil de carácter positivista,³⁶⁹ cuyo artículo 20 establecía:

³⁶⁷ GONZÁLEZ, María del Refugio; ob. cit., p. 346.

³⁶⁸ En relación a la decisiva influencia que tuvo el sistema jurídico anglosajón en la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México en el siglo pasado puede revisarse el excelente estudio efectuado por el maestro Lucio Cabrera Acevedo en la obra: *La Suprema Corte de Justicia en el siglo XIX*, editado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1ª edición, 1997, Tomo II, especialmente el tema: La influencia norteamericana en la Suprema Corte de Justicia entre 1867 y 1876, pp. 79-91.

³⁶⁹ No compartimos la opinión de Julián López Gracia al afirmar que el Código Civil de 1870 tenía una orientación naturalista. Lo dice en estos términos: “Nuestras legislaciones del siglo pasado y en los albores del presente, estuvieron inspiradas en las corrientes del derecho natural y del liberalismo francés. Ello se puede corroborar en la exposición de motivos del Código Civil de 1870, cuyos elaboradores declaran que no es su intención innovar y se remontan para la formulación de tal ordenamiento a codificaciones extranjeras, en las cuales la idea del iusnaturalismo iluminaba la conciencia de sus elaboradores; por lo cual pensamos que la concepción que antes se tuvo de los principios generales del derecho estaba regida por esta corriente”. Y no la compartimos, pues si bien es cierto que los redactores de aquél código afirman que su intención no es innovar, nos queda claro que

“Cuando no se pueda decidir una controversia judicial, ni por el texto ni por el sentido natural o espíritu de la ley, deberá decidirse según los principios generales del derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso”

El antecedente directo e inmediato de este precepto lo encontramos en el artículo 15 del Código Albertino de 1837 en Italia que textualmente reza:

“Si una cuestión no puede ser resuelta ni por el texto, ni por el espíritu de la ley, se tendrán en consideración los casos semejantes que las leyes hayan previsto especialmente y los fundamentos de otras leyes análogas; si a pesar de ello la cuestión es todavía dudosa, deberá decidirse según los principios generales del derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso.”

Habíamos dicho anteriormente que a mediados del siglo pasado los principios generales del derecho o reglas del derecho romano y canónico, habían dejado de ser aplicados al derecho público. Pues bien, a partir de la puesta en vigor del Código Civil de 1870, también son abandonados en la aplicación del derecho privado. Esto debido a que había prohibición del artículo 14 constitucional para alegar en juicio los principios del derecho romano o canónico.

Ante esa postura, Montiel y Duarte, en una de sus enjundiosas disquisiciones doctrinales, concluye que los principios generales del derecho son los que están consignados en la ley de ese momento, y en las que se hubieren expedido con anterioridad al Código Civil: *“...todo intento de exploración y búsqueda de principios generales que no estén consignados en la ley positiva, debe ser abandonado. Hecha esta eliminación, los principios generales del derecho son aquellos que están consignados en alguna de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que se hayan expedido después del Código, sino también las anteriores, de tal modo que para buscar principios de derecho de una justa y legal aplicación, según los términos del artículo 20 de nuestro Código Civil y el 14 de la Constitución, existe el anchísimo campo de la legislación mexicana que nació con nuestra independencia; y el más amplio todavía de la legislación española que comenzó en el Fuero Juzgo.”*³⁷⁰

De esa manera se abrió nuevamente la posibilidad para que las reglas del derecho romano y canónico pudieran funcionar como principios generales del derecho en nuestro país.

Fueron de tal peso las palabras de Montiel y Duarte, que durante el resto del siglo pasado y todavía durante el primer tercio del presente que está por concluir, siguieron alumbrando algunas de las sentencias de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la que enseguida se transcribe de 1935, no obstante que la redacción del artículo 14 Constitucional había sido modificado.

en relación al artículo 20 que contiene la invocación a los principios generales del derecho, si se innovó; prueba de ello es que de haberse inclinado por la corriente iusnaturalista, no habría motivo para incluir como principio general de derecho al derecho natural. (Cfr. LÓPEZ GRACIA, Julián; *Los Principios Generales del Derecho en la Legislación Mexicana*; Tesis profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1958).

³⁷⁰ MONTIEL Y DUARTE, Isidro; *Tratado de las leyes y su aplicación*; UNAM, México, 1978, p. 177.

"PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.- El artículo 14 de la Constitución General de la República, dispone que en los casos de omisión o deficiencia de la ley, debe acudir, para resolver la controversia judicial, a los principios generales del derecho, debiendo entenderse por tales, no la tradición de los tribunales que, en último análisis no son más que prácticas o costumbres que evidentemente no tienen fuerza de ley, ni las doctrinas o reglas inventadas por los jurisconsultos, supuesto que no hay entre nosotros autores cuya opinión tenga fuerza legal, ni tampoco la que haya escogido la inventiva de la conciencia privada de un juez, por ser esto contrario a la índole de las instituciones que nos rigen, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que se hayan expedido después del Código fundamental del país, sino también las anteriores".³⁷¹

Esto nos lleva a reflexionar sobre la poca o nula importancia que se dio a los principios generales del derecho en esa época (nos referimos a fines del siglo pasado y principios del presente), tanto por los tribunales, como por el propio legislador, pues por un lado, el hecho de que a la Suprema Corte le haya sido más fácil hacer suyo un comentario doctrinal de 1877 (fecha en que se publicó el libro de Montiel y Duarte por vez primera), antes que analizar a fondo la cuestión planteada, así lo hace suponer; y por otro, el hecho de que el constituyente de 1917 ni siquiera se haya ocupado de la cuestión en el diario de los debates.³⁷²

De lo hasta aquí mencionado, podemos desprender que los principios generales del derecho en nuestro país surgen del derecho privado,³⁷³ y poco a poco se convierten en fuente para el derecho público, y concretamente para el derecho tributario, aún cuando adaptándose a éste o seleccionando aquellos principios que le son propios o que mejor se acomodan a sus intereses.

Así pues, en otro apartado analizaremos la evolución que sobre los principios generales del derecho ha tenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en especial a la materia que nos ocupa, y cómo se empezó a dar la aceptación de principios generales del derecho dentro del derecho fiscal, supuesto que como dijimos anteriormente, hubo un tiempo en que el derecho público se encontró sin "norte" para su desarrollo, y no fue sino

³⁷¹ Tomo XLIII, pág. 858. López de Chávez María Angelina. 11 de febrero de 1935, 9 votos.

³⁷² Nos dice Elizondo: "Debido a que en el Diario de Debates del constituyente de 1917 no existe un antecedente respecto al cuarto párrafo del artículo 14, no puede desprenderse un concepto preciso del criterio que los constituyentes tuvieron sobre los principios generales del derecho, cuál era su extensión o cuál su jerarquía. Lógico es suponer que si tales conceptos se hubieran precisado en la Constitución, el juzgador estaría obligado a fallar acudiendo al criterio establecido por los propios constituyentes". (Cfr. ELIZONDO FIGUEROA, José; *Los Principios Generales del Derecho y la Equidad*: Tesis profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1957).

³⁷³ La razón de ello se debe a que tradicionalmente el tratamiento de los principios generales del derecho ha sido campo reservado casi en exclusiva a la doctrina civilista, hasta todavía muy recientemente, no sólo por el predominio que la misma ha ejercido en nuestra tradición jurídica, sino también, porque la invocación a los principios generales del derecho se ha hecho desde las disposiciones sobre la interpretación e integración de la ley que, según la topografía legislativa, se encontraban en las disposiciones preliminares del Código Civil. Así pues, la idea de los principios generales del derecho se incorporó posterior y tardíamente a otros ámbitos, especialmente el administrativo.

hasta este siglo en donde puede hablarse propiamente de una decisiva influencia de estos principios en la elaboración del derecho público.³⁷⁴

De todo el estudio efectuado podemos obtener las siguientes conclusiones: Primero, los principios generales de nuestro derecho vigente no pueden ligarse a ningún sistema jurídico histórico como el antiguo derecho español o romano. Segundo, los principios generales del derecho antiguo son ajenos en considerable medida a las nuevas exigencias de la vida nacional.

Conviene también matizar estas conclusiones. Desde luego, tales conclusiones deben entenderse en sentido formal, no material. Queremos decir que ningún derecho histórico puede invocarse entre nosotros, en sí mismo, como lo hizo todavía la Suprema Corte a principios de siglo, en cuanto tal, como origen de los principios generales del derecho; *“pero nada veda acudir al derecho romano o al viejo derecho castellano o hispánico para encontrar allí elementos que definan un auténtico principio general apto para operar en nuestro medio jurídico.”*³⁷⁵

Tercero, con la consolidación definitiva del Estado Mexicano a finales del siglo XVIII, con el monopolio de la producción del derecho por parte del Estado, los principios generales del derecho, tanto del derecho natural como los señalados por el derecho romano y sus posteriores refinamientos, fueron recibidos en las grandes codificaciones (Constitución Federal, Códigos Civiles, etc.); se transforman, en cuanto a su fundamento, en principios provenientes de la autoridad, valen, desde entonces, por virtud de esta autoridad que los impone.³⁷⁶

II.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LAS LEYES NACIONALES.

Derivado de lo anterior no resulta sorprendente encontrar en diversos ordenamientos, la remisión a los principios generales del derecho. Citaremos sólo algunas leyes nacionales en las que se alude a los principios generales del derecho para el caso de insuficiencias normativas:

1.- El artículo 14 de la Constitución Federal, en su cuarto párrafo señala:

“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho”

2.- Por su parte el artículo 19 del Código Civil para el Distrito Federal establece:

³⁷⁴ No tenemos la menor duda de que el análisis sobre la validez y contenido de los principios generales del derecho, adquirió mayor importancia al ser incorporados al derecho internacional y al derecho público, precisamente porque es un campo muy fértil para su desarrollo y aplicación. Un campo donde, a diferencia del derecho civil, las modificaciones legislativas son incesantes.

³⁷⁵ GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 151.

³⁷⁶ PATTARO, Enrique; ob. cit., p. 562.

"Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales del derecho"

3.- El Código de Comercio en el artículo 1324 establece:

"Toda sentencia debe ser fundada en la ley y si ni por el sentido natural ni por el espíritu de ésta se puede deducir una controversia, se atenderá a los principios generales del derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso"

4.- La Ley Federal del Trabajo en su artículo 17, preceptúa:

"A falta de disposición expresa en la Constitución, en esta Ley o en sus reglamentos, o en los tratados a que se refiere el artículo 60, se tomarán en consideración sus disposiciones que regulen casos semejantes, los principios generales que deriven de dichos ordenamientos, los principios generales del derecho, los principios generales de justicia social que deriven del artículo 123 de la constitución, la jurisprudencia, la costumbre y la equidad"

5.- El Código Fiscal de la Federación expresa en su artículo 5° segundo párrafo:

"Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

6.- El Código Fiscal para el Estado de Morelos, de muy reciente cuño, indica en los artículos 6° y 16, lo siguiente:

"Artículo 6° (párrafo tercero).- A falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

"Artículo 16 (párrafo cuarto).- A falta de disposición expresa en las leyes fiscales, siempre que no contravengan a éstas, serán aplicables como supletorias las normas de derecho común".

7.- La Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos en su artículo 43 establece:

"Los juicios que se promuevan ante el Tribunal, se substanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que señala esta ley. A falta de disposición expresa y en cuanto no se oponga a lo que prescribe este ordenamiento, se estará a lo dispuesto por el Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Morelos; en materia fiscal, además, a la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, la Ley de Hacienda Municipal y la Ley o Decreto que crea un organismo descentralizado cuyos actos o resoluciones se impugnen, en lo que resulten aplicables".

8.- Los artículos, 15 fracciones I y VIII; 16 y 106, fracción V del Código Procesal Civil para el Estado de Morelos rezan:

“Artículo 15.- Al interpretar el significado de las normas del procedimiento se aplicarán las siguientes reglas:

I.- Se atenderá a su texto, a su finalidad, a su función, y a falta de éstos, a los principios generales del derecho;

VIII.- El presente código deberá entenderse de acuerdo con los principios constitucionales relativos a la función jurisdiccional, los derechos de los justiciables, los principios generales del derecho y los especiales del proceso”.

“Artículo 16.- En las hipótesis de imprevisión, de obscuridad o de insuficiencia de la ley procesal, el juzgador deberá cubrirlas mediante la aplicación de los principios generales del derecho, los especiales del proceso, y las reglas de la lógica y de la experiencia”.

“Artículo 106.- Los jueces y magistrados para dictar las sentencias observarán las siguientes normas:

V.- Apoyará los puntos considerativos en preceptos legales, criterios jurisprudenciales o en principios jurídicos, de acuerdo con el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

III.- APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Ya analizado el antecedente histórico del concepto de los principios generales del derecho, convendrá adentrarnos en el significado que encierra.

Ahora bien, la expresión en sí misma entraña, en criterio de los autores, dos problemas. Una de tipo semántico y otro de carácter metodológico-valorativo. Por eso creemos que la definición de los principios generales del derecho no es una tarea fácil, pues *“determinar qué debe entenderse por principios generales del derecho es una de las cuestiones más controvertidas en la literatura jurídica”*, según nos lo hace saber el maestro García Maynez.³⁷⁷

En relación al problema de carácter semántico que la expresión “principios generales del derecho” presenta, debemos señalar que es de tal problemática la definición de esta expresión, que todas las palabras que lo integran tienen dificultad no sólo para ser definidas en lo individual, sino también cuando forman dicha expresión.

Para estar en condiciones de acercarnos a entender los conceptos de “principios” y “generales”, seguiremos a Muggenburg, quien nos dice:

³⁷⁷ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 10ª Edición; Porrúa, México, 1961. p. 370.

1.- El vocablo "principios", desde un punto de vista amplio denota: todo aquello que obra como causa primera, como origen o fuente, como fundamento o raíz, como comienzo, como base o planta de algo, cualquiera que sea.

2.- Desde un punto de vista concreto significa: las proposiciones o normas, las verdades o reglas, las máximas o razones, que al discurrir sobre ellas son causa, origen, fundamento, etcétera, de nuevas o posteriores construcciones del entendimiento.

3.- La palabra "principios" en sendos sentidos encierra estas cuatro ideas esenciales, al igual que el vocablo padre. a) Anterioridad, ascendencia, o precedencia temporal (superioridad cuantitativa); b) Anterioridad, ascendencia o precedencia valorativa (superioridad cualitativa); c) Independencia en los espacios y tiempos, y; d) Independencia de toda declaración humana.

4.- El uso del adjetivo calificativo "generales", sin ser indispensable, reviste mayor propiedad.

5.- La adjetivación lleva un doble significado: a) Idea de generalidad, de comunidad, de totalidad. b) Idea de generación, de engendramiento, de creación.

6.- Sí hay principios universales, necesarios e inmutables en las ciencias; y quienes afirman lo contrario viven sumergidos en contradicción y cortan el nervio vital de la ciencia. La mutabilidad o baricación puede acontecer en la forma de aplicar los principios.³⁷⁸

Respecto al genitivo "del" Legaz Lacambra advierte: *"Al hablar de los principios generales del derecho, la partícula "de" puede tener un doble sentido: primero, el de genitivo posesivo —y entonces se haría referencia con ella a los principios que son del derecho porque están en él—, pero también el de genitivo no posesivo, con el cual se aludiría más bien al sentido arquetípico -arqué, principio- de donde toma su origen el derecho. Podemos tipificar esta diversidad de sentidos aclarando que, en el primer caso, el derecho sería poseedor de ciertos principios, mientras que en el segundo, estaría poseído por ciertos principios, o mejor, serían ciertos principios -los arquetipos- los que poseerían al derecho."*³⁷⁹

Y en relación a la palabra "derecho", la problemática que implica nos la hace saber Puigarnau al afirmar que la dificultad para entender qué son los principios generales del derecho, es el de estimar o valorar la palabra "derecho", pues los conceptos de principalidad y generalidad, la lógica puede suministrarlos; *"pero la del derecho, cuando se remonta al grado sumo de abstracción, es difícil comprenderlo en una fórmula suprema que reúna, por vía de síntesis todas sus esencias y matices"*.³⁸⁰

³⁷⁸MUGGENBURG Y FERNÁNDEZ DE JAUREGUI, Fritz; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1948, pp. 147-148.

³⁷⁹ LEGAZ LACAMBRA, Luis; "Los principios Generales del Derecho" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 19. Barcelona, julio-diciembre 1962, p. 51.

³⁸⁰MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., p. XVIII.

También nos ha dicho Bobbio que los principios generales del derecho no constituyen una categoría simple y unitaria; es más, con esta expresión se entienden cosas muy diversas.³⁸¹ Esto implica que cualquier intento de ofrecer un concepto unitario de la expresión está abocada a ser como mínimo, una definición parcial.³⁸² Por eso también puede abordarse la noción de principios generales del derecho desde los diferentes usos que en el lenguaje jurídico adquiere dicha expresión.

Pues bien, limitados al terreno estrictamente jurídico, a la expresión "principios del derecho" se le han señalado diversos significados:

- 1.- Aislar rasgos o aspectos importantes de un orden jurídico que no podría faltar en una descripción suficientemente informativa de él.
- 2.- Expresar generalizaciones ilustrativas obtenidas a partir de las reglas del sistema.
- 3.- Refiérase a la *ratio legis* o *mens legis* de una norma o de un conjunto de normas, esto es, a su propósito, objetivo, meta, etc.
- 4.- Designar pautas a las que se atribuye un contenido intrínseco y manifiestamente justo.
- 5.- Identificar ciertos requisitos formales o externos que todo orden jurídico debe satisfacer.
- 6.- Hacer referencia a guías dirigidas al legislador que tienen un carácter meramente exhortatorio.
- 7.- Aludir a ciertos juicios de valor que recogen exigencias básicas de justicia y moral positivas y que se dicen sustentados en la "conciencia jurídica popular".
- 8.- Referirse a máximas que provienen de la tradición jurídica.³⁸³

Basta esta lista de significados para alertarnos sobre la heterogeneidad de fenómenos que engloba la expresión, misma que se reproduce cuando se trata de la diversa de "principios generales del derecho"

En relación a estos últimos tal vez pueda ayudar en algo para lograr una aproximación a la noción, el atender a algunos criterios clasificatorios.

En atención a la materia, se distinguen tres clases de principios generales del derecho: 1.- Principios materiales de derecho sustancial, que establecen prescripciones para la conducta individual; 2.- Principios generales del derecho procesal, y 3.- Principios generales de organización o institucionales que se dirigen a la formación o conservación de un ordenamiento jurídico (por ejemplo, el principio de separación de poderes).

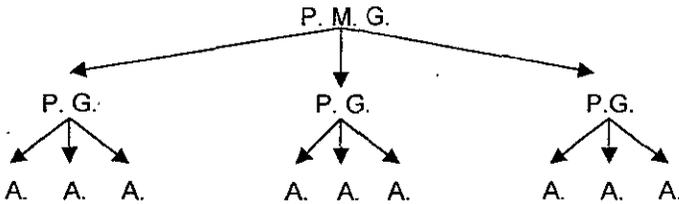
Conforme al ámbito de validez, los principios generales del derecho se clasifican en: 1.- Principios generales de una institución; 2.- De una materia; 3.- De una rama del derecho, y; 4.- De un determinado ordenamiento jurídico.

³⁸¹ Citado por ITURRALDE SESMA, Victoria; *Lenguaje Legal y Sistema Jurídico. Cuestiones relativas a la aplicación de la Ley*, Tecnos, Madrid, 1989, p. 193.

³⁸² ITURRALDE SESMA, Victoria; ob. cit., p. 193.

³⁸³ CARRIO, Genaro R.; *Principios Jurídicos y Positivismo Jurídico*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1970, pp. 35-37.

De esta forma vemos que la palabra "general" es muy relativa. De cualquier forma esta clasificación es importante porque muestra que los principios generales no son todos generales de la misma manera, pues una misma norma puede ser considerada principio general respecto a normas más específicas y norma específica respecto a una norma más general. Azúa Reyes nos los pone en forma muy gráfica:



Y explica: "Como puede verse en el esquema, todos los artículos participan del principio más general (P.M.G.) y el principio general (P.G.) es común a todos los artículos (A), pero no todos los artículos participan completamente de los principios generales, ni estos son comunes a todos los artículos. De este modo podemos llegar a la siguiente conclusión: Hay principios generales del derecho que a su vez se encuentran subordinados a otros de mayor jerarquía y esta subordinación implica precisamente la generalidad de tales principios, empleando el término general como una forma de distinguir la limitación de la serie de artículos a los cuales es aplicable, de lo que pudiera llamarse el principio absoluto del derecho".³⁸⁴

Otra clasificación se hace consistir respecto a la función que los principios generales del derecho tienen en la vida jurídica. Tema del que nos ocuparemos más ampliamente en punto posterior.

Una cuarta clasificación se remonta a su fuente. Así se distinguen cuatro tipos: 1.- Principios extraídos del espíritu del sistema. Procedimiento que tradicionalmente se denomina analogía; 2.- Principios obtenidos de la naturaleza de las cosas, ya sea la naturaleza de una determinada relación jurídica o de una institución; 3.- Principios extraídos de ideas y concepciones transmitidas de tal forma que resultan patrimonio común de la humanidad; y, 4.- Principios derivados de ideas y convicciones morales que afloran en la sociedad y que no han sido aún incorporadas al derecho positivo.

En el fondo de esta clasificación se encuentra la divergencia doctrinal entre las corrientes iusnaturalista y positivista acerca del origen de los referidos principios; concretamente sobre si estos son de carácter extrasistemático o intrasistemático.

³⁸⁴ AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., pp. 29-30

IV.- LOS PRINCIPIOS GENERALES Y LAS ESCUELAS JURÍDICAS.

Este es justamente el problema de tipo metodológico al que nos referíamos al principio y que es de todos conocido, pero que hoy por hoy, ha ido perdiendo importancia en la literatura. Nos referimos a las posturas que reducen la noción de principios generales del derecho a la corriente doctrinal que se profesa.³⁸⁵

Entiendo, por lo que revisamos en páginas precedentes, que hoy día no podemos hablar ya de la pugna acérrima entre las escuelas naturalista y positivista, pues tales posiciones han sido superadas dando pábulo a una doctrina más pacífica sobre la forma en que han de obtenerse y aplicarse los principios generales del derecho.³⁸⁶ Por esa razón, nos parece innecesario entrar a un análisis a fondo de dichas escuelas, pero sin que esto signifique de ninguna manera renunciar a su estudio, pues será necesario observar el proceso evolutivo que se tuvo que pasar para consolidar poco a poco esta nueva tendencia o escuela ecléctica, que ahora preside la doctrina jurídica.

Insistimos en que no tendría sentido hacer una revisión histórica exhaustiva de cuándo se inició este conflicto, pero sí analizaremos las ideas generales de cada escuela respecto a los principios generales del derecho, pasando revista a algunos de sus sostenedores y sus definiciones. Después haremos la crítica necesaria y trataremos de aproximarnos a la definición de los principios generales del derecho. Empezaremos por la escuela iusnaturalista, pues en tiempo, es la primera que aparece.

1) El iusnaturalismo.

Esta corriente no tiene una concepción unitaria sobre el origen que los principios generales del derecho deben tener, aunque todos los autores coinciden en que éstos son traídos al ordenamiento jurídico de fuentes diversas al propio derecho escrito. Enumeraremos algunos de los diferentes sentidos que ha dado esta escuela.

³⁸⁵ SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; *La libertad e igualdad jurídica como principios generales del derecho*, 1ª edición; Porrúa, México, 1995, p. 1.

³⁸⁶ Esta aseveración la hacemos conscientes de que aún hoy día hay quienes consideran encendida la llama de virulencia entre estas dos escuelas y que con sus opiniones no hacen más que mantenerla viva. No sorprende que la mayoría de éstos autores sean latinoamericanos: argentinos, chilenos, mexicanos, etc., como también tuvimos oportunidad de comentar, entre otras razones, por la falta de una doctrina suficientemente estructurada sobre el punto y una práctica constante de tales principios, derivado del legalismo en que aún estamos sumergidos. Además, y lo más importante es que el positivismo en que se mantiene artificialmente a nuestros derechos tributarios no ha hecho crisis todavía, pero ya han empezado a manifestarse sus facetas. Cuando el sistema jurídico no pueda seguir manteniendo esta postura, necesariamente habremos de traspasar la barrera que nos separa de los principios generales del derecho. Como ejemplos de autores latinoamericanos que aún consideran en constante conflicto el derecho positivo y el iusnaturalismo, creemos están el propio Sánchez Vázquez y José Antonio Niño, en México; Belaunde Moreyra, en Perú; Altamira Gigena y Cassagne, en Argentina; Alberto Ramón Real, en Chile. Por otro lado existe toda una nueva corriente de opinión, que superando el conflicto entre iusnaturalismo y positivismo, reconoce en los principios generales de derecho una sola fuente complementaria entre ambas escuelas. En México hemos leído a Azúa Reyes y Adame Goddard, quienes consideran sostienen esta posición ecléctica.

1.- Para algunos autores, los principios generales del derecho deben ser obtenidos de los "principios de ética social", como lo hace Preciado Hernández.³⁸⁷

2.- Otros más los hacen derivar de los "principios de justicia universal", como Couto, Virgilio Domínguez y Goldschmidt.³⁸⁸

3.- Hay quienes, como Clemente Diego, Martín Mendizabal,³⁸⁹ así como la Suprema Corte de Justicia³⁹⁰ y el Tribunal Fiscal de la Federación,³⁹¹ dicen que tales principios provienen de los "principios de razón y de justicia".

4.- Con un matiz un tanto histórico, pero aún dentro de la escuela iusnaturalista, Mans Puigarnau, advierte que los principios generales del derecho deben abreviar del Derecho Romano,³⁹² y con alguna modalidad, Felipe Sánchez Román dice que son aquellos que deben provenir de las *Siete Partidas*.³⁹³

5.- Gómez de la Serna asegura que los citados principios provienen de un "Orden Superior",³⁹⁴ y por su parte Calixto Valverde considera que derivan de la "Justicia Superior",³⁹⁵ al igual que Urbina.³⁹⁶

6.- Del Vecchio nos habla de "verdades supremas del derecho,"³⁹⁷ sin definir qué debemos entender por ellas.

³⁸⁷ PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael; "El artículo 14 Constitucional y los Principios Generales del Derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms 75-76, Tomo XIX, México, julio-diciembre, p. 640.

³⁸⁸ COUTO HERNÁNDEZ, Ricardo; *Derecho Civil Mexicano*; 1ª Edición, Tomo I; Vasconia, México, 1919, p 75. (Cfr Domínguez, Virgilio, citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., pp. 39-40. También cfr. Goldschmidt, citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; *Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Administrativo*; Editorial Astrea, Buenos Aires, 1972, p 21).

³⁸⁹ Cfr. CLEMENTE, Diego; Prólogo a la obra de DEL VECCHIO, Giorgio; *Los Principios Generales del Derecho*; tr. Juan Osorio Morales; 3ª edición; Bosch, Barcelona, 1979, p. 25. Este autor nos dice: "Sólo en defecto de ésta (la ley) podemos explotar los principios generales del derecho. . . que son los principios de razón y de justicia "

³⁹⁰ La Suprema Corte ha dicho que los principios generales del derecho se derivan de la "razón humana". La tesis establece. "Es verdad que ante la omisión de la ley de establecer en qué momento surten efectos las notificaciones, en aquellos casos en que no proceda supletoriedad alguna, se debe recurrir a los principios generales de derecho Sin embargo, también lo es que estos principios tienen origen en la razón humana; y la razón o la lógica nos dice que las notificaciones surten efectos. . ." (Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XI-enero, p. 284)

³⁹¹ El Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver un asunto conforme a principios generales del derecho, consideró que estos tienen su origen en "valores de justicia". Dice textualmente esa tesis: ". . . son principios propios del derecho tributario . . . que una resolución debe presumirse válida, en tanto no sea nulificada por resolución de autoridad competente. . . Por otro lado los valores de justicia y seguridad jurídica exigen evitar la afectación del contribuyente, obligándolo a soportar, de reconocerse su validez, la ejecución de un proveído sancionador que finalmente pudiera resultar ilegal, si se llega a determinar que no se incurrió en la omisión de impuestos, o que renaciera el término de la caducidad de las facultades para sancionar. . ." (Jurisprudencia N° 7, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª Época, Núms. 1-6, agosto 1978 a julio 1979, p. 155).

³⁹² MANS PUIGARNAU, Jaime ob. cit., p. XXVI.

³⁹³ Citado por NIÑO, José Antonio; *La interpretación de las leyes*; 2ª Edición, Porrúa, México, 1979, p. 7.

³⁹⁴ Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., p. 40.

³⁹⁵ Citado por ARCE NAVARRETE, Zenón; *Los principios generales del derecho*; Tesis profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1955, p. 36.

³⁹⁶ Citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., p. 15.

³⁹⁷ DEL VECCHIO, Giorgio; ob. cit., p. 49.

7.- En relación a la aplicación de los principios generales del derecho en materia laboral, Efrén Borrajo Dacruz, estima que son aquellos principios de "justicia social".³⁹⁸

8.- Para Andrés Lozano,³⁹⁹ Llambías,⁴⁰⁰ Osilia,⁴⁰¹ y la Suprema Corte de Justicia de la Nación en alguna tesis,⁴⁰² "los principios generales del derecho no son otros que la equidad misma". Lo son también para Belaunde Moreyra, aunque agrega que la "costumbre" juega un papel fundamental en la formación de tales principios.⁴⁰³

9.- Elías de Tejada afirma que "los principios generales del derecho tienen dos vertientes claramente diferenciadas; la primera que postula la cristiandad, y la segunda los que postula el protestantismo".⁴⁰⁴

10.- Legaz Lacambra asegura que los principios generales del derecho son en realidad "legalidades estructurales lógico-objetivas".⁴⁰⁵

11.- Cossío señala que estos principios deben necesariamente provenir de la "Justicia Racional".⁴⁰⁶

12.- Villegas Basalvilbaso entiende como principios generales del derecho a los "juicios axiológicos de justicia derivados de la conciencia nacional".⁴⁰⁷

13.- Aftalión califica como tales, aquéllos que "concilian con el peculiar estilo de la cultura nacional".⁴⁰⁸

14.- Finalmente queremos citar las palabras de Corts Grau, quien sostiene: "El derecho natural no es una especie del código ideal que pretenda regir sin más distinción a cualquier sociedad humana. Hay, así, unas normas universales que, así como los axiomas

³⁹⁸ BORRAJO DACRUZ, Efrén; *Introducción al Derecho Español del Trabajo*; Tecnos, Madrid, 1969, p. 420.

³⁹⁹ LOZANO, Andrés; *Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1938, p. 52.

⁴⁰⁰ Citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., p. 32.

⁴⁰¹ Citado por ROTONDI, Mario; "Equidad y Principios Generales de Derecho" en *Revista General de Derecho y Jurisprudencia*; Tomo 2º, 1931, p. 53.

⁴⁰² La tesis establece expresamente: "... Así en el juicio de nulidad tramitado ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, una de las normas que regulan la cuestión de probanza, establece un principio que se pudiera llamar de equidad de obligación procesal de la carga de la prueba, al estimarse que no sólo el actor debe ofrecer aquellos medios probatorios que acrediten el ejercicio de su acción, sino también a la autoridad demandada incumbe defender sus actos, demostrando con las constancias conducentes, la legalidad de su procedimiento. ..." (Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XIII-Mayo, p. 435).
3 Tribunal Colegiado en materia Admtva., primer circuito. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

⁴⁰³ BELAUNDE MOREYRA, Antonio; "Los principios generales y la unidad del derecho" en *Revista Peruana de Derecho Internacional*; N° 86, Tomo XXXIV; Sociedad Peruana de Derecho Internacional, Lima, Octubre-Diciembre 1982, pp. 29-36

⁴⁰⁴ ELÍAS DE TEJADA, Francisco; ob. cit., p. 41.

⁴⁰⁵ LEGAZ LACAMBRA, Luis; ob. cit., p. 55

⁴⁰⁶ Citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., pp. 16-17.

⁴⁰⁷ Citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., p. 19

⁴⁰⁸ Citado por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., p. 21.

regulan toda construcción matemática, regulan aquéllas la vida jurídica. Pero no hay una ley perfecta y acabada hasta sus últimos pormenores, un patrón que se pueda copiar fielmente, como se copia de un país a otro una constitución o un código. Sus normas son para el jurista lo que las normas estéticas para el artista: orientación, no receta, cauce o norte de su aspiración; no modelo cuadrículado para que vaya copiando centímetro a centímetro un cuadro o machacando compás a compás una sonata. Los principios del derecho natural son muy amplios, ciertamente, aunque no exentos de contenido, tienen en la elaboración del derecho positivo, una función que ni debe exagerarse ni desconocerse. Ha podido decir el propio Renard que el peor servicio que puede prestarse al derecho natural es pedirle demasiado. Pero si la aportación cuantitativamente, es pequeña, cualitativamente es fundamental. La función que el derecho natural ha de realizar junto al derecho positivo, y sobre él, es orientadora, de crítica, de contención y renovación, pero deja un margen amplísimo para el juego de los procedimientos técnicos propios de este último y no cierra el paso, de ningún modo, a la consideración de la realidad social. El derecho natural, base y fundamento del derecho positivo, sirve a éste de un lado, de control y límite; de otro, de complemento.⁴⁰⁹

Lo único de común que podemos obtener de todo ello es el constatar que dentro de la escuela iusnaturalista clásica, los principios generales del derecho forman un vago e impreciso mundo conceptual, dentro del cual cabe todo y nada en concreto.

Sin embargo, las nuevas tendencias de esta escuela postulan una posición más moderada de las fuentes de donde han de abreviar los principios generales del derecho. Se trata de extraerlos de una razón suficiente, como lo dice Gardella al citar el caso Escorihuela, Adela vs Municipalidad de Buenos Aires resuelto en Argentina muy recientemente: "La actora accionaba por repetición de impuestos contra la Municipalidad, habiendo acudido a la justicia civil, y la autoridad demandada opuso incompetencia, sosteniendo que correspondía al contencioso-administrativo. A este respecto mediaba una duda legal, porque el artículo 52 de la Ley Orgánica del Municipio estatúa dicho recurso tan sólo para las decisiones comunales sobre seguridad, higiene y moralidad, mientras que el artículo 80, inciso 3º de la posterior Ley Orgánica de los Tribunales designaba a la Cámara Civil como órgano para el mismo recurso contencioso-administrativo contra resoluciones de la Municipalidad, sin especificar materias; y entonces ¿fue propósito del legislador que dictó la Ley Orgánica de Tribunales extender el contencioso-administrativo a todos los casos? (tesis de la demandada), o ¿sólo se propuso fijar el Tribunal que entendería en las hipótesis específicas ya previstas en la anterior Ley Orgánica del Municipio? (tesis de la actora). Las Cámaras Civiles en pleno se inclinaron por la segunda alternativa. . . en tal supuesto. . . el juez procederá como si fuere legislador: por ende lo hará según el derecho natural, ya que la justificación de toda positividad proviene de su acuerdo con la justicia metapositiva, con los principios generales del derecho que alude el artículo 16 de nuestro Código Civil. Con esta fórmula se hace referencia, primordialmente a los principios de todo derecho, que son los del derecho natural. . . y secundariamente a aquellos principios rectores del orden jurídico nacional. . . Por lo demás. . . nada se opone y todo aconseja que los principios esenciales de la justicia sean consagrados según el modo de la vida jurídica nacional. . . esta atribución no debe ejercitarse sino en presencia de una obscuridad o un silencio indudable del cual se siga, de no ser salvado. . . el

⁴⁰⁹ Citado por ARCE NAVARRETE, Zenón; ob. cit., p. 44.

*menoscabo de un derecho esencial. . . Si sobre algún punto hay oscuridad o silencio de la ley, pero no se compromete la justicia natural, se está ante una ley imperfecta; y en tal hipótesis no es al juez, sino al legislador a quien le incumbe actuar; porque lo que el derecho positivo debe indispensablemente comprender en sí mismo, sea mediante textos explícitos, sea mediante la interpretación judicial, no es una formulación idealmente perfecta de todas las bases del orden jurídico, lo cual, sobre ser una utopía, importaría otorgar a los jueces una latitud de atribuciones incompatibles con la índole propia de sus funciones, sino aquellos derechos esenciales que constituyen el fundamento insustituible e irreductible de todo orden justo. . . Aplicados esos criterios al problema de autos, resultaba que ahí quedaba siempre a salvo el derecho esencial a que las controversias entre el poder público y los particulares se ventilasen con el debido proceso ante el Poder Judicial; que ello se hiciera por vía común o contencioso-administrativa importaba una cuestión no esencial; y entonces, no hallándose claramente señalada para el caso la vía de excepción, era menester atenerse a la civil o común, sin que incumbiese al juez suplir la posible deficiencia legal so pretexto de que técnicamente pudiese ser el contencioso-administrativo el sistema más plausible.*⁴¹⁰

La tesis que nos refiere Gardella en realidad muestra un iusnaturalismo "integrado" y "moderado". Lo primero, porque también se aceptan como principios generales aquellos que informan el derecho positivo y porque se admite que los principios esenciales de justicia se acomoden al modo de la vida jurídica nacional. Lo segundo, puesto que el recurso de los jueces argentinos en este caso, al derecho natural, sólo se tiene por válido cuando se trata de impedir la lesión de valores esenciales y no cuando, por esa vía, se pretenda perfeccionar un orden positivo meramente defectuoso.

2) El positivismo.

Esta corriente doctrinal, aunque ha tenido innumerables sostenedores, especialmente en la segunda mitad del siglo, en todos los países y dentro de todas las materias del derecho, en especial sobre el derecho administrativo y fiscal, no mantiene muchas posturas. Casi todas hacen derivar los principios de la ley escrita.

1.- Para Burón los principios generales del derecho contienen *"el sentido y pensamiento de las instituciones del derecho"*.⁴¹¹

2.- Para Coviello son los *"presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas"*.⁴¹²

3.- Para Albaladejo son *"las ideas fundamentales que informan nuestro derecho positivo contenido en leyes y costumbres, y en última instancia, aquellas directrices que derivan de la justicia tal como se entiende por nuestro ordenamiento jurídico"*.⁴¹³

⁴¹⁰ GARDELLA, Lorenzo A.; ob. cit., p. 148.

⁴¹¹ Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., p. 44.

⁴¹² Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., p. 45.

⁴¹³ ALBALADEJO, M.; *Derecho Civil*; Tomo I; Civitas, Barcelona, 1961, p. 63.

4.- Francesco Carnelutti afirma que los principios generales del derecho no son algo que exista fuera, sino dentro del mismo derecho, ya que derivan de las normas establecidas. *"Se encuentran dentro del derecho escrito como el alcohol dentro del vino; son el espíritu o esencia de la ley"*.⁴¹⁴

5.- Un gran número de juristas aseguran que los principios generales del derecho son aquéllos que pueden deducirse del propio ordenamiento jurídico, como Michelli, Ruggiero,⁴¹⁵ Santofimio,⁴¹⁶ Gorostiaga y Busso.⁴¹⁷

6.- Por otro lado, en una posición opuesta, Esteva Ruiz, Ignacio Burgoa⁴¹⁸ y Valdecasas⁴¹⁹ sostienen que los principios generales del derecho sólo se obtienen a través de la inducción que se realice del mismo orden jurídico.

7.- Para la Suprema Corte de Justicia, en alguna tesis, los principios generales del derecho son los *"valores establecidos por nuestro actual orden jurídico"*.⁴²⁰

3) La escuela ecléctica.

Como su nombre lo indica, trata de hacer conciliar lo mejor de cada una de las anteriores escuelas, aún cuando al pretender fusionar las posturas, los diferentes autores han desprendido distintas concepciones:

1.- Castán Tobeñas, por ejemplo, nos dice respecto al punto: *"No hay en rigor una antítesis ni casi un dualismo entre el derecho natural y el positivo. Ambos se integran y sostienen mutuamente. En el derecho positivo está viviendo el derecho natural. Y éste necesita de aquél para que desarrolle las virtudes contenidas en su propio principio. Así concebido el derecho natural, lejos de ser un código absoluto de soluciones concretas, como creyó la escuela racionalista, es más que nada, una orientación para adquirirla y para juzgarlas. El derecho natural proporciona direcciones más que soluciones"*.⁴²¹

⁴¹⁴ CARNELUTTI, Francesco, citado por DE BUEN LOZANO, Néstor, "Los principios generales del derecho del trabajo en el ámbito procesal (perspectiva mexicana)"; en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; N° 38; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, mayo-agosto, 1980, p. 334.

⁴¹⁵ Citados por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., pp. 45-46.

⁴¹⁶ ORLANDO SANTOFIMIO, Jaime; "Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez" en *Estudios Doctrinales*; N° 110, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1988, p. 135.

⁴¹⁷ Citados por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., p. 30.

⁴¹⁸ BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *Las Garantías Individuales*; 21ª edición; Porrúa, México, 1988, pp. 577-578.

⁴¹⁹ GARCÍA VALDECASAS, Guillermo; "La Naturaleza de los Principios Generales del Derecho" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 19; Barcelona, julio-diciembre, 1962, p. 46.

⁴²⁰ Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo VIII-noviembre, p. 145.

⁴²¹ Citado por TOLEDO OROZCO, Rogelio, *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis profesional; Facultad del Derecho, UNAM, México, 1953, p. 38.

150

6.- Para Duguit y Jeanneau, estos principios deben obtenerse de la conciencia colectiva o nacional, respectivamente.⁴²⁶

7.- Adame Goddard sostiene que *"la posición racionalista que escinde el derecho en dos órdenes jurídicos, específicos y distintos, el natural y el positivo, el uno conforme con la razón y el otro producto de la voluntad política, no puede sostenerse. Es evidente que el derecho, producto típicamente humano, es una obra de la inteligencia humana; ella es la que descubre, desarrolla y combina criterios que enuncian un comportamiento entendido como justo; por eso, el derecho es también llamado jurisprudencia, es decir, de lo justo y la prudencia se entiende como un hábito de la inteligencia. Si bien el derecho, conjunto de criterios, es obra de la inteligencia, su efectivo cumplimiento, el comportarse los hombres de acuerdo a los criterios jurídicos, es obra de la voluntad. Para conseguir el cumplimiento del derecho, el poder político suele promulgar como leyes, aseguradas con una sanción, los criterios jurídicos definidos por los juristas o prudentes. Pero por el hecho de ser promulgados como leyes, los criterios jurídicos no cambian de naturaleza, siguen siendo elaboraciones de la inteligencia humana, si bien presentadas en forma de mandatos del poder político. Se ve entonces que la distinción entre derecho natural (obra de la razón) y derecho positivo (obra de la voluntad), no tiene razón de ser; el derecho es siempre obra de razón, aún cuando su cumplimiento se asegura por la coacción del poder público. . . El que estén o no incorporados en una legislación determinada, es decir, el que estén o no reconocidos por la voluntad política, no tiene relevancia alguna, así como el que un determinado gobierno desarrolle una política que acepta o rechaza un principio de economía política, no hace que tal principio sea parte o no de la ciencia económica"*.⁴²⁷

La Suprema Corte últimamente ha recogido estas tendencias y declarado en una magistral tesis que *"... los tribunales estén facultados y, en muchos casos, obligados a dictar sus determinaciones teniendo presente, además de la expresión de la ley siempre limitada por su propia generalidad y abstracción, los postulados de los principios generales del derecho, pues éstos son la manifestación auténtica, prístina, de las aspiraciones de la justicia de una comunidad"*.⁴²⁸

De estas posturas podemos entender que la escuela ecléctica busca reivindicar parcialmente los aspectos olvidados de la escuela natural, aplicándolas en forma ponderada al positivismo, por supuesto privilegiando éste en aras de una mejor aplicación e interpretación de la ley.

Entiendo también que tal aplicación no busca su fuente en leyes abstractas e inaccesibles, sino que, partiendo de una sustentación positiva, atempera el rigor de la ley, justamente en aquellos casos en que ésta es insuficiente o bien, en donde existan márgenes de discrecionalidad que llenar, pero naturalmente siempre que no pugne con el contenido de la ley.⁴²⁹

⁴²⁶ Citados por ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; ob. cit., pp. 23-25.

⁴²⁷ ADAME GODDARD, Jorge; *Diccionario Jurídico Mexicano*; Tomo IV, 5ª edición, Porrúa-UNAM, México, 1992, p. 2542.

⁴²⁸ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo III, Segunda Parte-2, p. 621.

⁴²⁹ A nuestro juicio la tesis que en seguida transcribiremos incurre en el error de contrariar el artículo 2º, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación. En este se dice textualmente: *"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas"*. Ahora bien, en el caso SERMAT INGENIEROS, S.A. resuelto el 24 de abril de 1990, por el Segundo Tribunal

Se busca dar un sentido natural al derecho positivo. Eliminar los extremos en que cada una de las escuelas incurrió. Es decir, *la nuda estrictez positivista y los dilatados y difusos contornos iusnaturalistas*.⁴³⁰ El positivismo, con el rigorismo de la ley y su ceguera para observar que enfrente y detrás de ella existían soluciones más acordes con el valor justicia; y el naturalismo, con la constante invocación de ideas superiores abstraídas de toda materialidad, que hacían difusa su aplicación.

En nuestra opinión es de suma importancia lo asentado en esta escuela ecléctica, pues la tendencia en nuestro país es precisamente el uso de los principios generales del derecho partiendo de una aplicación ecléctica, es decir, abandonando los criterios cerrados del positivismo-legalista, sin perderse en el marasmo de la ignominiosa amplitud del derecho natural, como se indica en la tesis ya citada emitida por la Suprema Corte.

V.- DEFINICIONES DE LA DOCTRINA SOBRE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Queremos advertir que para fines metodológicos, citaremos sólo aquellas definiciones que, a nuestro juicio, se aproximan a lo que lógicamente debe entenderse por tal y cuyas características explicaremos con mayor detalle al formular la crítica correspondiente. De ahí que el número que ofrecemos sea reducido.

1) *La doctrina extranjera.*

Para Baldomero Llerma *"son los principios de valor universal sancionados por la propia conciencia del hombre como síntesis de lo que es justo y equitativo"*.⁴³¹

Burón dice que los principios generales del derecho *"son aquellos en que se halla contenido el sentido y capital pensamiento de las instituciones del derecho patrio"*.⁴³²

Puig Peña los define como *"aquellas verdaderas o criterios fundamentales que informan el origen y desenvolvimiento de una determinada legislación, conforme a un determinado orden de cultura, condensados generalmente en reglas o aforismos,*

Colegiado del Sexto Circuito, se estableció que: "... aunque el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación no define qué debe entenderse por "cuantía del asunto", este Tribunal Colegiado considera que conforme a un principio de derecho procesal, debe entenderse como valor del negocio lo que el actor demanda, sin tomar en consideración los recargos, réditos, daños y perjuicios o cualquier otro accesorio. ..." (Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XIV-Julio, P. 785) Como se observa, mientras el artículo 2º del Código Fiscal señala que los recargos y demás accesorios de las contribuciones participan de la misma naturaleza de éstas, es decir, que los recargos de un impuesto serán también parte del impuesto, la tesis, aplicando un supuesto principio general de derecho que no se menciona, establece que los recargos y demás accesorios no pueden formar parte de la "cuantía del asunto", contraviniendo de esa manera el artículo ya citado, pues estos deberían integrarse al gravamen para formar la cuantía del asunto.

⁴³⁰ GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 151.

⁴³¹ Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., p. 41.

⁴³² Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael; ob. cit., p. 44.

transmitidos tradicionalmente y que tienen virtualidad y eficacia propia con independencia de las normas formuladas de modo positivo".⁴³³

Castro y Bravo sostiene que "por principios generales del derecho debemos comprender todo el conjunto normativo no formulado, o sea, aquél impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o de costumbre".⁴³⁴

Iturralde Sesma los define como "las normas (o las consecuencias lógicas de un grupo de normas) de un sistema de derecho positivo que tienen un carácter fundamental".⁴³⁵

2) La doctrina nacional.

Para Ricardo Couto "son aquellas máximas del derecho natural, de justicia universal, que están encerradas en el corazón de todos los hombres y que por la verdad que encierran han recibido el nombre de razón escrita".⁴³⁶

Para Preciado Hernández "son los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón y fundados en la naturaleza espiritual, libre y sociable del ser humano, los cuales constituyen las estructuras fundamentales de toda construcción jurídica posible e histórica".⁴³⁷

Para Blanco Fornieles, estos principios "son los juicios estructurales del sistema jurídico positivo, que encierran sus contenidos básicos, sus directrices y sus metas fundamentales, plasmados en las normas jurídicas, en forma tácita o expresa, que son el contenido expreso de tal sistema jurídico, sirviendo a éste de criterios de ordenación, estructuración, valoración y enjuiciamiento".⁴³⁸

3) Nuestra opinión.

Existen muchos autores que pretenden definir los principios generales del derecho, pero para hacerlo cometen, a nuestro juicio, errores en la metodología empleada.

⁴³³ Citado por SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael, ob. cit., p. 45.

⁴³⁴ Citado por AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., p. 84.

⁴³⁵ ITURRALDE SESMA, Victoria; ob. cit., p. 197.

⁴³⁶ COUTO HERNÁNDEZ, Ricardo; ob. cit., p. 75.

⁴³⁷ PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael; ob. cit., p. 640. Por cierto, nos parece que existe una contradicción entre la transcripción que formula Sánchez Vázquez y la que nosotros mencionamos en este texto, respecto a la cita de Preciado Hernández, pues la fuente que él y nosotros utilizamos es exactamente la misma que acabo de señalar y que tenemos en nuestras manos; sin embargo, a página 42 de su libro, al citar a Preciado Hernández, afirma que éste definió a los principios generales del derecho como "los principios más generales de ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible y actual".

⁴³⁸ BLANCO FORNIELES, Victor José; *Los Principios Generales del Derecho. Metodología de Obtención y Formulación*. Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1974, p. 51.

No siguen los lineamientos necesarios que la lógica demanda para la formulación técnica de una definición.

Incluso ni las antes mencionadas, excepción hecha del mexicano Blanco Fomies, cuya definición reúne casi todas las características propias de tal, aún cuando no estemos totalmente de acuerdo en su postura.

Estamos convencidos de que la utilidad de una buena definición reside principalmente en que con ella se elimina la ambigüedad del vocabulario que estamos empleando, haciendo posible la uniformidad de pensamiento. Sin la definición se corre el riesgo, harto frecuente en la ciencia jurídica, de hablar sobre aspectos diferentes con las mismas palabras. Por ello creemos que definir lo que son los principios generales del derecho resulta esencial en nuestro estudio.

Empecemos por entender lo que es definir: "*Definir quiere decir delimitar (del latín: *definire*), poner límites. Por tanto, una definición es la expresión de lo que es un objeto, sin añadir ni quitar nada de él*".⁴³⁹

Existen varios tipos de definición. La más sencilla es la llamada definición nominal. Su nombre mismo nos indica que se refiere al nombre o palabra. Una definición nominal solamente orienta acerca del sentido que tiene la palabra definida. Esto puede hacerse utilizando sinónimos o palabras más usuales que se aproximen al significado de la palabra definida. El procedimiento más técnico para llevar a cabo una definición nominal es recurrir a la etimología de la palabra.

Existe, por otro lado, la definición real, que es la que nos puede llevar con exactitud y rigor al fin deseado. La definición real se refiere a la cosa u objeto significado. Se trata básicamente de poner en claro las notas constitutivas de un concepto, de tal manera que su extensión abarque precisamente los objetos que se pretenden, ni más ni menos. Todavía existen subdivisiones de la definición real. El procedimiento más frecuente es una simple enumeración de las propiedades más típicas del objeto por definir. El resultado se llama definición descriptiva.

Hay también, la definición real esencial, que es la más rigurosa y consiste en descomponer un concepto precisamente en su género más próximo y su correspondiente diferencia específica.

Para ese efecto, la lógica ha formulado seis reglas básicas, cuya aplicación facilita la obtención de buenas definiciones: 1.- La definición debe ser breve, pero completa. 2.- Debe convenir a todo lo definido y a sólo lo definido. 3.- Debe ser más clara que lo definido. 4.- No debe entrar en la definición lo definido. 5.- No debe ser negativa. 6.- Debe indicar los atributos esenciales del objeto.

Aunque también conviene señalar que no siempre es posible definir con rigor algunos objetos, pues este tipo de definición requiere utilizar términos más generales y abstractos de los que se pretende definir, como lo dice Iturralde Sesma.⁴⁴⁰

⁴³⁹ GUTIÉRREZ SAENZ, Raúl; *Introducción a la Lógica*; 13ª Edición; Esfinge, México, 1979, p. 121.

⁴⁴⁰ ITURRALDE SESMA, Victoria; ob. cit. p. 52.

Ahora bien, las definiciones que sobre los principios generales del derecho nos dan diferentes autores, no son correctas por lo siguiente.

La de Baldomero Llerna no lo es porque incluye lo definido dentro de la definición; es más compleja de lo que pretende definir, pues requeriríamos primero establecer qué debe entenderse por "conciencia del hombre", "justo y equitativo". Además, no señala los atributos esenciales del objeto.

La que proporciona Ricardo Couto parece más metáfora lírica que definición. Incurrir en el error de no ser claro, pues cuando afirma que los principios provienen del "derecho natural", nos orillaría a definir primero qué debemos entender por eso.

Preciado Hernández, incluye lo definido en la definición. No es claro, pues para entender su definición debemos precisar qué es la ética social, el derecho natural, la axiología jurídica, la naturaleza espiritual, libre y sociable del ser humano.

La que da Burón no indica los atributos esenciales del objeto, no es más clara que lo definido, (pues nos obligaría a investigar cuál es "el sentido y capital pensamiento del derecho patrio").

La que nos presenta Puig Peña tampoco podemos aceptarla porque incurre también en el error de no señalar los atributos de los principios generales del derecho y de no ser más clara que lo que pretende definir, ni es breve.

La que proporcionan Castro y Bravo, y Iturralde Sesma, son incompletas, pues sólo se refieren a aquellos principios generales de derecho positivo, siendo que los aludidos principios no son sólo aquellos que se obtienen por abstracción del ordenamiento jurídico, como veremos.

Decíamos al principio que la definición que ofrece Blanco Fornieles era, a nuestro juicio, la más completa, pues señala los atributos esenciales de los principios generales del derecho, no se formula en sentido negativo, no incluye lo definido en la definición, es más clara de lo que pretende definir, aún cuando no es breve, pero esto último se entiende dado el carácter tan complejo que representa no una palabra, sino una expresión conjunta: "principios generales del derecho". Es pues a nuestro juicio, la mejor definición en pureza lógica y si tuviéramos que decidir optaríamos por ésta; ⁴⁴¹ sin embargo, no estamos de acuerdo con la misma porque se circunscribe a la escuela positiva.

Ahora bien, coincidimos con Muggenburg en cuanto que la expresión "principios generales del derecho" en realidad no puede ser definida por su género próximo y diferencia específica.⁴⁴² Esto significa que no se puede proponer una definición estrictamente lógica o "pura" de tales principios. Sin embargo, tampoco implica que no se pueda aproximar a una definición, por lo que haciendo nuestro el concepto que propone

⁴⁴¹ Al mismo tiempo nos es grato saber que se trata de una tesis de licenciatura de nuestra Universidad, que incluso es mucho mejor que otras muchas definiciones intentadas por renombrados autores en el área, de México y de otros países, lo que nos demuestra que aquí pueden elaborarse verdaderas propuestas con sentido científico y rigor metodológico.

⁴⁴² MUGGENBURG Y FERNÁNDEZ DE JAUREGUI, *Frtz*; ob. cit., p. 150.

Blanco Fomieles, con alguna variante diremos que tales principios son "los juicios estructurales del sistema jurídico que encierran sus contenidos básicos, sus directrices y sus metas fundamentales, sirviendo a éste de criterios de ordenación, estructuración, valoración y enjuiciamiento".

Con esta definición creemos haber comprendido tanto la postura de la escuela positiva como la de la escuela naturalista, pues tomando como base la ley como sustento, no olvidamos que ésta no encierra todo lo jurídico, sino que existen fuentes diversas no positivadas.

VI.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Como habíamos dicho anteriormente, es nuestra intención determinar la naturaleza de los principios generales del derecho. Sin embargo eso implica efectuar una asepsia, una cirugía que, eliminando cualquier institución o figura que se le parezca, nos permita observar la esencia de los principios generales del derecho, de suerte, que empezaremos separando de los susodichos principios, —pues es una de las mayores fuentes de confusión—, los principios de la lógica jurídica, que si bien pueden tener una función parecida a los principios generales del derecho, la sustancia que los anima es totalmente diversa.

1) Los principios generales del derecho y la distinción entre principios jurídicos normativos y no normativos.

En este punto seguiremos al maestro Eduardo García Maynez, de quien reconocemos esta singular y única teoría. Nos dice: "*Casi todas las opiniones atribuyen a los principios generales el carácter de pautas normativas, esto es, de patrones o directrices acerca de lo que jurídicamente debe ser. Trátese, en realidad, de un supuesto que los autores han sentado sin previa crítica, por considerarlo evidente de suyo. Y como en buena parte de los sistemas jurídicos modernos se otorga a esos principios la dignidad de criterios supremos para la integración de las lagunas, se ha concluido que no pueden ser sino de orden normativo, como todos los que en una u otra forma exigen la realización de valores jurídicos o de otra especie. A pesar de ese supuesto común, quienes han escrito sobre el asunto dan a veces el nombre de principios generales del derecho a enunciados que no tienen ese carácter, ni pueden servir para colmar los vacíos de la legislación*".⁴⁴³

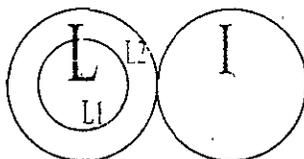
Para explicar mejor esto, Maynez parte de que es posible elaborar una Ontología Formal del Derecho que juega un papel similar a la Ontología General o Teoría Formal del Objeto. Afirma haber encontrado que todos los principios ontológicos-jurídicos constituyen

⁴⁴³ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos filosóficos-jurídicos, 1934-1979*; 2ª edición; Textos Universitarios, UNAM, México, 1984, pp. 161-162.

el fundamento de otros tanto lógico-jurídicos, que lo llevó a formular su Lógica del Derecho, basada en la primera serie de principios. Continúa diciendo que mientras los ontológico-jurídicos se refieren todos al plano de la conducta regulada por el derecho, los de la lógica jurídica aluden, por su intrínseca naturaleza, al plano de las normas reguladoras de tal conducta o, en otras palabras, a juicios normativos.⁴⁴⁴

Ya el propio maestro había advertido en otra de sus obras que la *Teoría Pura del Derecho* de Kelsen, lejos de constituir, como quiere Kelsen, una doctrina del derecho positivo, es, ante todo, lógica jurídica.⁴⁴⁵

Para explicar las conexiones esenciales de carácter formal entre lo jurídicamente prohibido, lo jurídicamente permitido, lo jurídicamente ordenado y lo jurídicamente potestativo, y exponer los principios que dan expresión a tales conexiones, utiliza el siguiente diagrama:



El círculo grande de la izquierda representa la clase de los procederes jurídicamente permitidos (clase L) —dice Maynez—. Estos procederes (acciones u omisiones) necesariamente se traducen en el ejercicio de derechos. Decir que una conducta se encuentra permitida, o sostener que tiene el atributo positivo de la licitud, es pues, lo mismo que afirmar que implica el ejercicio de facultades legales. Licitud es por consiguiente el atributo de la conducta realizada en ejercicio de un derecho. Ilícitud, en cambio, el de la violatoria de deberes.

El círculo grande de la derecha encierra los procederes (acciones u omisiones) jurídicamente ilícitos (clase I) —continúa diciendo nuestro autor—. Los círculos no se cortan, ya que no tienen miembros comunes. Esto es obvio, pues si una conducta es ejercicio de un derecho, no puede al propio tiempo, traducirse en la violación de obligaciones. O, expresado en otro giro: el acto o la omisión que pertenecen a la clase de las conductas jurídicamente lícitas están fuera de la de las ilícitas, y al revés.

Esto le permitió enunciar uno de los principios supremos de la Ontología Formal del Derecho, el ontológico-jurídico de no contradicción, según el cual *“si una conducta esta jurídicamente regulada, no puede hallarse, al mismo tiempo, prohibida y permitida”*.

⁴⁴⁴ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; ob cit., p. 162.

⁴⁴⁵ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción a la Lógica Jurídica*; 3ª edición; Colofón, México, 1993, p. 9.

Más adelante agrega que, como el ámbito total de los procederes regulados por el derecho es el constituido por los círculos L e I, y las correspondientes clases no tienen ningún miembro en común, cabe formular este otro enunciado, al que dio el nombre de principio ontológico jurídico de tercero excluido: "*Si una conducta está jurídicamente regulada, sólo puede hallarse prohibida o permitida*".

La clase L la divide en dos subclases: la de los procederes jurídicamente obligatorios (acciones u omisiones) y la de los jurídicamente libres (acciones u omisiones). Estas subclases (L1 y L2) agotan todo el ámbito de L, como el diagrama lo indica. Al referirse a L1 afirma que está incluida en L, por la sencilla razón de que las conductas jurídicamente obligatorias se encuentran necesariamente permitidas. Si no estuviesen jurídicamente permitidas, sólo podrían hallarse prohibidas, de acuerdo con el principio del tercero excluido; en tal hipótesis, se hallan —afirma—, a la vez, prohibidas y ordenadas, lo que implica contradicción. Esto lleva según Maynez, al principio de axioma ontológico-jurídico de inclusión: "*Lo jurídicamente obligatorio está, por consiguiente, jurídicamente permitido*" ya que expresa la índole del nexo entre L1 (clase incluida) y L (clase incluyente).

Aun cuando L1 es subclase de L, no agota el ámbito de ésta, pues no todo lo jurídicamente permitido está jurídicamente prescrito. Las conductas jurídicamente permitidas pueden hallarse ordenadas o ser de ejecución potestativa. Por ello es que L tiene el carácter de suma lógica de L1 y L2.

En el diagrama, L1 está representada por el círculo menor, en tanto que a L2 corresponde la zona anular que rodea a L1. Cuando un proceder pertenece a L2, el sujeto a quien se permite ejecutarlo tiene, además, el derecho de omitirlo y, por ende, el de optar entre la ejecución y la omisión.

La conducta jurídicamente libre o potestativa, es aquella cuya omisión se encuentra jurídicamente permitida. La diferencia entre los procederes jurídicamente ordenados y jurídicamente potestativos consiste en que mientras el sujeto del deber, en el caso de los primeros, tiene el derecho de ejecutarlos, mas no el de omitirlos, el facultado para realizar los segundos tiene el de elegir entre la ejecución y la omisión. Por ello es que a los que forman la clase L2 les damos el calificativo de jurídicamente libres. A esta clase pertenecen los procederes que, estando jurídicamente permitidos, no son jurídicamente obligatorios.

Los principios que el profesor expone presuponen la identidad de las distintas formas de conducta jurídicamente regulada consigo misma. Por ello hablamos de otro principio ontológico-jurídico, que expresa la identidad de lo jurídicamente permitido con lo jurídicamente permitido, de lo jurídicamente ordenado con lo jurídicamente ordenado, etc. Los aforismos "*lo que no está jurídicamente permitido está jurídicamente prohibido*" y "*lo que no está jurídicamente prohibido está jurídicamente permitido*" son formulaciones negativas del mismo principio general, ya que enuncian la identidad de lo "*jurídicamente prohibido*" y de "*lo no jurídicamente permitido*" con "*lo jurídicamente permitido*" y "*lo jurídicamente prohibido*".⁴⁴⁶

⁴⁴⁶ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos...*; ob. cit., pp. 163-164.

En otro lado García Maynez se refiere a otros dos principios jurídicos: el de razón suficiente y el de identidad. El primero se enuncia en el sentido de que dos normas contradictoriamente opuestas no pueden ambas ser válidas, pero aclara que este principio hace depender la validez de toda norma de cierto fundamento, mas no dice en qué consiste éste. *"Una norma de derecho, sólo puede ser válida si posee un fundamento bastante; pero es obvio que tal fundamento no reside en la norma misma, sino en algo que con ella se relaciona y le sirve de base. . . El problema de la razón de validez de tales normas sólo puede ser resuelto cuando se postula la unidad del criterio condicionante. Si se admitiese una pluralidad de criterios, la cuestión resultaría insoluble, ya que al aplicar las distintas pautas podríamos atribuir fuerza obligatoria a preceptos incompatibles. . ."*⁴⁴⁷

Posteriormente Maynez sostiene que tales criterios de validez son de orden formal y de orden material. *"Desde el punto de vista formal, el problema del fundamento de validez de una norma se resuelve declarando que reside en otra de grado superior y, en última instancia, en la básica o suprema, apoyo o sustentáculo de todas las demás."*⁴⁴⁸

De esta manera si nos preguntamos el porqué debe ser obedecida una orden de embargo dictada por la Secretaría de Hacienda, la respuesta será que dicha orden se funda en una resolución de la propia dependencia, norma individual que condiciona la fuerza obligatoria de aquel mandato. Si enseguida inquirimos sobre la razón de validez de dicha resolución, descubriremos que reside en las facultades derivadas en el Código Fiscal de la Federación, y la de estos últimos habrá de buscarse en determinadas prescripciones de carácter constitucional o su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (como en este caso, pues no hay precepto jurídico de índole constitucional que autorice a la Secretaría de Hacienda a proceder al embargo, sin acudir previamente ante la autoridad judicial).

De acuerdo con la pauta axiológica o valor material, la razón de validez de un precepto debe buscarse en el valor que exige realizar. Aun cuando Maynez reconoce la dificultad de acceder a este valor en la vida práctica, pues está consciente de que es muy relativo, no puede negarse que exista la aplicación de estos valores por el juez, pues es posible que incurra en subjetivismo.⁴⁴⁹

a) Principios supremos de la lógica jurídica.

Más adelante Maynez establece su Teoría de los Principios Supremos de la Lógica Jurídica, diciendo que *"todos los principios de la ontología formal del derecho sirven de fundamento a otros tantos lógico-jurídicos. Así, por ejemplo, al ontológico-jurídico de no contradicción: "si una conducta está jurídicamente regulada no puede hallarse, a la vez, prohibida y permitida" corresponde otro lógico-jurídico, según el cual "dos preceptos de derecho contradictorios entre sí no pueden ser ambos válidos". Si los asertos "lo que no está jurídicamente prohibido está jurídicamente permitido" y "lo que no*

⁴⁴⁷ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción...*; ob. cit., pp. 131-133.

⁴⁴⁸ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción ...*; ob. cit., p. 134.

⁴⁴⁹ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción...*; ob. cit., pp. 141-146. .

está jurídicamente permitido está jurídicamente prohibido" no son normas, sino verdades de razón, en sentido leibniziano, habrá que concluir que no tienen el carácter de principios generales de índole axiológica y, por consiguiente, no pueden ser utilizados para colmar lagunas".⁴⁵⁰

He aquí uno de las conclusiones más importantes de su teoría que deseamos destacar, pero antes de cerrar esta opinión, seguiremos al profesor en su argumento.

b) Principios jurídicos normativos y no normativos.

Establece García Maynez, que lo antes dicho le sirve para poder afirmar que al lado de los principios generales del orden normativo, hay otros que no tienen tal carácter. Los ontológico-jurídicos y lógico-jurídicos no son normas, sino verdades de razón sobre la conducta jurídicamente regulada y las normas referidas a ésta.

Dice haber encontrado tres diferencias más entre los principios generales de orden normativo y los principios lógico-jurídicos:

1.- En primer término, -dice- hay que advertir que mientras los normativos, comúnmente llamados *principios generales del derecho*, están implícitos en las prescripciones vigentes o pueden ser incorporados, como pautas integradoras, a los ordenamientos legales, los ontológico-jurídicos y lógico-jurídicos, precisamente porque no son normas, no pueden formar parte de esos ordenamientos, pese a lo cual se imponen a los legisladores y a los jueces, en la medida en que expresan una serie de conexiones necesarias entre las diversas formas de conducta jurídicamente regulada y entre los preceptos integrantes de cada sistema.⁴⁵¹

Pero, al paso que los del primer grupo confieren derechos o estatuyen obligaciones, los del segundo dan expresión a verdades universales, de índole apriorística. La forma en que los últimos se imponen al legislador o al intérprete no es la de las reglas normativas, sino la peculiar de las legalidades lógicas y ontológicas. Aun cuando los órganos legislativos pueden derogar las normas que imprimen a un comportamiento el carácter de jurídicamente obligatorio y convertirlo en conducta libre o en proceder ilícito, imposible les resulta violar aquellas legalidades, y hacer, por ejemplo, que la omisión de los actos que han prescrito no se encuentre jurídicamente prohibida, o que los procederes vedados por la ley ostenten, a la vez, el atributo positivo de la licitud.

Por la misma razón —concluye— ningún tribunal puede, aunque se lo proponga, aplicar un precepto contradictorio, o impedir que de dos disposiciones legales incompatibles una sea válida y la otra no.⁴⁵²

⁴⁵⁰ El subrayado es nuestro. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos...*; ob. cit., p. 164.

⁴⁵¹ COSSIO, Carlos, citado por GARDELLA, señala: "*La lógica acompaña al razonar jurídico sin necesidad de que lo mande el legislador*". (Cfr. GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 157).

⁴⁵² GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos...*; ob. cit., pp. 167-168. Es importante observar que Gardella, bien adoptando la teoría del maestro García Maynez, sin citarlo, o bien, por tratarse de una extraordinaria e inusual coincidencia, opina en el mismo sentido al afirmar: "... sería superfluo y hasta risueño, por ejemplo, que el artículo 16 del Código Civil conminara a los jueces para que se atengan al axioma lógico-jurídico de no contradicción o de razón suficiente. Más aún, no tendría semejante mandato a título de derecho supletorio, ya que los principios lógico-jurídicos aparejan meras herramientas mentales para trabajar con el material

2.- Como los principios generales de orden axiológico son violables por esencia y no normativos necesarios e inviolables, —continúa— ningún sentido tiene ordenar o prohibir la observancia de los segundos, ya que no es posible escapar a su imperio. Así como lo obligatorio no puede ser necesario, lo necesario no puede ser obligatorio. Por eso decimos que “lo que está legalmente prescrito debe estar legalmente permitido”, pues el hecho de que lo jurídicamente ordenado esté permitido no es materia de un mandato, ni expresión de una necesidad. Los principios de la ontología formal del derecho y de la lógica jurídica no son normas, ni pueden, por su misma naturaleza, ser objeto de ninguna prescripción.

3.- De lo anterior deriva otra diferencia capital, a saber, que los principios y preceptos expuestos no sirven para la integración de lagunas, puesto que no atribuyen derechos ni encierran ningún criterio sobre lo que jurídicamente debe ser o no ser. Constituye, pues, un error, —afirma— incluirlos entre los “principios generales” mencionados por las reglas que algunos códigos ofrecen para la solución de casos no previstos.⁴⁵³

Lo dicho no significa —según él— que los principios jurídicos de orden lógico y ontológico carezcan de aplicación; quiere decir simplemente que no pueden dar de sí lo que contradice su esencia. Para percatarse de esta verdad es necesario advertir que no existen, desde el punto de vista de sus posibles aplicaciones, un sentido independiente, y que en todo caso han menester de un complemento, que sólo el derecho positivo puede darles. En otras palabras: la referencia a las prescripciones en vigor está siempre implícita en tales principios.

El lógico jurídico de no contradicción, por ejemplo, enseña que dos preceptos contradictorios no pueden ser ambos válidos, mas no brinda una pauta para decidir cuál de las normas antagónicas tiene validez y cuál carece de ella. Tal determinación no es ya problema lógico, sino de derecho positivo.

De modo análogo, el ontológico-jurídico de inclusión limitase a expresar que si una conducta se encuentra jurídicamente ordenada está jurídicamente permitida, mas no sirve para dilucidar cuándo un determinado comportamiento es obligatorio. Expresado en otra forma: la aplicación de aquel principio presupone el conocimiento de que una conducta X es objeto de un deber y, por ende, la existencia de la norma que la ordena.

Ahora bien, —termina diciendo— como en materia de lagunas no puede saberse, antes de llenarlas, si el caso no previsto corresponde a una conducta jurídicamente prohibida, jurídicamente permitida, jurídicamente libre o jurídicamente obligatoria, los principios ontológico-jurídicos resultan ineficaces para hacer tal determinación, puesto que presuponen.

constituido por los principios sustantivos que son los que verdaderamente suplen el silencio legal”. (Cfr. GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 157).

⁴⁵³ Gardella afirma, sin duda, siguiendo a García Maynez. “... supondrían grave incorrección este arrinconamiento de la lógica jurídica en una remoto grado del derecho supletorio, cuando ocurre que ella debe estar presente en todos los pasos de la creación, interpretación y aplicación del derecho”. (Cfr. GARDELLA, Lorenzo; ob. cit; p. 157).

Cosa parecida habrá que decir de los de la lógica del derecho, porque todos ellos se refieren a la validez o invalidez de preceptos jurídicos y, por tanto, concluye, sólo son aplicables a normas ya existentes.⁴⁵⁴

Todas estas disquisiciones nos han permitido referirlas a nuestro tema, pues quedando descartado que *los principios lógico-jurídicos no son en esencia principios generales del derecho* como se ha demostrado suficientemente, es un error común de muchos tribunales invocar tales principios lógico-jurídicos calificándolos de principios generales del derecho, para suplir o colmar ciertas lagunas jurídicas.

Veamos el ejemplo del principio lógico-jurídico de no contradicción, que está desglosado en cuatro proposiciones, según el maestro Maynez:

- 1.- Lo que está jurídicamente prohibido no puede estar jurídicamente permitido.
- 2.- Lo que está jurídicamente permitido no puede estar jurídicamente prohibido.
- 3.- Si la conducta jurídicamente regulada no está prohibida, sólo puede estar permitida.
- 4.- Si la conducta jurídicamente regulada no está permitida, sólo puede estar prohibida.⁴⁵⁵

Ahora bien, en la tesis que enseguida se transcribe, creemos que si bien el Tribunal Colegiado que la emite, dice estar aplicando el principio general del derecho de que *donde la ley no distingue, no debe hacerlo el juzgador*, en realidad está reconociendo la existencia del principio lógico-jurídico de contradicción, y concretamente la proposición número tres, de las antes citadas, esto es, que si la conducta jurídicamente regulada no está prohibida, sólo puede estar permitida.

“RENTA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA LA. DIVIDENDOS PROVENIENTES DE SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN DE ACTIVOS. SON DEDUCIBLES DE CONFORMIDAD CON LA LEY VIGENTE EN 1984.- El artículo 22, fracción IX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1984, no establece la salvedad relativa a que los dividendos repartidos por un superávit generado por una revaluación de activo, no sean deducibles por no significar un ingreso, pues debe entenderse que la autorización contenida en la fracción aludida comprende a todos los dividendos distribuidos por el contribuyente en el ejercicio, ya que es principio general del derecho que en donde la ley no distingue, no debe hacerlo el juzgador: principio que opera más rigurosamente en materia fiscal, de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.”⁴⁵⁶

Si el tribunal hubiese reconocido que lo que aplicaba era un principio lógico-jurídico y no un principio general del derecho, la tesis hubiera tal vez sido redactada en los términos siguientes en la parte subrayada: “. . . *pues es aplicable el principio lógico-jurídico de contradicción que declara que si la conducta jurídicamente regulada no está prohibida, sólo puede estar permitida, el cual traducido al caso que nos ocupa significaría, que si*

⁴⁵⁴ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos...*; ob. cit., pp. 168-169.

⁴⁵⁵ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Ensayos...*; ob. cit., p. 163.

⁴⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación*; 8ª Época, Tomo VIII-Julio, p. 203. Amparo Directo 182/91. Multilec, S.A.; 6 de junio de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yañez. Secretaria: Alejandra de León González.

todos los dividendos distribuidos por el contribuyente en el ejercicio son deducibles del Impuesto Sobre la Renta (conducta jurídica regulada y no prohibida), y los dividendos repartidos por un superávit generado por una revaluación de activo, son parte de ese ejercicio; luego entonces, este dividendo es deducible en el pago del citado impuesto."

Una cosa es que los principios lógico-jurídicos no sean principios generales del derecho, en sentido técnico, y otra muy diversa es que aquéllos no puedan resolver los problemas concretos que se les presentan a los tribunales todos los días. La ayuda que prestan los principios lógico-jurídicos no es la de suplir las deficiencias normativas, sino la de orientar la correcta solución del problema. Dichos principios no crean el camino a seguir cuando éste no existe, como sí lo hace los principios generales del derecho, sino que sólo indican el camino adecuado para la solución del problema.⁴⁵⁷

Esto es justamente lo que aquí sucede. Si bien se observa, el tribunal no está colmando una laguna jurídica, es decir no está llenando un vacío legislativo en el sentido de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1984, haya sido omisa en señalar como deducibles a los dividendos que se reparten por una revaluación de activos. La hipótesis del artículo 22, fracción IX de la Ley fue completa desde el momento que estableció una prescripción general, que *lógicamente* tiende a comprender a todos los supuestos que se califiquen de dividendos repartidos durante el ejercicio fiscal.

Nos parece que en la sentencia bajo análisis subyace este razonamiento: como premisa mayor se tiene que ante las lagunas jurídicas o insuficiencias normativas deben aplicarse los principios generales del derecho. Como premisa menor, se sostiene que en este caso existe una laguna; luego entonces, concluye el razonamiento del tribunal, debe aplicarse X principio jurídico.

La premisa menor es falsa y como consecuencia la conclusión lo es también. Es falso considerar que en el presente caso existe una laguna jurídica, pues el hecho de que la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984 no contemple expresamente como deducibles los dividendos repartidos por un superávit generado por revaluación de activos, no implica que tal hipótesis específica, quede fuera del supuesto genérico previsto en la fracción IX, del artículo 22 del mismo ordenamiento, que establece como deducibles todos los dividendos distribuidos en un ejercicio, esto es, están incluidos ahí. Lo que el tribunal requería para resolver el asunto es "reconocer"⁴⁵⁸ que la citada ley no contiene contradicciones.

El otro error que encontramos es en relación a la conclusión; es decir el principio general del derecho que se supone aplicó el tribunal. Como ya hemos insistido, no se está trayendo a colación un principio general del derecho para colmar una insuficiencia

⁴⁵⁷ Gardella, lo dice en estos términos: "... Desde luego, nada de esto impide que dicha lógica jurídica se tenga en cuenta. . . como regla para el buen razonamiento en orden a la determinación y aplicación de los principios generales". (GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 157).

⁴⁵⁸ Lo que entendemos es que los principios lógicos-jurídicos existen. Se descubren, no se inventan. Tal y como sucede con otros planetas. Ahí están; si alguien llega algún día los habrá descubierto, pero no inventado. Los principios generales del derecho, muchas veces, en cambio, si son creados, pues incluso se adaptan a los movimientos sociales. Algunos se pierden para después volver. Son pues relativos, aunque debe también reconocerse que hay algunos que se "descubren" del mismo ordenamiento, que ya existían. Los principios generales del derecho pues, pueden ser descubiertos o creados. Los principios de la lógica-jurídica son únicamente descubiertos.

normativa, sino que se está poniendo en juego el principio de no contradicción, es decir, la imposibilidad de que la ley fiscal tenga una aberración, pues en este caso existe la regla del artículo 22, fracción IX, que permite deducir todos los dividendos y no existe un artículo diferente que excluya a los dividendos obtenidos por revaluación de activos. Lo dicho, sencillamente se está "reconociendo" la presencia de este principio lógico-jurídico.

Siguiendo las palabras y razonamientos de Maynez, los principios lógico-jurídicos no sirven para colmar lagunas jurídicas, es decir, no son supletorias de la ley, por lo que, de haberlas existido en este caso, el principio lógico-jurídico invocado no sería aplicable. En la especie se requería un razonamiento lógico para solucionar el problema. Razonamiento que está contenido en el principio de no contradicción ya citado.

Esto no parece extraño si analizamos que la función de los tribunales es exactamente resolver las controversias suscitadas, las cuales muchas veces sólo requieren, en principio, un correcto planteamiento del problema, para luego aplicar un silogismo lógico-jurídico.

Estos silogismos lógico-jurídicos suelen estar muchas veces ya "bautizados" por la práctica jurídica; otras veces se trata de verdaderos principios generales del derecho, "brocardios" o "máximas", que son muy comunes en el lenguaje jurídico, y que encierran en realidad un principio lógico-jurídico. De ahí la confusión. El problema más grave es que no hemos reparado suficientemente en ello. Al aplicar o invocar un "principio general del derecho", de alguna manera estamos utilizando un razonamiento lógico, pero sintético, aun sin pretenderlo.

En este contexto quedaría englobado también el principio lógico-jurídico de que "nadie está obligado a lo imposible." Es decir, a pesar de que se le suele denominar principio general del derecho tanto por los juristas, como por los propios tribunales, en realidad es un principio lógico-jurídico, que si bien auxilia a resolver determinadas situaciones, esto no lo hace por insuficiencia normativa.

La Suprema Corte de Justicia, en innumerables ocasiones ha señalado que nadie está obligado a lo imposible. Así ha dicho en la siguiente tesis:

*"CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR, EN MATERIA FISCAL.- Como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general del derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado."*⁴⁵⁹

El hecho imposible está incluso definido por el Código Civil en el artículo 1433, al decir que es aquél que no puede existir porque es incompatible con una ley de la naturaleza o con una norma jurídica que debe regirlo necesariamente y que constituye un obstáculo insuperable para su realización.

De esta manera vemos que la ley, incluyendo por supuesto las normas fiscales, en principio no establecen obligaciones generales de imposible realización, y cuando se

⁴⁵⁹Unión de Crédito Agrícola de Matamoros, S.A. de C.V.; tomo CXXV, 7 de julio de 1955, 4 votos, p. 245.

presentan casos en que existiendo una obligación, ésta es imposible cumplirla, se debe a un caso fortuito, de fuerza mayor, que el hecho no pueda existir por ser incompatible con una ley de la naturaleza o con una norma jurídica que debe regirlo necesariamente y que constituye un obstáculo insuperable para su realización. En otras palabras, cumplir una obligación de imposible realización material o jurídica sería contrario al siguiente silogismo lógico:

Todas las leyes establecen obligaciones para que los hombres las cumplan (premisa mayor); el caso fortuito, la fuerza mayor, el hecho contrario a la ley natural o a una norma jurídica, eximen del cumplimiento de las obligaciones (premisa menor); luego entonces, si se ha presentado el caso fortuito, fuerza mayor, un hecho contrario a una ley natural o norma jurídica, nadie está obligado a cumplir las obligaciones contraídas (conclusión).

Debe tenerse presente que si bien las leyes recogen este principio lógico, no se hace en forma absoluta y pura, pues la propia ley establece ciertas modalidades. Por ejemplo, se dice que el caso fortuito o fuerza mayor sólo operan cuando el deudor ha tenido el cuidado necesario, ha actuado de buena fe y no le es imputable por culpa, dolo o negligencia el hecho que dio motivo al caso fortuito o fuerza mayor.

Así, al principio lógico puro de que nadie está obligado a lo imposible, el derecho le ha introducido estas modalidades, atendiendo a otras reglas, o mejor dicho a verdaderos principios generales del derecho, como el de la buena fe y el de que, quien actúa con dolo, negligencia o culpa, debe responder de sus actos.

Es innegable que la inmensa mayoría de los abogados no estamos todavía habilitados para razonar conforme a los principios de la lógica jurídica. Tomará tiempo aprender a hacerlo, pero sin duda es una herramienta indispensable.

Recordamos que un experimentado abogado alguna vez nos refirió que en sus años de estudiante tuvo que aprenderse de memoria cientos de "aforismos", "máximas" y "principios generales del derecho". ¿Cuántas horas ahorraríamos si aprendiéramos a razonar en forma lógica? Estoy convencido de que los mejores abogados e investigadores son aquéllos que emplean los procesos lógicos en sus razonamientos, debido a que *"el conocimiento de los principios es lo más importante y lo único perdurable. Ignorándolos, el análisis del derecho positivo es puramente formal y letrista"*.⁴⁶⁰ En suma, la vía de los principios es la única que permite mantener en el transcurso de los años un conocimiento que perdure a través de las frecuentes mutaciones del derecho positivo tributario.

Ahora bien, debe diferenciarse con claridad entre los principios de la lógica-jurídica y la lógica que deben poseer los principios generales del derecho. Es decir, la coherencia que estos deben contener precisamente para darles un carácter general.

Cuando nos referimos a esto, queremos significar que los principios generales del derecho necesariamente deben operar como un silogismo, o sea, deben contener una premisa mayor, una menor y una conclusión.

⁴⁶⁰ VALDÉS COSTA, Ramón: *Instituciones de Derecho Tributario*; Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 114.

Nos explicamos mejor con un ejemplo. Es un típico principio general del derecho, palabras más, palabras menos, aquél que reza: “dame los hechos que yo te daré el derecho,” es decir, que a las partes corresponde señalar los hechos y a los tribunales indicar el derecho a ser aplicado. Siendo más exacto, se podría anunciar a través de la locución latina: “*Da mihi factum, dabo tibi ius*”.

Este aforismo tan común no es un principio lógico-jurídico; pero el que no lo sea, no conlleva necesariamente que carezca de una lógica propia, una coherencia jurídica. Veamos un caso concreto.

“PRESCRIPCIÓN O CADUCIDAD. ES IRRELEVANTE LA CONFUSIÓN TERMINOLÓGICA EN QUE SE INCURRA AL PROPONERLAS. CORRESPONDE A LA SALA FISCAL DECIDIR DE CUÁL DE ELLAS SE TRATA.- Cuando en un juicio de nulidad se haga valer la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios y para imponer sanciones por infracciones a tales disposiciones, designándola erróneamente como prescripción en lugar de caducidad, o se alega la extinción de las facultades de la autoridad para hacer efectivo el crédito, designándola como caducidad en lugar de prescripción, el juzgador no debe atender a la denominación que se emplee al proponerla, sino a los hechos y a los razonamientos que compongan el agravio, resolviendo la controversia sometida a su conocimiento de acuerdo con la calificación jurídica que estime exactamente aplicable al caso de que se trata. En efecto, desde el punto de vista estrictamente procesal, tanto la prescripción como la caducidad pueden intentarse en la vía de acción o de excepción con arreglo a lo dispuesto por los artículos 67 y 146 del Código Fiscal de la Federación. En ambos casos, de acuerdo con la máxima plasmada en las leyes y reconocida por los tribunales, es irrelevante la denominación que empleen las partes para calificarlas, pues tanto la acción como la excepción proceden en juicio aun cuando no se les designe de la manera en que lo hizo el legislador, siempre y cuando al intentarse se expresen los hechos en que se apoyan, la pretensión que se reclama y la causa a pedir o título en que se funda. La intrascendencia de la designación en este caso, —hecha extensiva ahora a los contratos y a los tributos, entre nosotros, gracias a la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación— deriva fundamentalmente de que conforme a los principios generales del derecho “IURA NOVIT CURIA” y “DA MIHI FACTUM, DABO TIBI IUS” será el tribunal y sólo él a quien compete la elección de la institución jurídica aplicable a la controversia, de manera que no está vinculado a la calificación formulada por las partes pues su decisión no puede apartarse jamás de la norma exactamente aplicable al caso en acatamiento al imperativo contenido en el artículo 14 constitucional. Aceptar una conclusión diversa sería tanto como desconocer los principios que inspiran a la función jurisdiccional en su esencia misma y olvidar la aplicación del derecho que persigue la administración de justicia, adoptando en su lugar a la técnica como supremo principio rector, al grado de negar la razón a quien la tiene so pretexto del uso inadecuado de terminología jurídica.”⁴⁶¹

⁴⁶¹ Séptima Época. Tribunales Colegiados. Tomos 205-216, Sexta Parte, pág. 368. Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo Directo 927/85. Justo Antonio Vázquez Bermúdez. 9 de abril de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Es muy traído y llevado el argumento de que el derecho fiscal es de estricto derecho; en la Universidad nos advierten hasta la saciedad que si el procedimiento civil es estricto y debemos tener mucho esmero en redactar nuestras demandas, en materia fiscal habremos de ser escrupulosos, so pena de vernos sorprendidos con una sentencia adversa, pues los tribunales aplican exactamente estos criterios extremadamente rigoristas (no sabemos si con ánimo de dar cuenta del mayor número de expedientes o para llevar la "aplicación estricta" que establece el artículo 5º del Código Fiscal a sus últimas consecuencias).

No estamos de acuerdo. El tema de esta investigación —queremos recordar— es precisamente el de la seguridad jurídica en materia tributaria. Si analizamos a fondo los principios generales del derecho, veremos que la conclusión que siempre nos han remarcado es falsa. Que al procedimiento fiscal, al igual que otros, deben aplicarse principios generales del derecho que suavizan lo que parece duro, que liman lo que parece áspero, que destraban lo que es o parece complicado.

Debemos reconocer que el argumento contenido en la resolución que se transcribe es intachable. También es importante resaltar que el tribunal no está utilizando un principio lógico-jurídico para aclarar el caso. Ciertamente, el principio aplicado no deriva de alguno de la ontología, pues no hay ningún principio ahí que nos señale que a los jueces se le deben presentar los hechos y ellos sabrán qué derecho aplicar. Así pues, estamos ante un típico principio general del derecho.

Ahora bien, el que estemos aplicando un principio general del derecho y no un principio lógico-jurídico, como dijimos, no significa que aquél carezca de lógica. La lógica o coherencia del principio general del derecho utilizado por el tribunal puede desglosarse en la forma siguiente:

La premisa mayor viene a ser el artículo 17 de la Constitución Federal que preceptúa:

"Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. . ."

La premisa menor la constituye el hecho de que, ni el propio artículo constitucional, ni la ley secundaria, o sea, el Código Fiscal de la Federación, obligan a que las partes invoquen sin confusión alguna el derecho que deseen les sea aplicado.

Luego entonces, debe concluirse que en caso de que las partes confundan el derecho que les debe ser aplicado, corresponde a los tribunales decidir el correcto. En otras palabras, "dime los hechos que yo te daré el derecho".

Pero además conviene advertir que esta "lógica propia" que informa a los principios generales del derecho, no necesaria y forzosamente debe coincidir con la lógica científica, ontológica, pues ésta tiende a conectar causa y efecto en formar necesaria, en cambio, el derecho, por ser una ciencia social, está condicionado por los fines que busca.

Tal vez eso hizo que Puigarnau se pronunciara en estos términos en relación a la pugna entre un principio natural (principio lógico, agregaríamos nosotros): *"nadie puede ser obligado por ningún precepto si no es mediante el previo conocimiento de dicho precepto"*, con un principio de derecho positivo: *"la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento"*, y nos propone una postura que permite hacer compatibles estos dos principios a través de la delimitación de los campos en que deben operar dichos principios.

Lo dice en estos términos: *"Así, por ejemplo, no cabe duda de la evidencia axiomática del principio que nadie puede ser obligado por ningún precepto si no es mediante el previo conocimiento de dicho precepto; pero, no obstante, otro principio de orden práctico, acogido universalmente en todos los sistemas jurídicos, dice que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento. . . Y es que la razón pura obedece lógicamente al principio de causalidad; y la razón práctica está condicionada por la finalidad. Nadie puede querer lo que no conoce; para que se pueda querer cumplir un precepto (efecto), es necesario el previo conocimiento de dicho precepto (causa). Para conciliar ambos principios -lógico y práctico-, el derecho ha ideado lo siguiente: el requisito legal de la promulgación, por virtud del cual se ofrece la posibilidad, pero no se establece la necesidad, del previo conocimiento del precepto legal. El derecho pues, ha justificado extrínseca y formalmente la sanción del precepto, pero no intrínseca y fundamentalmente; puesto que nunca podrá ser justo que un precepto de derecho obligue a quien de hecho no lo conoce; pero prácticamente es indispensable, y eso basta. Además, también universalmente (y la universalidad es criterio de verdad) la ley parte a veces de la ficción, admite la presunción, ampara la posesión, reconoce la prescripción o justifica, en la necesidad de la defensa social, la lucha contra sus infractores. Y todo ello, sea cual sea el pensamiento filosófico del legislador. Sin embargo, no cabe duda de que la ficción se basa en supuestos irreales, la presunción puede no ser cierta, la posesión ilegítima, la prescripción inicua y la defensa propia desproporcionada o excesiva".*⁴⁶²

Queda demostrado por su propia evidencia el principio lógico de que nadie puede ser obligado a lo que no conoce, o dicho en términos silogistas: Todos los que conocen las leyes están obligados a cumplirlas (*premisa mayor*); sólo conocen las leyes los que saben leer (*premisa menor*); luego entonces, sólo los que saben leer, deben cumplirlas, (*conclusión*).

Sin embargo, como bien lo dice Puigarnau, el derecho no siempre razona en forma tan estrictamente lógica o causal, sino que introduce elementos pragmáticos o de otra índole, que rompen con el silogismo antes señalado. En tales condiciones, en materia jurídica se aplica sencillamente el principio general del derecho de que *"la ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento"*, mismo postulado que no puede construirse por medio de un silogismo, precisamente porque carece de lógica científica.

Entiéndase bien que nuestro comentario es que este principio general del derecho no se deriva de la lógica, con lo que se demuestra de esta otra forma una diferencia entre los principios de la lógica y los principios generales del derecho. Estos no necesariamente se desprenden de aquélla, aunque puede suceder que así sea. Pero esta necesidad no es requisito indispensable de su validez.

⁴⁶² MANS PUIGARNAU, Jaime; ob. cit., pp. XIX-XX. y también en su obra *Hacia una ciencia general del Derecho*; ob. cit., pp. 59-60.

En síntesis, debe diferenciarse entre la coherencia que les es propia a todos los principios generales del derecho (pues no pueden ir contra precepto de derecho expreso), con los principios generales del derecho que derivan de la lógica.

2) Los principios generales del derecho y su distinción con las normas jurídicas.

En líneas anteriores revisamos las diferencias que se presentan entre los principios de la lógica jurídica y los principios generales del derecho. Ahora analizaremos las diferencias entre estos y las normas jurídicas. Es decir, adelantando conclusiones, podemos decir que los citados principios no tienen la misma naturaleza jurídica de las normas, aun cuando la doctrina no es pacífica al respecto. Así pues, dividiremos el estudio, analizando primero a aquellos que sostienen la similitud de naturaleza jurídica entre principios y normas, y después a quienes sustentan la posición contraria, es decir, que ven en los principios generales del derecho una naturaleza *sui generis*, distinta a la de las normas jurídicas.

En esa misma línea veremos cómo la Suprema Corte aún no ha formado un solo criterio respecto a la naturaleza jurídica de dichos principios, pues en tesis aisladas ha sostenido diversas posturas.

Halajczuk, hace radicar la diferencia entre las normas y los principios en dos formas, aun cuando se refiera al derecho internacional: "1.- Por su importancia: Los principios son preceptos fundamentales que dominan todo derecho de gentes (grandes principios), o una materia dada (principios secundarios), y que por su naturaleza producen fructuosas consecuencias. Las normas son disposiciones para aplicar los principios y regir materias detalladas. 2.- Por su fuente: Los grandes principios son, por lo general, manifestaciones de la conciencia jurídica de los pueblos; los Estados se limitan a aplicarlos y no pueden derogarlos. Los principios secundarios y las normas proceden únicamente de la voluntad expresa o tácita de los Estados, que pueden derogarlos libremente".⁴⁶³

Andrés Lozano observa que la diferencia entre los principios y las normas se debe a que los primeros no pueden derivar de las segundas, porque ello sería un contrasentido. Se expresa así: "O los principios generales del derecho están consignados en la ley y entonces se viola lo preceptuado por el artículo 20 de los códigos de 1870 y 1884 que reza que cuando no se pueda decidir una controversia judicial, ni por el texto ni por el sentido natural o espíritu de la ley, deberá decidirse según los principios generales del derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso; o precisamente los principios generales del derecho son la fuente subsidiaria que exprofeso se ha consagrado para los casos de insuficiencia legal. Ambas proposiciones son antitéticas, no pueden coexistir. No pueden ser pues, principios consignados en la ley, ya que precisamente el supuesto, el caso extremo en que estamos colocados es el de la falta absoluta de ésta, el de su

⁴⁶³ HALAJCZUK BODAN, Tadeo; "La jurisprudencia sociológica ante la sociología del Derecho" en *Revista de Estudios Políticos*, Núms. 171-172; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, mayo-agosto, 1970, p. 163.

inexistencia." Más adelante afirma: "En efecto, su consagración nació de la comprobación de que la ley escrita está siempre viciada de insuficiencia de saber, que nunca una legislación puede aprisionar en su red de artículos, toda la substancia de la vida jurídica, "triumfal Proteo"; por ello, consciente de esta impotencia de la ley escrita, sabiendo que la vida pluriforme suscitaría situaciones y casos imprevistos, colocados más allá de toda analogía y semejanza con lo preceptuado en un texto legal, el legislador quiso encontrar la fórmula perfecta en cuyo amplio seno todo conflicto o controversia alcanzara plenaria solución y creyó descubrirla en los principios generales del derecho." Finalmente concluye que "los principios generales no pueden estar consignados en ley, que precisamente deben venir en auxilio y complemento de ésta en mutismo o ausencia".⁴⁶⁴

Cassagne observa: "Mientras que las normas responden a una cierta estructura lógica, donde tanto la proposición jurídica constituida por el supuesto de hecho que ella determina, como su consecuencia, se encuentran formuladas con similar propósito de precisión, los principios aparecen como un margen de indeterminación y abstracción que los lleva a requerir de un acto posterior que los precise en una formulación más detallada, ya sea en su incorporación al derecho positivo, o a falta de éste, en su aplicación al caso concreto. . . Ahora bien, siendo los principios generales del derecho el origen o el fundamento de las normas, y en definitiva, la causa del derecho positivo, ellos participan de la idea básica de principalidad en sentido ontológico, de la que se desprende la primacía de los principios sobre las normas. . . A su vez, el dinamismo potencial que caracteriza a los principios generales del derecho es por demás evidente y esto es lo que hace que se conviertan en la principal fuente de un derecho que, como el administrativo, se encuentra en un proceso de adaptación a la realidad sobre la que elabora sus soluciones. . . Y curiosamente, esa elasticidad. . . es la que cabe reconocer a los principios generales del derecho. Pero entiéndase bien que esa aptitud para expandirse no lleva en sí la idea de cambio constante, sino la de la permanencia de los principios e instituciones fundamentales, no obstante su adaptación a una realidad en continuo movimiento. . . Esto se ve claro en la evolución que se ha operado en el derecho administrativo francés y es lo que ha llevado a Rivero a sostener que el Consejo de Estado, consciente de que la seguridad jurídica no podía hallarse sino en la continuidad del derecho, "ha tenido que ir a buscarla fuera de la ley para mantenerla pese a los cambios políticos y a sus repercusiones legislativas, afirmando enérgicamente que la estabilidad de los principios pudo limitar y corregir los efectos de la inestabilidad de las leyes" . . . Frente a ello, la función del juez desempeña el papel de mantener el equilibrio social a través de las diferentes formas de justicia, cuya realización se alcanza utilizando el mayor margen de libertad que le permite la recurrencia a los principios generales del derecho, inclusive para hallar unas nuevas soluciones jurídicas no previstas en el ordenamiento".⁴⁶⁵

Dworkin Ronald sostiene que otra diferencia entre los principios y las normas estriba "en que estos tienen una dimensión que no poseen aquéllas: la de peso o importancia. . . cuando los principios se interfieren (la política de protección de los consumidores de automóviles interfiere con los principios de libertad de contratación, por ejemplo), quien debe resolver el conflicto tiene que tener en cuenta el peso relativo de

⁴⁶⁴ LOZANO, Andrés; ob. cit., pp. 37-39.

⁴⁶⁵ CASSAGNE, Juan Carlos; *Los Principios Generales del Derecho en Derecho Administrativo*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1990, pp. 28-31.

cada uno. En esto no puede haber, por cierto, una medición exacta, y el juicio respecto de si un principio o directriz en particular es más importante que otro, será con frecuencia motivo de controversia. Sin embargo, es parte esencial del concepto del principio el que tenga esta dimensión, que tenga sentido, qué importancia o qué peso tiene".⁴⁶⁶

López Gracia encuentra una diferencia más entre las normas y los principios generales del derecho, y consiste en que "es tal la evidencia e importancia de los principios generales del derecho en la vida jurídica, que están relevados de la carga de la prueba. El artículo 284 del C.P.C. del D.F. dice que sólo los hechos están sujetos a prueba y que el derecho lo estará únicamente cuando se funde en leyes extranjeras o en usos, costumbres o jurisprudencia. En idénticos términos se expresa el Código Federal de Procedimientos Civiles, en su artículo 86. No es ilógico interpretar que la ley y los principios generales del derecho, quedan librados de esta carga por no exigirla tácita ni expresamente los citados códigos procesales. El maestro De Pina dice: La relevación de la carga de prueba en este caso, cabe fundarla también en el principio procesal notoria non agent probatione puesto que la expresión "hechos notorios", en su amplio sentido, comprende no sólo los hechos, propiamente dichos, sino igualmente los actos, es decir, toda manifestación de la realidad. Los principios generales del derecho son ciertamente realidades del mundo jurídico que merecen la calificación de notorias para los técnicos del derecho que se supone fundadamente que los conocen, o por lo menos, están en disposición de conocerlos, siendo por tanto innecesario cualquier prueba acerca de ellos".⁴⁶⁷

Robert Alexy nos dice que "el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios, es que los primeros son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. Los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas. El campo de las posibilidades jurídicas está determinado a través de principios y reglas que juegan en sentido contrario".⁴⁶⁸

Para el Consejo de Estado Francés, los citados principios no se sitúan en el nivel de la ley, sino en el nivel constitucional, y que, por tanto, estos principios tienen un verdadero valor constitucional, según nos refiere André de Laubadère.⁴⁶⁹

Ahora bien, entre los que sostienen que los principios y las normas gozan de la misma esencia están Van Gerven, quien dice que "en realidad se reconoce ampliamente que los principios generales son parte de las leyes, cuya observancia debe asegurar el tribunal de justicia. . ."⁴⁷⁰

⁴⁶⁶ Citado por Cassagne; ob. cit., p. 32.

⁴⁶⁷ LÓPEZ GRACIA, Julián; ob. cit., pp. 71-72.

⁴⁶⁸ ALEXY, Robert; *Derecho y Razón Práctica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1993, p. 14.

⁴⁶⁹ DE LAUBADÈRE, André; "Los Principios Generales del Derecho Administrativo Francés en la Jurisprudencia del Consejo de Estado" en *La Ley*; Vol. 116, Buenos Aires, 18 de diciembre de 1964, p. 2.

⁴⁷⁰ VAN GERVEN, Walter; "Fuentes del Derecho de la Comunidad: Los Principios Generales de Derecho" en *Foro Internacional*; N° 2, vol. XXXIII; El Colegio de México, México, abril-junio, 1993, p. 212.

Norberto Bobbio afirma que la naturaleza de los principios es el que son normas, de acuerdo a los argumentos de Crisafulli: "1.- En la mayor parte de los casos, esos principios son obtenidos mediante generalizaciones sucesivas de las normas particulares, por lo que resulta imposible considerar que, cuando llegan a cierto grado de generalidad, cambian de naturaleza, es decir, dejan de ser normas; 2.-. Aun admitiendo que algunos principios no se obtengan de normas particulares mediante generalización, sino que se deben de modo inmediato en todo su alcance general, la función que cumplen (normalmente en materia de lagunas) es ofrecer prescripciones o modelos de conducta a los operadores jurídicos; por ende, tal función no difiere de las normas particulares".⁴⁷¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que ciertos principios generales del derecho tienen carácter normativo, estableciendo así que dichos principios son verdaderas normas jurídicas, o por lo menos, extensión de éstas. Así dijo la Corte: "...Dos principios generales de derecho constituyen, sin lugar a dudas, por su rango normativo, los lineamientos rectores de toda actividad jurisprudencial: *iura novit curia* y *da mihi factum, dabo tibi ius*. . ."⁴⁷²

Nosotros creemos que los principios generales del derecho tienen una naturaleza especial, que no se identifica plenamente con el de las normas jurídicas, pues si bien es verdad que pueden tener la misma función en algunos casos, también lo es, que los principios se hallan en una situación privilegiada al permitirseles mucho mayor grado de libertad que a las primeras.

Además, son estos principios los que marcan la pauta a las normas jurídicas en la adaptación a los cambiantes sucesos sociales, características de la cual carecen las normas. Es decir, las normas jurídicas pueden aplicarse "elásticamente" en todos los casos previstos y no previstos, en función de las directrices que señalan los principios.

Por otro lado, la fuerza jurídica de dichos principios no se deriva de textos constitucionales o legislativos a los cuales puedan vincularse, pues está claro y comprobado por diferentes tesis de la Corte, que estos principios pueden arrancar sin requerir apoyo en ley alguna. De otra suerte, tendríamos que aceptar que los principios generales del derecho necesariamente son los del derecho positivo, derivados de la norma

3) Los principios generales del derecho y la analogía.

Otra figura con la cual frecuentemente se suele confundir a los principios generales del derecho es la analogía, de ahí que sea necesario diferenciarlas.

Este tema está en relación con la distinción entre dos clases de analogía. La "analogía *legis*" y la "analogía *iuris*", es decir, la analogía de ley y la analogía del derecho.

⁴⁷¹ Citado por GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Filosofía del Derecho*: 5ª edición; Porrúa, México, 1986, pp. 312-313.

⁴⁷² Séptima Época, Tribunales Colegiados, Tomos 205-216, Sexta Parte, p. 406, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Tenemos pues que separar tres conceptos: analogía *legis*, analogía *iuris* y principios generales del derecho.

Habría pues inicialmente que precisar los conceptos de analogía *legis* y analogía *iuris*. "La nota distintiva más importante es el grado de generalización en la norma de partida. En la analogía *legis* se comienza en una disposición concreta de la ley, para, sobre la base de su ratio o idea fundamental, aplicarla a casos idénticos en su esencia. En la analogía *iuris*, por el contrario, se arranca de una pluralidad de disposiciones singulares y se extraen de ella, por vía de inducción, principios más generales, los cuales se aplican a casos que no caen bajo ninguna de las disposiciones de la ley".⁴⁷³

Otro criterio distintivo se hace respecto al diverso procedimiento que se sigue. Así, mientras en la analogía *legis* se procede de lo general, mediante comparación, a lo particular, en la analogía *iuris* se opera de lo particular a lo general y de lo general, mediante subsunción, a lo particular.

Veamos ahora la distinción entre la analogía *iuris* y los principios generales del derecho. Tal como quedó configurada en líneas anteriores, la analogía *iuris* presenta tanta similitud con los principios generales del derecho que podríamos considerarlos como identificables, y por tanto, oponibles a la analogía *legis*. Sin embargo, la sutil diferencia que los separa es el hecho de que los principios generales del derecho son más amplios, pues comprenden no sólo los obtenidos por inducción de un conjunto de normas positivas, como ya vimos en párrafos anteriores (que son con los que opera la analogía *iuris*), sino también principios de derecho natural, extrapositivos.

Además, también pueden diferenciarse porque la analogía *iuris* se referiría sólo a aquellos principios implícitos en normas, no a aquéllos otros de carácter explícitos, que son los más comunes y que se aplican precisamente en forma directa o por analogía *legis*.⁴⁷⁴

El vértice en donde confluyen tanto los principios generales del derecho con la analogía *iuris* (principios generales del derecho positivo implícitos), en realidad es una relación donde ésta sería el procedimiento para que los principios generales del derecho se aplicaran.⁴⁷⁵ "En este sentido se ha llegado a afirmar que por analogía llegamos inductivamente a los principios generales del derecho, y de ellos deductivamente, por analogía, descendemos hasta el caso indiferente. La analogía sería el medio de ascenso y bajada, el "montacargas" de los principios generales del derecho, los cuales estarían respecto a ella, en relación de instrumento a meta última".⁴⁷⁶

⁴⁷³ FALCÓN Y TELLA, José María; *El Argumento Analógico en el Derecho*; 1ª edición; Civitas, Madrid, 1991, p. 134.

⁴⁷⁴ Esta similitud es tal vez la que impulsa a Bobbio a declarar que: "... la disciplina del caso no regulado se busca no ya en otro caso similar, sino en un principio general inexpressado que se puede extraer del examen del sistema jurídico en su conjunto o de una parte homogénea de éste". (Citado por ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; "Sobre la Analogía en el Derecho Ensayo de Análisis de un Razonamiento Jurídico"; 1ª edición, Civitas, Madrid, 1986, p. 63).

⁴⁷⁵ Esta es la posición que Bobbio adoptaría posteriormente, pues en un principio considera que la analogía y los principios generales del derecho cumplen la misma función. Ahora dice que "... el procedimiento analógico consiste de hecho en extender la disposición de una norma particular expresa a un caso no contemplado mediante la extracción de un principio que se considera común al supuesto de hecho expresado y al no expresado". (Citado por ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; ob. cit., p. 65).

⁴⁷⁶ FALCÓN Y TELLA, José María; ob. cit., p. 141.

La analogía *iuris* no son los principios generales del derecho, sino "el recurso" a los principios generales del derecho.⁴⁷⁷ La verdadera fuente del derecho no es pues, la analogía, sino el principio por ella creado. La analogía *iuris* es sólo el medio de creación y aplicación.⁴⁷⁸ La analogía es el automóvil en que se trasladan unos señores llamados principios generales del derecho, podríamos nosotros afirmar.

La diferencia que Manuel Atienza encuentra entre la analogía propiamente dicha (analogía *legis*) y los principios generales del derecho, es que en aquélla existe una relación de semejanza entre caso y caso, entre materia y materia; en los principios, una relación de subsunción entre la especie y el género, entre el caso no regulado y el principio general invocado para regularlo.⁴⁷⁹ La analogía y los principios generales del derecho sólo difieren en cuanto que, por medios diversos y sucesivos, pretenden llegar al mismo propósito: llenar las lagunas en un ordenamiento jurídico.

Así explicado no parece muy difícil entender las diferencias entre la analogía y los principios generales del derecho; sin embargo, es de suyo complicado establecer en la práctica una neta distinción entre uno y otro, pues el uso de la analogía implica siempre la generalización a partir de una o varias normas del ordenamiento jurídico, es decir, presupone la creación, o mejor dicho, el reconocimiento de un principio general.

Veamos cómo el Tribunal Fiscal de la Federación ha hecho uso tanto de la analogía *iuris* como de la analogía *legis*. En el primer caso utiliza un método de heterointegración. Es decir, aquél por el cual se llenan las lagunas del caso recurriendo a las instituciones y figuras existentes en todo el ordenamiento jurídico propio de la materia, por ejemplo del derecho fiscal, y así ha resuelto varios casos. Por razones de espacio citaremos sólo tres:

"MULTAS. LEY FEDERAL DE TURISMO. LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE REVISIÓN PREVISTO EN ELLA ES INSUFICIENTE, POR LO QUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES APLICABLE SUPLETORIAMENTE.- Las multas impuestas por la Secretaría de Turismo, son aprovechamientos y, por ende, con fundamento en el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, los aprovechamientos son créditos fiscales, y por lo tanto, conforme a lo previsto en el artículo 1º del propio ordenamiento, el mismo resulta aplicable supletoriamente. . ."⁴⁸⁰

"NEGATIVA FICTA. EL TÉRMINO DE NOVENTA DÍAS ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 92 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES APLICABLE A LAS

⁴⁷⁷ FALCÓN Y TELLA José María; ob. cit., p. 142. Atienza Rodríguez, citado por el propio Falcón y Tella, nos amplía este punto al decir que ". . . ciertamente los principios no se utilizan únicamente para integrar lagunas, sino también para interpretar el derecho, dictar nuevas normas, etc.; sin embargo, en todos estos supuestos la utilización de los principios exige argumentaciones de tipo analógico".

⁴⁷⁸ En este sentido coincidimos con Lalaguna Domínguez cuando afirma: ". . . la analogía no es sino un procedimiento de aplicar los principios generales. . . la aplicación de la ley por analogía sólo es viable para llenar una laguna de la misma ley, aplicando extensivamente los principios de ésta a un caso no previsto por ella". (LALAGUNA DOMÍNGUEZ, Enrique; "Principios Generales del Derecho" en *Nueva Enciclopedia Jurídica*; Tomo XX; Editorial Francisco Seix, Barcelona, 1993, p. 501).

⁴⁷⁹ ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; ob. cit., p. 64.

⁴⁸⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año II, N° 14; México, febrero de 1989, p. 139.

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- La figura de la negativa ficta. . .es atribuida también a las autoridades administrativas que no resuelvan los recursos o peticiones de los particulares en el término de noventa días, en relación con cuestiones que corresponden a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, porque aunque el precepto legal se refiere expresamente a las autoridades fiscales, ello se explica porque originalmente el Tribunal Fiscal sólo tenía competencia en materia fiscal y, por lo mismo, debe inferirse que al irse ampliando su competencia en materia fiscal, el legislador estimó innecesario hacer precisiones de vocabulario, puesto que era lógico que al darse esa ampliación tendría las características de todo el sistema del juicio de nulidad. . .⁴⁸¹

"REVISIÓN. LA SALA SUPERIOR AL RESOLVER DICHO RECURSO PUEDE ESTUDIAR DE OFICIO LAS VIOLACIONES SUBSTANCIALES AL PROCEDIMIENTO QUE SE HAYAN COMETIDO.- En tanto que la revisión en amparo y la que se tramita ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación son semejantes, con base en una aplicación analógica del artículo 91 de la Ley de Amparo, si al conocer del recurso de revisión la Sala Superior descubre violaciones substanciales al procedimiento, deberá revocar la sentencia recurrida y ordenar que esas violaciones sean reparadas. . .⁴⁸²

También ha hecho uso de la analogía *legis*, según dijimos. Ésta, como método de autointegración, mediante el que se colman las lagunas jurídicas utilizando sólo las figuras e instituciones del mismo ordenamiento jurídico, por ejemplo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Sobre esto ha pronunciado, entre otras, las siguientes tesis:

"PENSIONES MILITARES. FORMA DE FIJARLAS. DEBE HACERSE CONFORME AL PRESUPUESTO FEDERAL VIGENTE AL DICTARSE RESOLUCIÓN DEFINITIVA SOBRE EL GRADO MILITAR.- El artículo 35, fracción II, de la Ley de Retiros y Pensiones Militares, previene claramente que los beneficios de pensión militar deben establecerse de acuerdo con los haberes vigentes en la fecha del fallecimiento del militar. Sin embargo, debe interpretarse ese precepto en concordancia con la disposición del artículo 15 de la misma Ley. . .⁴⁸³

"PERSONALIDAD, DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS DE LA. EN QUE TÉRMINOS DEBE CONSIDERARSE POR EL TRIBUNAL FISCAL LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE ACOMPAÑEN A LA DEMANDA. ARTÍCULO 182 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Estableciendo el precepto enunciado que, si la demanda es oscura o irregular, se debe prevenir al actor para que la aclare, corrija o complete, de acuerdo con los artículos anteriores, cabe concluir que, al no circunscribirse dicha disposición al caso en que se omita el cumplimiento de alguno de los requisitos a que se contrae el artículo 180. . .debe entenderse que, en este caso se rige también por el artículo 182, y que en consecuencia deben concederse al interesado 3 días para que complete su demanda. . .⁴⁸⁴

⁴⁸¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año IV, N° 28; México, abril de 1982, p. 376.

⁴⁸² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IV, N° 25; México, enero de 1982, p. 7.

⁴⁸³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año II, N° 10; México, enero-febrero, 1980, p. 25.

⁴⁸⁴ Revista del Tribunal Fiscal 1937-1948, p. 485.

4) Los principios generales del derecho y otras instituciones y figuras parecidas.

En este apartado señalaremos algunas diferencias que diversos autores han sostenido para separar los principios generales del derecho respecto a otros principios y figuras. Gardella, por ejemplo, establece que debe diferenciarse entre los principios generales del derecho y los principios de ética extrajurídica, principios de política y principios de tradición. Lo dicho no significa, empero, que los datos de la realidad política, tradicional, social, etcétera, no deban computarse cuando se pongan en funcionamiento los principios generales del derecho.

Gardella nos dice: “. . .Adviértase: a) Que por un lado el derecho, y por otro los demás órdenes de la conducta humana, no se dan en compartimientos estancos, y que por exigencias del bien común, causa final del orden jurídico, cabe que principios de suyo no jurídicos (de pura moralidad, de decoro social, etc.) sean "juridificados", sean anexados a la juridicidad; b) En cualquier caso, los principios generales del derecho no operan en el vacío, sino dentro del marco histórico social, político, etcétera, de modo que en la práctica ellos se darán, no al estado puro, sino con los matices que les imponga el respectivo medio cultural".⁴⁸⁵

Hay otra teoría, sostenida por Schwarzenberger, para quien los principios generales del derecho no son más que la costumbre jurídica. Él sostiene que por composición, abstracción y generalización de reglas concretas y específicas normativas de situaciones no menos específicas, se pasa a la concepción de los principios generales.⁴⁸⁶ En realidad lo que él analiza son ejemplos del proceso de formación de la costumbre, y más concretamente, de cristalización de una *opinio juris* a partir de situaciones concretas. En otras palabras, la *opinio juris* o elemento formal de la costumbre consiste en el reconocimiento de un principio o de un haz o conjunto de principios aplicables a una situación típica.

Es cierto que existen algunos principios generales que corresponden a una larga tradición, que podrían ser asimilados por la costumbre, como por ejemplo, el principio de la libertad de comercio y de industria, pero hay otros, la mayoría, que no se les puede clasificar bajo este aspecto, que son simplemente planteados por la jurisprudencia.

Laubadère, pone en la mesa de discusiones el hecho de que todas las reglas no escritas que la jurisprudencia francesa consagra, no son principios generales del derecho, pues en algunas ocasiones cuando el juez resuelve un caso concreto que no tiene solución en la ley escrita, lo que hace funcionar es una "solución jurisprudencial," pero no necesariamente un principio general del derecho.

Dice más adelante, que para que una simple solución jurisprudencial alcance el grado de "principio general del derecho", depende del exclusivo poder del Consejo de Estado, el cual utiliza felizmente con cautela y prudencia. La cuestión tiene una

⁴⁸⁵ GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 157.

⁴⁸⁶ SCHWARZENBERGER, citado por Belaunde Moreyra, Antonio; ob. cit., pp. 29-32.

importancia capital, por lo menos en Francia, pues si se declara un principio general del derecho, éste podrá derogar a un reglamento, pero si es una solución jurisprudencial, no podrá hacerlo.⁴⁸⁷

Hay también quienes sostienen la necesidad de equiparar los principios generales del derecho y los valores superiores del ordenamiento jurídico de rango constitucional.⁴⁸⁸

5) Nuestra opinión.

Creemos de todo lo antes mencionado, que los principios generales del derecho no pueden entenderse como los principios de la lógica, que tampoco tienen la naturaleza jurídica de las normas jurídicas, no son parte de la analogía, sino que se sirven de ella, ni son principios políticos, sociales, ni mucho menos pueden clasificarse como costumbre.

En nuestra opinión, los principios generales del derecho encuentran su fuerza jurídica en el poder, por la jurisprudencia judicial o administrativa de participar en la creación del derecho, lo que podemos denominar el poder normativo de la jurisprudencia. Es decir, resulta menester reconocer que ante la imposibilidad de que el legislador prevea todas las situaciones posibles que puedan darse en la vida cotidiana, los tribunales judiciales o administrativos participen en la creación del derecho, a través de los criterios jurisprudenciales en los cuales se aplican o introducen los aludidos principios.

Entendemos que puede ser muy discutida esta cuestión, dado que la idea de que la jurisprudencia (del Tribunal Fiscal de la Federación o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación) puedan ser una verdadera fuente del derecho, suena más bien a invasión en poderes, pero creemos que no es así, como lo explicamos en el capítulo anterior en el tema relativo a los límites entre los tres poderes.

Sin embargo, hay jurisprudencias firmes de ambos cuerpos jurisdiccionales, que sin mencionarlo expresamente, han creado derecho, comprobando así nuestra opinión de que los principios generales del derecho tienen el carácter de poder normativo.

Por ejemplo, la jurisprudencia número 50 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del Apéndice 1917-1985 al Semanario Judicial de la Federación,⁴⁸⁹ establece que los elementos esenciales de los impuestos, como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar consignados expresamente en la ley para evitar márgenes de arbitrariedad de las autoridades. Esta jurisprudencia nos parece de lo más importante en materia fiscal para efectos de la seguridad jurídica, sin embargo, el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que se dice interpreta, en realidad no hace mención incluso de que la ley deba señalar los elementos esenciales de los impuestos, lo que demuestra que la Corte más que interpretar creó derecho.

⁴⁸⁷ DE LAUBADÈRE, André; ob. cit., p. 3.

⁴⁸⁸ VILAS NOGUEIRA, José; "Los Valores Superiores del Ordenamiento Jurídico"; en *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 12, año 4, centro de estudios Constitucionales, Septiembre-diciembre, Madrid, 1984, p. 97.

⁴⁸⁹ Primer Parte, Tribunal Pleno, pp. 95-96.

Nos explicamos mejor, si interpretar significa desentrañar el sentido de una disposición, ésta debe mostrar pautas mínimas para que el intérprete realice su función, pues de lo contrario en realidad estaría creando derecho, como en este caso. Si el artículo 31, fracción IV de la Constitución expresara textualmente: *la ley señalará los elementos esenciales de las contribuciones*, entonces sí, la Suprema Corte estará lógicamente facultada para "interpretar este precepto" y decimos cuáles deben ser tales elementos, pero no puede hablarse de que se interpreta un precepto, cuando en realidad se está reconociendo la necesidad de que toda ley fiscal debe prever los citados elementos *al crear un impuesto*.

Pero entiéndase bien que, una situación es que los principios generales puedan crear el derecho, y una muy distinta, es que tales principios sean normas jurídicas. En otras palabras, habría que distinguir entre las normas propiamente dichas y la normatividad. Así, no todo lo que tiene valor normativo es una norma jurídica. Este es el caso de los principios generales del derecho (normatividad).

VII.- LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.

Ahora analizaremos la importancia que los principios generales del derecho tienen dentro del derecho fiscal y explicar el porqué, en nuestra opinión, se erigen como un argumento más en favor de la seguridad jurídica en materia tributaria.

Comentábamos en el capítulo primero de este trabajo, que la codificación representó la cúspide de la corriente legalista. El movimiento codificador significó, sin duda, la conquista no sólo de la voluntad popular, sino el inicio de una plena seguridad.

Sin embargo, a poco se verá que la situación no era tan estridente ni tan prometedoría como parecía. *"La instauración del Estado Legislador, llevada a término por la Revolución Francesa, trajo la pretensión nueva de reducir el derecho a un conjunto sistemático y cerrado de normas positivas y la exclusión en él, de toda referencia al valor material de la justicia, que únicamente al legislador, y no al aplicador del derecho, correspondía atender"*.⁴⁹⁰

Sin el menor atisbo de duda, la escuela exegética pertenece a este periodo. Recuérdense, por ejemplo, las palabras de Bugnet al decir: *"No conozco el derecho civil, sólo enseño el Código de Napoleón"*,⁴⁹¹ o aquella otra atribuida a Demolombe, cuando afirma: *"Mi divisa, mi profesión de fe es la siguiente: ¡Los textos ante todo!. Tengo por objeto interpretar, explicar el Código de Napoleón mismo, considerado como la ley viva, como la ley aplicable y obligatoria"*.⁴⁹²

⁴⁹⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit., p. 17.

⁴⁹¹ BONNECASE, Julien; *La Escuela de la Exégesis en Derecho Civil*; tr. José María Cajica; Vol. XII; Editorial Cajica, México, 1944, p. 141.

⁴⁹² Citado por NINO, Carlos Santiago; *Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica*; UNAM, México, 1984, p. 23.

*"El derecho positivo únicamente está contenido en los artículos de los códigos, pero puede ser que los textos no hablen de ellos mismos. Un texto no vale nada por sí mismo, sino únicamente por la intención del legislador que se considera traducida por aquél".*⁴⁹³ Esta corriente interpretativa postula la presencia real del legislador en la ley. De tal manera que interpretar la ley consistirá en *"reconstruir fielmente lo que el autor del texto legislativo habría pretendido"*.⁴⁹⁴

Y las citas podrían seguir dándose, sin embargo, creemos poder concluir que la doctrina de esta escuela se reduce a proclamar la omnipotencia jurídica del legislador, es decir, del Estado, de allí este rasgo distintivo. También le atribuye al legislador una especie de infalibilidad en la vida social. Únicamente en casos verdaderamente extremos se autorizaba al intérprete a recurrir a los principios generales del derecho, sin embargo, esto era prácticamente impensable.

Pronto se advirtió que la tipificación de supuestos de hecho por el legislador no puede jamás agotar todas las situaciones posibles en la vida social, cuyo desarrollo es incesante. Ante esto, la doctrina adopta artificiosamente la teoría de "las lagunas de la ley", mediante la cual pretende cerrar el círculo del positivismo. Es decir, estas lagunas se integran mediante un proceso deductivo de las propias leyes codificadas, mediante una estricta lógica, sin acudir a ningún principio material de justicia, sin acercarse a los principios generales del derecho, todo con el objeto de no romper la unidad y homogeneidad del sistema jurídico. Es el dogma de completitud del ordenamiento jurídico,⁴⁹⁵ que postula la posibilidad de lagunas en normas singulares, mas no en el derecho.

Decíamos que es esta última postura la que cierra el círculo del positivismo jurídico, porque para él no existen "lagunas jurídicas", ya que el Estado dicta las normas jurídicas positivas en y dentro de las cuales toda la conducta humana está prevista.⁴⁹⁶

⁴⁹³ LASTRA LASTRA, Juan Manuel; *Fundamentos de Derecho*; Mc Graw Hill, México, 1988., p. 49.

⁴⁹⁴ VERNENGO, R.J.; *La interpretación jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977, p. 68.

⁴⁹⁵ La Teoría Pura del Derecho es la que ha marcado la pauta en este sentido. Kelsen es su mejor representante. Dice el autor austriaco: *"La afirmación de que la conducta de los hombres está enteramente determinada por el derecho no significa que esta conducta sea necesariamente motivada por las nociones que los hombres se han formado de las normas jurídicas, quiere decir que las normas de un orden jurídico se refieren a todos los actos de la conducta de los individuos regidos por este orden; que las normas las determinan de manera normativa y no causal. En otros términos, no hay conducta humana que no pueda ser juzgada desde un punto de vista jurídico o a la cual no sea aplicable el derecho positivo, nacional o internacional. De aquí resulta que un orden jurídico no puede tener lagunas"*. (KELSEN, Hans; *Teoría pura del Derecho*; Eudeba, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1960. pp. 44-45).

⁴⁹⁶ No deja de sorprender y ser atractiva, la depurada y fina coherencia que mantiene Kelsen al plantear la inexistencia de las lagunas en el orden jurídico. Dice este autor: *"Se atribuye un papel especial a la interpretación en la tarea de llenar lo que se denomina las lagunas del derecho. . . Según esta posición, de ocurrir un litigio tal, el órgano encargado de resolverlo sería incapaz de hacerlo si debiera limitarse a aplicar el derecho vigente, y para llenar esta laguna se vería constreñido a recurrir a la interpretación. . . Sin embargo, tales lagunas no existen. . . Si en algunos casos se habla, no obstante, de una laguna del derecho, no es porque una decisión sea lógicamente imposible ante la falta de disposiciones aplicables, sino simplemente porque la decisión lógicamente posible aparece al órgano encargado de aplicar el derecho a tal punto inoportuna o injusta, que él se inclina a admitir que el legislador no ha pensado en ese caso, y que si lo hubiera pensado habría tomado una decisión diferente de la que resulta del derecho vigente. . . Acá, donde se pretende ver una laguna, no hay en rigor de verdad otra cosa que una divergencia entre el derecho positivo y otro "derecho" considerado mejor o más justo. Solo la comparación de estos dos "derechos" hace aparecer una insuficiencia del derecho positivo"*. (KELSEN, Hans; ob. cit., pp. 172-172).

Empero, en sistemas, como el nuestro, en que expresamente son llamados en defecto de ley “exactamente aplicable al caso”, otras fuentes subsidiarias del derecho, no producidas por el Estado, como los principios generales del derecho, tal como lo establece el artículo 14, en su cuarto párrafo de la Constitución Federal, la ficción de la completitud del derecho no es posible, y por lo mismo, éste no puede entenderse o aplicarse por uno solo de sus elementos: la ley.

En otras palabras, el derecho no puede reducirse sólo a la ley como su elemento definidor, no puede considerarse como la “voluntad del Estado”, pues de lo contrario dejaría fuera todo el sistema de fuentes formales subsidiarias llamadas a aplicarse justamente en la hipótesis de una ausencia o una deficiencia de esa voluntad, y además, olvida que el derecho está conformado por elementos no jurídicos, por más que Kelsen se cansara de decir lo contrario.

Creemos, o mejor dicho, nos adherimos a la teoría que postula la existencia de un *derecho conformado por elementos positivos creados por el Estado, por un lado, y elementos materiales de justicia, por el otro.*

Si el derecho efectivamente se entendiese como un mero sistema de mandatos del Estado, no habría duda alguna de que prácticamente serían escasas las lagunas, y de haberlas, su interpretación se agotaría en la búsqueda de la voluntad del legislador. Geny se encargó de realizar una implacable y decisiva crítica de esta postura.⁴⁹⁷

Sin embargo, como se ha dicho, estas posturas radicales del positivismo han sido *saludablemente superadas en otros países, especialmente los europeos, y hoy la mayoría de la doctrina y la legislación acepta que el intérprete maneje, al desnudar al derecho, conceptos de justicia material, que le permitan efectuar una interpretación evolutiva,*⁴⁹⁸ acorde a la cada vez más mudable vida social.

De ahí que precisamente las nuevas corrientes interpretativas postulen una autonomía entre la voluntad estatal y la adaptabilidad de la ley al tiempo, de suerte que ésta pueda ser vista como algo substancial y más profundo que una simple formalidad letrista. Tal vez la confusión de que el principio de legalidad comprende únicamente el *respeto a la ley, se deba a que “si bien la Administración está sometida a todas las fuentes del derecho, también lo es que en ese bloque jurídico, la ley formal, por su importancia, predomine sobre las demás”*.⁴⁹⁹

Es decir, la ley contiene mucho más que sólo palabras, pues si así fuera, no podría relativizar el entorno que la rodea, sería incapaz de adaptarse a la movilidad social,

⁴⁹⁷ Geny postuló a fines del siglo pasado el método de interpretación denominado “de la libre investigación científica”, para quién, si bien acepta que es necesario descubrir el pensamiento del legislador, no acepta que sea la única fuente del derecho, sino que también debe basarse en los siguientes criterios: el principio de la autonomía de la voluntad, el orden y el interés público, y el justo equilibrio de los intereses privados y públicos.

⁴⁹⁸ En feliz expresión CARNELUTTI ha dicho: “No sólo la interpretación puede evolucionar, sino que no puede dejar de evolucionar”. (CARNELUTTI; *Teoría General del Derecho*; tr. española; Madrid, 1941, p. 313)

⁴⁹⁹ CARRETERO PÉREZ, Adolfo; “La Teoría de los Actos Separables” en *Revista de Administración Pública*; N° 61; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, enero-abril, 1970, p. 84.

y como el proceso de creación de la ley es por naturaleza lento, haría mella en la vida social, provocaría una parálisis comunitaria. Este mecanismo interno de adaptabilidad de la ley lo dan precisamente los principios generales del derecho. Sencillamente la interpretación sería una arbitrariedad más sin la existencia de estos principios.

Con esto, la posición de los tribunales como meros "aparatos de subsunción legal",⁵⁰⁰ tiene que ser abandonada y junto a ella los extremos del positivismo al que nos referimos.

Hoy debe concebirse que en la aplicación del derecho por los tribunales se produce necesariamente una cierta creación jurídica, pues se entiende que en toda interpretación judicial se presenta necesariamente una conformación valorativa de la norma. Esto es, al aplicar la ley no sólo se toma en cuenta su letra, sino su sentido esencial.

Si a esto agregamos que dentro de todo ordenamiento jurídico, por más estricto y formal que parezca (como el penal o el fiscal) existen gran cantidad de "cláusulas generales", "normas en blanco", "conceptos jurídicos indeterminados", "conceptos normativos", "directivas", "standars de conducta", "discreción o apreciación del juez", "equidad", y otras invocaciones que autorizan a los jueces a introducir cierta estimativa personal derivada de su experiencia o conocimiento no jurídico, tal empresa no puede abordarse sin prescindir de los principios generales del derecho, que permiten elegir el criterio interpretativo correcto.

No en vano se ha dicho en forma gráfica por Esser que *"la elaboración judicial de la ley no aparece ya como un simple apéndice de la ley, y como una prótesis pudorosamente oculta de sus imperfecciones (que es y sigue siendo en el fondo, la consideración que merece para la concepción jurídica de la codificación), sino como una parte funcionalmente normal y necesaria de la creación en general de conceptos jurídicos"*.⁵⁰¹

Se ha dicho que el último golpe fatal a la glorificación de los códigos y por ende, a la corriente legalista, es la desvalorización moral y social de la ley como técnica de gobierno. Escribe Enterría: *"El advenimiento de "el reino de la ley" fue saludado así como la autora de una época nueva y luminosa en la que la "alineación" del individuo en la sociedad (que había hecho de aquél un ser "encadenado" desde los orígenes mismos de la historia) quedaría definitivamente rota, y fundando con ello la posibilidad de un hombre nuevo. Aquellas ideas y estas esperanzas se han quemado del todo desde que fueron propuestas. La sociedad actual no las comparte ya, y, mucho menos, ocurre todavía que, como un resultado de la experiencia histórica inmediata, ha comenzado a ver en la ley*

⁵⁰⁰ BACHOFF, citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit., p. 21. A propósito del tema, Enterría también cita a Bockelmann, quien afirma: *"La aplicación de la ley por el juez debía funcionar como un aparato automático, con la única particularidad de que el automatismo no es mecánico, sino un automatismo lógico: el juez debía ser un esclavo de la ley"*.

⁵⁰¹ Para nosotros no existe duda de que los tribunales no sólo interpretan el derecho escrito, sino que son verdaderas fuentes de creación de la ley. No obstante la mayoría de la doctrina nacional se niega a reconocer este hecho, especialmente en aquellos campos del derecho, como el fiscal, en que se ha pretendido sostener una equívoca interpretación estricta en todo su articulado, siendo que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, únicamente restringe este método a los elementos esenciales del tributo.

*algo en sí mismo neutro, que no sólo no incluye en su seno necesariamente la justicia y la libertad, sino que con la misma naturalidad puede convertirse en la más fuerte y formidable amenaza para la libertad". Más adelante concluye: "Hoy la ley es más cada vez, en las complejas sociedades actuales, un simple medio técnico de la organización burocrática, sin conexión con la justicia".*⁵⁰²

En igual sentido se ha pronunciado De Vega García cuando afirma: "La ley ha dejado de ser la regla general y abstracta del comportamiento humano, para pasar a convertirse en medida concreta, en acto de confirmación política, y a menudo, en puro convenio con los propios grupos de intereses privados".⁵⁰³

Creemos, sin ceder en estos extremos peligrosos de desvalorización de la norma, que lo cierto es que, tanto las nuevas ideologías políticas, como el papel que desempeñan los grupos de presión en la formación y aplicación de la ley en nuestro país, han sido decisivas para quebrar la autoridad otrora atribuida a ésta⁵⁰⁴ y a los tribunales aplicadores de la misma.⁵⁰⁵

Con todo, no es de extrañar que la aplicación real y efectiva del derecho se ve algunas veces forzada no sólo a considerar una justicia extralegal, sino que además, y lo que es más importante para nuestro estudio, resulta indispensable una apelación constante a los principios generales del derecho, es decir, a un "orden material de valores"⁵⁰⁶ para la técnica del control, interpretación y aplicación judicial de las leyes.⁵⁰⁷

Todo ello está conduciendo al pensamiento jurídico occidental, especialmente en los países europeos como Alemania, Italia, España y especialmente en Francia, a una concepción substancialista y no meramente formal del derecho, cuyo motor de arranque son justamente los principios generales del derecho, puestos en juego a través de una jurisprudencia cada vez más penetrante y agresiva en campos antes insospechados, como el derecho fiscal.

⁵⁰² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit., pp. 27-28.

⁵⁰³ DE VEGA GARCÍA, Pedro; *Estudios Político Constitucionales*: 1ª edición 1980, UNAM, México, 1ª reimpresión 1987, p. 295.

⁵⁰⁴ No en vano y gratuitamente han proliferado un gran número de Organizaciones no Gubernamentales de Derechos Humanos y agrupaciones similares (entiéndase "barzonistas contra el pago de impuestos" campesinos que se niegan a pagar el impuesto a la importación de vehículos extranjeros, etc.), las cuales, reconociendo muchas veces la insuficiencia de la ley o de las instituciones aplicadoras, como instrumentos para eliminar la arbitrariedad, han canalizado y sustituido a éstas para la solución de sus demandas.

⁵⁰⁵ Es sintomático y alarmante observar el bajo grado de confiabilidad que los mexicanos tenemos de nuestras instituciones en la procuración de justicia. En reciente encuesta de las Naciones Unidas se indicó que sólo el 22% de nosotros confía en esas instancias gubernativas. (BENAVIDES, Carlos; "Sin credibilidad, la procuración de justicia en México" en *El Financiero*; Diario, México, 9 de Octubre de 1997).

⁵⁰⁶ VILAS NOGUEIRA, José; "Los valores superiores del ordenamiento jurídico" en *Revista Española de Derecho Constitucional*: Nº 12; Centro de Estudios Constitucionales, septiembre-diciembre, 1984, p. 87. Conviene señalar que esta expresión la tomamos de el autor citado, mas no estamos de acuerdo con el significado jurídicos que nos ofrece sobre los valores superiores del ordenamiento jurídico en la página 92 de su artículo, porque considera que son irracionales, es decir, incognoscibles por la razón y sólo aprehensibles en una experiencia emotiva, lo cual nos coloca irreductiblemente en un acendrado iusnaturalismo.

⁵⁰⁷ Parece extraño que la doctrina nacional no se haya percatado de esta natural tendencia, que muchos tribunales han empezado a sostener. Son pocas las voces autorizadas que entienden este desgaste del legalismo, especialmente en áreas tan poco flexibles de interpretación como el derecho fiscal.

Nótese sin embargo, que la postura en cita nada guarda relación con una abstracta e indeterminada invocación de la "justicia", de la "conciencia moral" o de la "discreción del juez". Y esto es de suma importancia destacar, pues si nos referimos a la seguridad jurídica en esta tesis, un contrasentido sería sostener que los principios generales del derecho constituyen a la vez, una forma discrecional de resolver los asuntos. Lo que decimos es que tales principios son precisamente fuente de certéza en la medida en que, sin descarnarse de lo jurídico, permiten flexibilizar el tecnicismo e inmovilidad en que la ley se halla, así como ponderar su aplicación.

En consecuencia, la técnica de los principios generales del derecho está muy lejos de las modernistas corrientes interpretativas, como la del "derecho libre", la "jurisprudencia de intereses", el "*legal realism*", que en aras de una pretendida búsqueda de valores sustantivos y de romper con las ataduras de la compleja objetividad del derecho, se perdieron, destruyendo a su paso el valor real de la positividad jurídica.

El desarrollo de esta jurisprudencia de principios domina hoy en día el panorama jurídico de estos países. Véase el ejemplo de Francia, que con la riquísima suma de sentencias apoyadas en principios generales del derecho, ha logrado superar barreras que desde la perspectiva positivista hubiera sido imposible.

Por desgracia, nuestro país apenas ha iniciado este luminoso camino, titubeando aún en reconocer que la técnica de los principios generales del derecho es, sin duda, un instrumento más que se adiciona a la ley y a los derechos humanos, para cerrar la posible incertidumbre jurídica.

Sumados ya en este juego de los principios generales del derecho, llegamos a una observación que nos sorprende y la cual no nos habíamos propuesto inicialmente, y es la de que, cuando los diferentes sistemas jurídicos (por ejemplo el anglosajón y el romano-germánico), son considerados desde el prisma de los principios generales del derecho, sus diferencias resultan apenas perceptibles.

Esto es cierto, pues en el sistema del *common law*, el juez es relativamente libre de encontrar las soluciones legales a casos concretos, fundándose en los principios generales de la razón,⁵⁰⁸ que no son otros que los principios generales del derecho en los sistemas romanísticos.

En las lagunas de la ley, en los sistemas como el nuestro, normalmente se acepta la aplicación analógica de una norma legal o la solución del caso por la aplicación de los principios generales del derecho; y en el sistema del *common law*, dichas lagunas se satisfacen con principios de la razón y del derecho natural.⁵⁰⁹

Pero no únicamente en los casos de insuficiencia legislativa, sino más especialmente, en funciones de creación, dirección, orientación y complementación, que es una función propia de dichos principios en el derecho anglosajón y que es justamente lo

⁵⁰⁸ROCHA DÍAZ, Salvador; "Estudio comparativo de los principios generales del sistema de Common law y el sistema Latinoamericano" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 107-108, Tomo XXVII; UNAM, México, julio-diciembre 1977, p. 808.

⁵⁰⁹ROCHA DÍAZ, Salvador; ob. cit., pp. 810-811.

mismo que hemos sugerido a lo largo de este capítulo para nuestro derecho administrativo-fiscal, sin menospreciar el valor de la ley.

Es decir, la "jurisdiccionalización" del procedimiento administrativo-fiscal, por la asimilación de las garantías del procedimiento judicial derivados del uso de principios generales del derecho, hacen aproximarse a tal grado nuestras instituciones jurídicas con las angloamericanas, que así ya no aparecen las abismales diferencias que tan frecuentemente han sido señaladas por la doctrina.⁵¹⁰

VIII.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.

Todo lo antes mencionado resulta ejemplarmente aplicable en el derecho fiscal, sin duda en mayor medida que en cualquier otra rama del ámbito jurídico. Esto tiene tres razones fundamentales:

1) Razones de su importancia.

1.- Primero, la naturaleza propia del derecho fiscal. Otros derechos permiten una codificación de la totalidad de su materia. Véase por ejemplo al derecho civil y derecho penal en nuestro país, regulados por sendos códigos civiles y penales, generalmente unitarios y con escasísimas variantes de una entidad federativa a otra. Sin embargo, en el derecho administrativo, y especialmente en el derecho fiscal, esto es casi inimaginable.

El derecho administrativo, y actualmente el derecho fiscal, es el campo más fértil de la legislación contingente y fugaz. Resulta innegable que la materia administrativa es la fuente privilegiada de donde se alimenta el *Diario Oficial de la Federación*. Sin las reformas y adiciones administrativas, posiblemente este medio de difusión oficial no debiera publicarse diariamente, sino con una periodicidad más amplia.

La creciente importancia numérica de la reglamentación administrativa es triple: En primer lugar, la estrecha cercanía de la administración respecto a la vida social, que hace imposible una petrificación de sus normas de actuación. En segundo lugar, la facultad reglamentaria de que está investido el titular del poder ejecutivo, que le permite expedir y aplicar en forma casi automática diversas regulaciones para solucionar problemas específicos de los particulares y de la propia administración, lo que se presenta en infinidad de ocasiones. Y en tercer lugar, la adopción o imposición de medidas para atender situaciones especialísimas, como casos de desastre o similares, es decir, situaciones singulares y concretas.⁵¹¹

⁵¹⁰ REAL, Alberto Ramón; "Los Principios Generales de Derecho en el Derecho Administrativo" en *Revista de Derecho Público*; Núms. 19-20; Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, enero-diciembre, 1976, p. 239.

⁵¹¹ Nos pareció necesario diferenciar estas medidas de la facultad reglamentaria, pues aún cuando están contenidas en ella, se diferencian en que, mientras éstas se crean para regular situaciones típicas y generales, las segundas, se emiten, como hemos dicho, para atender situaciones singulares y concretas. Por lo demás, el origen de ambas es indudablemente administrativo.

Ahora bien, ante este carácter tan volátil de las normas administrativas-fiscales, es sumamente difícil, sino es que imposible, crear una jurisprudencia y una ciencia estrictamente positiva o exegética del derecho administrativo y fiscal,⁵¹² pues ¿acaso sería sustentable una doctrina del derecho administrativo-fiscal por la suma de todo ese conjunto incalculable de normas? Ciertamente que no.

En nuestra opinión, lo que permite comprender la realidad administrativa, aplicar las normas administrativas en el tiempo y espacio, y en suma, lo que le da calidad de ciencia al derecho administrativo-fiscal, no es otra cosa que los principios generales del derecho que operan en esta materia, los cuales, a nuestro juicio, forman una fuerte estructura a la que se adhieren y luego se desprenden las normas administrativas-fiscales, en la medida en que la administración las coloca o retira, según las cambiantes situaciones o necesidades colectivas.

2.- La otra razón a la que nos referíamos cuando hablamos de que la técnica de los principios generales del derecho es de suma importancia y de primer orden en el derecho administrativo-fiscal, más que en cualquier otra rama del derecho, es la imposibilidad administrativa para verter justicia y seguridad a los administrados si únicamente se atuviera a la legalidad formal, dadas las formidables posibilidades de actuación que ella tiene sobre estos.

Lo dice con inmejorables palabras Forsthoff: *"La técnica de la garantía de la libertad legada por el siglo pasado, como una garantía conseguida a través del respeto a formas jurídicas, funciona únicamente bajo la presuposición de que la vida social es fundamentalmente autónoma, pero fracasa frente a una administración que interviene en todos los ámbitos de la vida social"*. Por ello, continúa, *"no la simple técnica de ciertas formas jurídicas, sino sólo la vinculación a principios jurídicos materiales, puede asegurar hoy, en la medida necesaria, libertad individual y justicia social, legitimando al Estado como Estado de Derecho"*. Y en otro lugar: *"La idea de que la administración se halla vinculada al derecho sólo en los medios y en los límites que ha de observar, pero no en la dirección y en el fin de su actividad, conduce en último término, a una exclusión sustancial de la Administración del ámbito del derecho"*.⁵¹³

3.- Finalmente, como tercer y último aspecto a considerar, es la relativa reciente formación del derecho fiscal, en relación al derecho privado, para crear sus propios principios generales. Esto significa que a la vez que el derecho fiscal ha de voltear la mirada para encontrar sus raíces en los principios generales del derecho privado y constitucional, no debe perder de vista que es ya un derecho "adulto" que debe crear sus propios principios, por lo cual la técnica de los principios generales del derecho no sólo

⁵¹²Carl Schmitt comenta: *"El ritmo de la legislación de un Estado intervencionista no es el mismo que el de un Estado excepcionalmente interviniente, como los del siglo XIX; y al acortarse el tiempo entre la ley y su modificación, se redujo la participación de la ciencia jurídica en la creación y objetivación del derecho positivo. . El decreto, el reglamento y la disposición, desplazaron a la ley. Al principio, estas delegaciones quisieron ser detenidas con escrúpulos doctrinarios constitucionales, basados no en textos constitucionales prohibitivos, sino en argumentos que se asentaban en la enseñanza de Locke, el filósofo-jurista fundador del constitucionalismo moderno, según el cual los legisladores no pueden transferir a otras manos el poder de hacer leyes que recibieron del pueblo"*. (Citado por SAMPAY, Arturo Enrique; *Carl Schmitt y la Crisis de la Ciencia Jurídica*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1965.

⁵¹³ Citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit., p. 40.

servirá para auxiliar a una mejor impartición de la justicia tributaria, sino especialmente para consolidar la formación del derecho fiscal.

Estos principios deben operar no sólo para dar vida a las normas fiscales, y aplicarlas moderadamente, sino justamente allí donde estas normas jurídicas positivas nada dicen, como en los conceptos jurídicos indeterminados, conceptos normativos, standards de conducta, discrecionalidad, poderes inherentes, cláusulas generales o en donde existe arbitrariedad de las autoridades al permitirse introducir elementos de tipo moral, por ejemplo para crear un tributo,⁵¹⁴ fenómenos jurídicos más comunes de lo que se ha supuesto en nuestra legislación fiscal y cuyo relleno se deja precisamente a la Administración Fiscal.

De no operar estos principios exactamente en los puntos antes referidos, el particular sufrirá, como ya hemos constatado en innumerables ocasiones, una gran arbitrariedad e inseguridad jurídica. Se corre el riesgo de que se conviertan en la polilla que poco a poco merme todo el andamiaje jurídico. Por eso nos parecen acertadas las palabras de Enterría cuando afirma: *"En términos absolutos puede decirse que la única posibilidad de una garantía individual y social efectiva frente a los formidables poderes de esta naturaleza de la Administración de hoy, está en la técnica de los principios generales del derecho"*.⁵¹⁵

Estas conclusiones están plenamente confirmadas en el plano real de la experiencia histórica europea, resultado de dos grandes movimientos jurídicos: Primero, lo que podríamos calificar como la "segunda revolución jurídica francesa"⁵¹⁶ que se inicia con la nueva Constitución Francesa de los años 50, pero especialmente con el desarrollo de una jurisprudencia que sobre lo casuístico y perecedero de las normas, señaló y puso en vigencia una serie de principios generales de carácter sustantivo, el Consejo de Estado Francés.⁵¹⁷

⁵¹⁴ Carrillo Flores nos narra el caso de las casa de baños de la Municipalidad de Biarritz, en Francia, en donde el Municipio, dueño de los establecimientos de baños de mar, resolvió cobrar la cuota respectiva aún a las personas que no usaran de los servicios del establecimiento. Se pretendió invocar una consideración de moralidad: que así se obligaría a los bañistas a emplear las casetas especiales (pues solían cambiarse en la playa); El Consejo de Estado Francés consideró que la realidad era que al amparo de ese motivo de moralidad -inexacto, por demás, dado que los nadadores podían cambiar sus ropas con igual decoro en una caseta del gobierno o en cualquier otro lugar- el municipio quería imponer un gravamen a los bañistas y anuló la decisión. (CARRILLO FLORES, Antonio; *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración pública*; Porrúa, México, 1939, pp. 150-151)

⁵¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, ob. cit., p. 41.

⁵¹⁶ La primera es el cambio del absolutismo al imperio de la ley, exactamente en la Revolución armada de 1789 con la consecuente coronación de la codificación.

⁵¹⁷ Laubadère en un interesante estudio, nos refiere que no fue sino en la década de los años cuarenta cuando el Consejo de Estado Francés empieza a emplear y a designar con el nombre de principios generales del derecho, precisamente a los principios que utilizaba para resolver casos en ausencia de textos. También nos dice que esto no significa que antes este organismo no emplease tales principios, sino que no los designaba así. En su opinión, este cambio no sólo fue formal, sino sustantivo, pues " . . . hasta la época en que el Consejo de Estado se puso a emplear esa expresión, buscaba siempre relacionar los principios generales que aplicaba, con los textos; sin aplicar literalmente dichos textos, tenía no obstante la preocupación de ampararse de alguna manera detrás de textos legislativos que consideraba como fuente o expresión de los principios que aplicaba y que sólo constituían el desarrollo de texto escritos. Y esto constituía una cierta traba a la posibilidad de desarrollar dichos principios generales del derecho. . . A partir del momento en que el Consejo de Estado separó completamente los principios generales, de toda preocupación de buscar textos, pudo, evidentemente, darles mucho más alcance o extensión". (DE LAUBADÈRE, André; ob. cit., p. 1).

Por otro lado, toda una corriente de doctrina, que se pronuncia por una justicia sustentada, más en los principios generales del derecho, que en la regla estricta y rigorista.⁵¹⁸ Este desarrollo ha logrado ir depurando y filtrando los verdaderos principios generales del ordenamiento fiscal. Esto último se ha logrado gracias al abandono del método exegético, que hasta hace poco había sido privilegiado en la interpretación y aplicación del derecho fiscal.⁵¹⁹

Resulta sorprendente observar cómo el derecho fiscal, para consolidar su autonomía, hubo de desconocer la paternidad del derecho administrativo, y éste, a su vez, del derecho civil; y ahora, ya consolidada aquella autonomía, regresa al terruño y se reconoce formado de diversos principios generales derivados del derecho privado y constitucional. Por eso, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, más sabio que los propios legisladores que lo crearon, señala que el Código Civil es la fuente de donde habrá de suplirse el derecho fiscal, reconociendo implícitamente que tarde o temprano el "hijo pródigo habría de volver".

Este retorno a los principios se entiende también, si coincidimos en que el derecho fiscal no posee ni ha poseído nunca una existencia aislada e independiente, y sí ha constituido siempre, aunque algunas veces pretendiera desconocerlo, una porción del ordenamiento jurídico de cada época, *"manteniendo con las otras ramas jurídicas relaciones de jerarquía y subordinación, como sucede con el derecho constitucional, o bien relaciones de interferencia, como es el caso de sus vínculos con los derechos civil y comercial. . . es evidente que hay un fondo común conformado por el conjunto de los principios generales del ordenamiento, los cuales, al fundarse en el respeto de la persona humana o en la naturaleza de las cosas, encierran la concepción del derecho natural"*.⁵²⁰

Desde la fecha anotada, en Francia, los principios generales del derecho no han hecho más que ganar terreno, perdiendo en consecuencia, todo carácter polémico en la doctrina, asumiendo un lugar común en su jurisprudencia. Esta epidemia por los principios poco a poco ha permeado de diversas formas⁵²¹ otros ordenamientos jurídicos de diversos países europeos, por lo que la situación hoy día no es muy distinta a la experiencia francesa, logrando impulsar expresas declaraciones legales y constitucionales.⁵²²

⁵¹⁸ ". . . Los trabajos de Clavero Arévalo y García de Enterría son muy destacables, como también lo son los substanciosos párrafos destinados al tema por los modernos tratados y manuales de la materia, de Marienhoff, Diez, Fiorini, Garrido Falla, Villar Palasi, Cretella Junior, Canassi. . ." (REAL, Alberto Ramón; "Los Principios Generales de Derecho en el Derecho Administrativo" en *Revista de Derecho Público*; Núms. 19-20; Facultad de Derecho en la Universidad de Chile, Santiago, enero-diciembre, 1976, p. 235).

⁵¹⁹ Insistimos en que estos planteamientos teóricos y prácticos rigen actualmente el mundo jurídico europeo, más no en México. Acotación que se hace, pues a pesar de que son novedosos, como se verá más adelante, empiezan a incurrir también en ciertos excesos, cuando nosotros ni siquiera hemos iniciado esta segunda etapa. Habría que preguntarse si será necesario discurrir primero por esta segunda etapa antes de entrar a una "tercera", que ya algunos autores llaman de "sobriedad jurídica", en donde no prevalece ni la ley ni los principios generales de derecho.

⁵²⁰ CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit. pp. 15-16.

⁵²¹ Una de las formas más fáciles de introducir este "contagio por, y de los principios" fue sin duda adoptarlos como fuente en la Comunidad Económica Europea para la solución de los problemas jurídicos. En ese sentido resultan sumamente interesantes los casos narrados por Walter Van Gerwen en su artículo "Fuentes del Derecho de la Comunidad: Los Principios Generales de Derecho" en *Foro Internacional*; N° 2, vol. XXXIII; Colegio de México, México, abril-junio, 1993.

⁵²² Hay, sin embargo, ciertas posturas doctrinales que advierten sobre la pérdida de importancia de los principios generales del derecho en la medida que se constitucionalizan. "Y ello porque con la adopción de los principios en los textos constitucionales toca a su fin una de las motivaciones que indujeron a inventar el concepto de principios generales del derecho. De un lado, si hay

2) El caso latinoamericano.

Punto aparte merecen citarse las aventuras latinoamericanas y mexicanas en este terreno,⁵²³ pues su utilización generalizada apenas se avizora.⁵²⁴

Tengo la impresión de que este retraso en la aplicación de principios, que tienen actualmente los países americanos respecto a los europeos, se debe a tres razones:

1.- "A la escasa disposición de los tribunales hacia los enunciados y construcciones demasiados doctrinales. . ."⁵²⁵

2.- A una necesidad derivada de la implantación de una forma *sui generis* de entender la aplicación del derecho. Nos explicamos mejor con ejemplos, el artículo 20, párrafo tercero de la Constitución Alemana y el artículo 20, párrafo primero de la Española, señalan, palabras más, palabras menos, que "la administración y los tribunales estarán vinculados a la ley y al derecho" invocación esta última que legitima un amplio y resuelto uso de los principios generales, por lo que la legislación, los tribunales y la propia doctrina se vio forzada a analizar tales principios.

En cambio, la interpretación que se ha dado a nuestro artículo 14 constitucional, último párrafo, ha amarrado los ánimos doctrinales de conceder a este precepto una interpretación evolutiva y acorde a los momentos actuales de la vida social nacional en materia administrativa y fiscal, pues la letra de este precepto sólo permite la aplicación subsidiaria de los principios a falta de ley exactamente aplicable al caso.⁵²⁶

identidad de contenido entre los principios constitucionales y los principios generales, estos últimos pierden toda existencia que no sea la verbal. De otro, en caso de contradicciones entre ellos, prevalecerá el principio constitucional. Puede darse una tercera hipótesis: que en la legislación estén presentes principios ni idénticos ni contingentes, sino distintos de los constitucionales, en cuyo caso habría de concederles la función de los antiguos principios generales". (IGARTÚA, J; "Sobre principios y positivismo legalista" en *Revista Vasca de Administración Pública*; 1986. p. 28).

⁵²³ Por ejemplo, hay una tesis del Ministro Genaro Góngora Pimentel de muy reciente elaboración, en la que haciendo uso de estos principios generales, abandona una aplicación letrista y absurdamente rigorista de la ley, para asumir un carácter sustantivo y material en la aplicación de la misma. La tesis a la que aludimos aparece publicada en el Informe 1987, Parte III, p. 27, que lleva por rubro: "RECURSO DE QUEJA. ES PROCEDENTE EN CONTRA DE RESOLUCIONES DICTADAS DURANTE EL TRÁMITE DE INCIDENTES DE REPOSICIÓN DE AUTOS, AUN CUANDO NO HAYA SIDO ADMITIDA LA DEMANDA DE AMPARO, CON FUNDAMENTO EN PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO".

⁵²⁴ Una de las graves dificultades que encontramos para su uso general es el desconocimiento que se tiene respecto a sus alcances y funciones. De ahí nuestro interés por abordar este tema. Esta misma preocupación y esperanza en su uso, parece desprenderse de lo manifestado por Cassagne desde Argentina, cuando afirma: "La importancia que traduce, en el mundo actual, la función de garantía que cabe exigir a la Administración Pública, a través de la observancia de los principios generales del derecho, es algo que todavía no ha hecho carne aún totalmente en la jurisprudencia, no obstante la existencia de significativos precedentes que permiten vaticinar un desarrollo mayor en el futuro. . ."; (CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit., pp. 9-10).

⁵²⁵ Cfr. GARDELLA, Lorenzo A.; ob. cit., p. 147.

⁵²⁶ Lo que entendemos es que tal precepto obligó a la doctrina nacional a asumir un papel estrictamente positivista en la aplicación del derecho, pero no era para menos si consideramos que la Constitución Federal es producto justamente de un movimiento positivista que invadió todos los campos de la vida social a principios de siglo. De ahí que sólo a golpe de enjundiosos trabajos doctrinales, los tribunales hayan empezado a aceptar que el precepto no pueden entenderse en forma tan letrista como aparece. Interpretación que se ha logrado, entre otras razones, gracias a la "segunda revolución jurídica francesa" y al movimiento doctrinal europeo al que nos referimos líneas arriba.

3.- A la escasa experiencia que se tiene respecto al manejo de estos principios en la materia fiscal. En efecto, si es de por sí difícil hallar precedentes en la materia civil sobre la aplicación de principios generales, la tarea se complica más cuando lo pretendemos hacer en la materia fiscal, de ahí que los pocos que existan, algunos en realidad no requerían de la aplicación de dichos principios,⁵²⁷ o el principio empleado fue incorrecto.⁵²⁸

Por eso no nos extrañaría que quienes se formaron en un positivismo que no admitía otra verdad que la suya, “*resistiéndose a reconocer que el derecho fuera el objeto de la justicia, convirtiendo al hombre en un objeto de los instrumentos normativos cuya plenitud se consideraba un dogma infalible*”⁵²⁹, les sea difícil aceptar la propuesta y los fundamentos en que se apoya esta tesis, como las conclusiones sobre los diferentes temas abordados de este capítulo. También reconocemos que las soluciones que se han explicado, han merecido duras críticas de autores que han considerado la invocación de los principios generales del derecho como un medio de encubrir, con apariencia de objetividad, políticas jurisprudenciales del tipo del “gobierno de los jueces” en que el magistrado opone su propia ideología política-social, disfrazada de juridicidad, a las nuevas concepciones de los representantes del pueblo, investidos por el sufragio democrático, según nos comenta Real.⁵³⁰

3) Las nuevas tendencias.

La excesiva libertad que trajo consigo la aplicación de los principios generales del derecho en la elaboración de la jurisprudencia en Europa, ha hecho al mismo tiempo que

⁵²⁷ Por ejemplo, en el asunto “United National Pictures, S. de R.L.” resuelto el 28 de abril de 1993, a nuestro juicio el principio general utilizado no era aplicable, sino que en realidad lo que el tribunal hizo era una interpretación sistemática entre diversas fracciones y párrafos de un mismo artículo. Dijo este tribunal: “*REVISIÓN FISCAL, PROCEDENCIA DEL RECURSO DE INTERPUESTO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, NO SE LIMITA AL SUPUESTO CONTENIDO EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMBIÉN PROCEDE CUANDO SE ACTUALIZA EL SUPUESTO DE CUANTÍA CONTEMPLADO EN EL PRIMER PÁRRAFO, O BIEN QUE SIENDO EL ASUNTO DE CUANTÍA INFERIOR O INDETERMINADA, LA AUTORIDAD PUEDA EXPRESAR RAZONES QUE JUSTIFIQUEN LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO. . . por lo cual se debe seguir el principio general del derecho que dice cuando la ley no distingue, no se debe distinguir. . .*” Si como ya dijimos, el tribunal trataba únicamente de explicar los alcances de las fracciones contenidas en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, relativas al recurso de revisión interpuesto por las autoridades hacendarias, tal interpretación no puede hacerse a través de los principios generales del derecho, sino de una interpretación sistemática.

⁵²⁸ Por ejemplo, en el caso Astilleros Unidos de Veracruz, S.A. de C.V. del 10 de septiembre de 1992, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló: “*CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 236.- El artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, establece. . . De la correcta interpretación del precepto antes transcrito, permite concluir que entrándose del pronunciamiento de sentencias, si la autoridad omite hacerlo dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio, el numeral en cita no prevé sanción alguna en beneficio del actor, como la que se pretende en el sentido de que la sala responsable, transcurrido el mencionado plazo ya no pueda emitir su resolución, toda vez que no puede otorgársele al referido precepto legal otra interpretación que la que se advierte de su literalidad, pues es principio general de derecho que donde la ley no distingue, no es dable al juzgador hacerlo.*” (Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XI-enero, p. 233) Estamos convencidos de que el principio general de derecho que este tribunal debió emplear era el de estricta aplicación penal, que también surte efectos para todas las hipótesis en que se pretenda imponer una pena o sanción: *sine lege, sine poena*. En otras palabras, no puede haber pena o sanción sin que esté prevista en un ordenamiento

⁵²⁹ CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit., p. 9.

⁵³⁰ REAL, Alberto Ramón; ob. cit., p. 238.

esas naciones reaccionen, en nombre del principio de respeto a la ley, a la seguridad y a la certeza del derecho, recordando la absoluta necesidad de una "sobriedad jurídica".⁵³¹

Ya incluso algunas voces habían extendido el acta de defunción del positivismo, y recordando la expresión histórica famosa, se ha gritado: "*El positivismo ha muerto; ¡viva el positivismo!*"

Pues bien, esta reacción se ha venido dando desde diferentes frentes y naciones. Así, Forstthoff hace un llamado a combatir la tendencia a reducir la Constitución a un puro sistema de valores, pues al ser interpretada por métodos no jurídicos, como los métodos propios de las ciencias del espíritu o la moral, tiene como inevitable consecuencia el desformalizar la Constitución, la inseguridad jurídica y la "disolución de la norma en casuística". Para concluir, nos dice: "*El Estado de Derecho no es una comunidad de sentimientos y vivencias, sino una estructura institucional, o, para formularlo secamente, un sistema de artificios técnico-jurídicos para la garantía de la libertad legal*".⁵³²

La oportunidad de estas posiciones ha sido justificada ante el intento inadmisibles de disolver la objetividad del derecho y sus estructuras técnicas en un sistema abierto, retórico e irresponsable de simples juicios éticos o políticos, como lo dice nuevamente Forstthoff, "*la superación del positivismo de ningún modo puede implicar el abandono de la positividad del derecho*".⁵³³

Pero esta objeción no puede tener otro alcance y debe ser reducida a eso. Hoy día, en Europa, hablar de un sometimiento a la ley, no es ya posible desde el momento en que es claro que la interpretación de la ley más simple no es posible abordarla sin principios generales, y que este mismo precepto, variará de sentido, como únicamente los principios aclararán, conforme a las situaciones sociales no contempladas por el legislador. "*Esto significa que quien aplica el derecho no puede en todos los casos prescindir de valoraciones*".⁵³⁴ Esto es así, porque "*en el análisis de los principios aparece con claridad meridiana la relación entre el razonamiento moral y el razonamiento jurídico*".⁵³⁵

Son acertadas al respecto las palabras de Sala Sánchez cuando afirma: "*Hoy la superación del positivismo no puede sostenerse a costa de la seguridad jurídica si se tiene presente que la historia de las conquistas de la libertad se ha concretado, en gran parte, en el logro de ese valor*".⁵³⁶

No deja de sorprender como la ciencia jurídica sigue un movimiento pendular. Primero, desgarrándose por imponer el positivismo en el siglo pasado y todavía a

⁵³¹GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit., p. 47. Más adelante este mismo autor agrega: ". . . No se trata por eso de olvidar el valor de la ley positiva. . . sino reducir su papel a términos más modestos que los que las tesis metafísicas que están en la base del legalismo histórico pretendían. Simplemente se trata de recordar que el derecho excede necesariamente de la ley. . ."

⁵³² Citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob. cit. p.49.

⁵³³ Citado por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; ob.cit. p.51.

⁵³⁴ HOERSTER, Norbert; *En Defensa del Positivismo Jurídico*; Gedisa (Estudios Alemanes), Barcelona, 1992, p. 13.

⁵³⁵ DWORKIN, Ronald; *Los Derechos en Serio*; tr. Martha Guastavino; Planta-Agostini Editorial, Barcelona, 1993, p. 15.

⁵³⁶ SALA SÁNCHEZ, Pascual; *Seguridad Jurídica y contratación mercantil*; ob. cit., p. 31.

principios del presente que termina; luego, a mediados del siglo XX, impulsados por el Consejo de Estado Francés, por reducir su importancia, al privilegiar en forma por demás interesante los principios generales del derecho, llegando al extremo, por algunos teóricos, de pretender su aniquilamiento, y hoy día, a escasos días de finalizar el siglo, se busca el segundo renacimiento del positivismo, pero con un papel francamente más modesto del que otrora tenía, es decir, colocándolo en un sitio intermedio. No sería raro que a principios del siguiente siglo nuevamente viéramos un nuevo movimiento pendular del que desconocemos aún su tendencia.

Ahora bien, debe quedar lo suficientemente claro que este suceso hasta hoy únicamente ha operado en Europa, pues recuérdese que en México no hemos aún desarrollado del todo el sistema de los principios generales del derecho en la jurisprudencia; no han fortalecido aún las raíces plantadas para que tales principios sean de uso común en la práctica de nuestros tribunales administrativos y fiscales.

Sin embargo, podemos apostar que en nuestro país tomará carta de naturalización esta nueva tendencia en el uso de estos principios, pues los indicios que vislumbramos a través de las escasas tesis que los han utilizado para resolver determinados casos, no son meros actos reflejo, sino una verdadera corriente que viene a asentarse en definitiva. Por esta incipiente tendencia, mucho menos entonces podremos hablar en este momento de que nuestra jurisprudencia fiscal ha incurrido en un desdén a la ley, en un desprecio al positivismo por el desbordamiento en el uso de dichos principios. Es más, es posible que dadas las experiencias de aquellos países europeos, de las que podremos abreviar, no tengamos que pasar por el tortuoso camino que ellos han debido transcurrir, sino tener acceso directo a esta etapa de "sobriedad jurídica".

IX.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LOS TRIBUNALES DE LA NACIÓN EN MATERIA FISCAL

Si antes la doctrina y los tribunales se cuestionaban la posibilidad de que los principios generales del derecho pudieran ser considerados como fuentes del derecho administrativo-fiscal,⁵³⁷ ahora la duda gira en torno a saber en qué medida y cuáles son las funciones que tales principios juegan dentro de esta rama del derecho.

⁵³⁷ Esta tendencia parecía más acentuada todavía a mediados del presente siglo, cuando varios autores de renombre ni siquiera enumeraban a los principios generales del derecho como fuentes del derecho administrativo. Así podemos observar las obras de ZANOBINI (*Curso de Derecho Administrativo*; Tomo I; Buenos Aires, 1954, p. 82); MERKL (*Teoría General del Derecho Administrativo*; Civitas, Madrid, 1935, p. 132); MAYER (*Derecho Administrativo Alemán*; Buenos Aires, 1949, pp. 161-175); FLEINER (*Instituciones de Derecho Administrativo*; Barcelona, 1933, p. 69); BIELSA (*Derecho Administrativo*; Tomo I; Buenos Aires, 1947, p. 48). Entre los autores mexicanos: GABINO FRAGA (*Derecho Administrativo*; 30ª edición; Porrúa, México, 1991). Como se aprecia, aún en ediciones muy recientes de su obra, este último no los incluye dentro de la lista de las fuentes del derecho administrativo-fiscal. Ya propiamente dentro del ámbito tributario, ni JIMÉNEZ GONZÁLEZ (*Lecciones de Derecho Tributario*; 3ª edición; ECASA, México, 1991); ni ARRIJOJA VIZCAINO (*Derecho Fiscal*; 10ª edición; Themis, México, 1995); ni RODRÍGUEZ LOBATO (*Derecho Fiscal*; Harla, México, 1990); ni MARGAIN MANATOU (*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición; Porrúa, México, 1977); ni ERNESTO ZAVALA (*Finanzas Públicas Mexicanas*; 29ª edición; Porrúa, México, 1991); señalan a los principios generales del derecho como fuentes del derecho fiscal. Esto tal vez se debe a dos razones: primero, al hecho de que los principios generales del derecho han sido de muy escasa aplicación en los casos prácticos de los tribunales; y segunda, que posiblemente exista una confusión entre las fuentes de las obligaciones fiscales y las

Tomaremos como punto de partida el artículo 14 de la Constitución Federal en su cuarto párrafo que indica:

“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”.

Ahora, si bien es verdad que en un principio los tribunales habían dado una interpretación literal y restringida al precepto transcrito, en el sentido de que los principios generales del derecho sólo eran aplicables en la materia civil, poco a poco fueron dejando atrás esta postura.

Tenemos la impresión de que el texto del cuarto párrafo del artículo 14 constitucional ciertamente sólo invoca las cuestiones civiles, pero con todo, bien se advierte que el título primero de la propia Constitución denominado “De las garantías individuales”, tiene un alcance más amplio, seguramente porque el constituyente que lo sancionara, quiso que figurasen preceptos generales no sólo obligatorios en el campo civil, sino en todas las ramas del derecho.

Esto se confirma aún más, si analizamos que a principios del presente siglo apenas empezaban su desarrollo, materias tan nuevas como el derecho administrativo y el fiscal, y que sus postulados estaban íntegramente contenidos en el añejo derecho civil. Esto significa que el legislador, cuando se refirió a la materia civil, en realidad pretendía comprender a todo el conjunto de normas jurídicas no penales, cuyos principios básicos también ya había señalado en párrafos anteriores de este mismo artículo 14.

Por lo menos en materia fiscal, parece ser, pues no encontramos hacia atrás otro antecedente, que el primero fue el emitido en la resolución del 23 de junio de 1945 por el Tribunal Fiscal de la Federación, en el que señaló:

*“... Está facultado (el Tribunal Fiscal de la Federación) para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, así el artículo 14 constitucional, prescribe que en el caso de que la ley sea obscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tienen obligación de colmar la laguna fundado su sentencia en los principios generales del derecho”.*⁵³⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, estimó procedente el uso de los principios generales del derecho en materia fiscal hasta diez años después, cuando en el asunto “Unión de Crédito Agrícola de Matamoros”, dijo:

fuentes del derecho fiscal. Afortunadamente, aun cuando en forma muy escasa, el maestro Francisco de la Garza, sí los señala como fuentes del derecho financiero (*Derecho Financiero Mexicano*; 16ª edición; Porrúa, México, 1990, pp. 52-53).

⁵³⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis del Pleno, 1937-1948, p. 340.

*“...No es exacto que los principios generales del derecho no son aplicables en materia fiscal, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, consagra expresamente el principio de equidad en el pago de los impuestos, al declarar que los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; por otra parte, es importante observar que la doctrina no tiene, en ninguna rama del derecho, la finalidad de concretar injusticias, toda vez que el derecho pretende llegar a la mayor equidad”*⁵³⁹

Postura que ratificara en el caso “Cementos Veracruz” por el año de 1981, al expresar: *“El Tribunal Fiscal de la Federación está facultado para fallar los casos sometidos a su consideración aun cuando no estén previstos en forma concreta por la ley, debiendo hacer uso de los medios de interpretación que tenga a su alcance, bien sea histórica, lógica o sistemáticamente, o bien, tomando en consideración los principios generales del derecho, tal como lo establece el artículo 14 constitucional...”*⁵⁴⁰

Pero obsérvese bien que ya desde antes de la “autorización oficial” para hacer uso de estos principios en la materia fiscal, la Suprema Corte había recurrido a ellos en diversas ocasiones, algunas veces, confundiéndolos, como lo sigue haciendo en la actualidad, con los principios de la lógica jurídica, a los que ya nos referimos.⁵⁴¹

Parece que este pudor o recato para admitir el uso de los principios generales del derecho dentro de la materia fiscal, provenía en mucho de la influencia positivista, y más aun de la “teoría pura del derecho” profesada por Hans Kelsen y que tuviera una acogida apoteósica en nuestro derecho patrio y nuestras universidades hasta bien entrada la segunda mitad del presente siglo.

Así pues, los tribunales han utilizado los principios generales del derecho como meras fuentes subsidiarias ante la insuficiencia normativa, tal y como letrísticamente lo dice el artículo 14 constitucional. Por supuesto que esto no es criticable, lo que sí constituye motivo de crítica, es el que se nieguen a observar aplicaciones distintas de dichos principios dentro de la misma materia fiscal.

Pero como estas novedades, al igual que cualquier otra, suelen causar cierto prurito intelectual al principio, sentada la técnica de los principios como algo común en la práctica judicial y administrativa, se verá lo importante que resultan para la materia tributaria.

Lo que divisamos no sólo compete a la ampliación del espectro de la seguridad jurídica para los contribuyentes, que por sí sola justificaría todo el argumento, sino también al hecho de que las propias autoridades, haciendo un uso razonado y coherente de dichos

⁵³⁹ Quinta Época, Segunda Sala, Tomo CXXV, pág., 245.

⁵⁴⁰ Tomo 151-156, Sexta Parte, p. 198, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito.

⁵⁴¹ Creímos innecesario, por abundante, citar todas las tesis emitidas por la Suprema Corte en las que alude a los principios generales del derecho antes de 1955. De cualquier forma, el lector podrá constatar lo que afirmamos al ver nuestro estudio. Sin embargo, como prueba de lo que sostenemos, señalaremos que ya desde 1935 la Suprema Corte de Justicia había considerado necesario acudir a los principios generales del derecho ante las lagunas de los ordenamientos fiscales, en el caso “Antonio Azuara” del 7 de mayo de ese año, que aparece publicado en el Tomo XLIV, p. 2320, de la Segunda Sala, Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación.

principios pueden ser fundantes de sus resoluciones, permitiéndoles una mayor flexibilidad de actuación, sin que ello implique en lo absoluto infringir el principio de legalidad.

Permítasenos un ejemplo derivado de una tesis en la que se invoca como principio general del derecho aquella máxima que dice: *"el que puede lo más, puede lo menos"*:

"JUICIO FISCAL. FACULTADES DEL TRIBUNAL REVISOR PARA EXAMINAR SU IMPROCEDENCIA EN PRESENCIA DE AGRAVIOS INSUFICIENTES.- Basta que haya sido impugnada la decisión de no sobreseer para que el tribunal revisor pueda reconsiderar de oficio la improcedencia del juicio fiscal, aun cuando los agravios resulten deficientes. Lo anterior, con apoyo en el principio general del derecho que expresa que *"el que puede lo más, puede lo menos"*. Lo *"más"*, consiste en introducir de oficio una causa de improcedencia y expresar también de oficio todos los argumentos que la justifiquen; lo *"menos"*, es tomar en cuenta argumentos no propuestos por el recurrente, para hacer prevalecer la causa de improcedencia que fue aducida y aparece probada. Por lo tanto, apartarse del contenido literal de los agravios no significa suplirlos, sino ejercer la facultad de control que por disposición expresa del artículo 202, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, le ha sido confiada a los órganos jurisdiccionales que conocen del juicio de nulidad fiscal, el cual renace a plenitud con motivo de la inconformidad del recurrente".⁵⁴²

Si aún mantenemos criterios positivistas extremos, inmediatamente repararíamos que en este caso existe una violación al artículo 16 constitucional porque *"las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les está permitido"*. En apariencia en este supuesto, no hay disposición jurídica alguna que faculte al tribunal a reconsiderar oficiosamente la improcedencia, pero somos de la opinión de que la tesis realmente está fundada y motivada. Fundamentación y motivación derivada precisamente de un principio general del derecho.

Viene otro ejemplo más, nos referiremos a un asunto resuelto por el T.F.F.:

"... Por lo tanto, si la autoridad, al emitir la resolución impugnada, lo hizo apoyada en una prueba pericial técnica desahogada dentro de la fase oficiosa del procedimiento administrativo, y dicha prueba no se encuentra contemplada dentro de los numerales del acuerdo presidencial, con ello no puede aceptarse, ni lógicamente ni jurídicamente, que actuó en forma ilegal, al ir más allá de los requisitos exigidos por el acuerdo en cuestión, pues por el contrario, lo que pretendió obtener a través de este medio probatorio, fue un mejor conocimiento de las cuestiones técnicas que en materia de automóviles le permitieran llegar a una conclusión correcta, en cuanto a si los vehículos reúnen o no las condiciones y requisitos a que alude el acuerdo presidencial, garantizando así de mejor manera la seguridad jurídica de los interesados tutelada en la ley fundamental".⁵⁴³

Nuevamente nos encontramos en un caso donde, a pesar de no existir acuerdo expreso que facultara a la autoridad a desahogar una prueba pericial para determinar si el vehículo motivo de la controversia cumplía o no los requisitos exigidos por el Decreto

⁵⁴² La tesis aparece publicada en el Tomo X-Julio, pág. 377, de la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente a Tribunales Colegiados de Circuito.

⁵⁴³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año II, N° 22, octubre 1989, p. 37.

Presidencial para regularizar aquellos vehículos de procedencia extranjera, esto no significa que si la autoridad lo hace, infrinja el principio de que las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les ordena, pues antes de él, está el principio de seguridad jurídica, que es precisamente el que el tribunal privilegia en este asunto.

Sin duda, esta camisa de fuerza legalista obligó muchas veces a las propias autoridades y por supuesto a los tribunales, incluyendo al Tribunal Fiscal de la Federación, a conceder infinidad de juicios de nulidad o juicios de amparo. La autoridad única y exclusivamente "podía moverse al son que le tocara un precepto jurídico". Esto nos recuerda mucho un juego de niños llamado "los encantados" y que consiste en que quien ha sido "encantado" con esas palabras mágicas, al ser tocado por el "encantador", no puede ni debe moverse, pues pierde el juego, así haya quedado en una posición muy incómoda o embarazosa. Sólo otro ser divino de la misma categoría del encantador puede destruir el hechizo y darle vida y movimiento al niño, "desencantándolo".

Al derecho fiscal han querido arrinconarlo a esos peligrosos extremos, provocando que las autoridades fiscales promuevan reformas legislativas o reglamentarias para precisar con escrupulosidad religiosa sus facultades. Por supuesto que esto es correcto y plausible, pero simultáneamente se incurre en dos peligros más: crece la inseguridad jurídica, pero ahora desde la perspectiva de la gran cantidad de disposiciones fiscales, y por otro, de la concurrencia de facultades entre diversas autoridades.

Es decir, ahora para salvar el requisito de la incompetencia de autoridades, los reglamentos fiscales han otorgado a varios funcionarios las mismas funciones, de suerte que una orden de visita bien puede provenir de uno y otro lado. Lo único que queremos aquí evidenciar, es que esto no sucedería tan frecuentemente, si utilizáramos los principios generales del derecho como parte de la fundamentación de nuestras demandas y de las resoluciones de las autoridades. Es mejor y más conveniente para todos.

Es cierto que ello se debe en parte a los abusos que algunas autoridades realizan en detrimento de las garantías individuales. Ante tales atropellos, los tribunales reaccionan satisfactoriamente en muchos casos y en otros no tanto, como verdaderos protectores de los ciudadanos, ajustando sus criterios para declarar la nulidad de los actos o concediendo los amparos solicitados.

Ahora bien, nuestros tribunales, tanto del Poder Judicial como del Tribunal Fiscal de la Federación, han utilizado gran cantidad de principios generales del derecho para la solución de diversos asuntos en materia fiscal. Nosotros hemos encontrado, entre otros principios, los siguientes:

- 1.- Los particulares no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público.⁵⁴⁴
- 2.- La ley especial debe prevalecer sobre la general.⁵⁴⁵
- 3.- El principio de estricto derecho de las revisiones fiscales.⁵⁴⁶

⁵⁴⁴ Novena Época, Pleno, Tomo IV, agosto de 1996, Tesis XCVI/96, p. 85.

⁵⁴⁵ Novena Época, Tomo II, Tribunales Colegiados, noviembre de 1995, Tesis I.2ª.A. 6-A, p. 597. Existen muchos casos más que por razones de espacio no quisimos incluir.

⁵⁴⁶ Novena Época, Tribunales Colegiados, Tomo II, agosto de 1995, Tesis: I.3ª.A. J/1, p. 295.

- 4.- El derecho no está sujeto a prueba.⁵⁴⁷
- 5.- Lo accesorio sigue la suerte de lo principal.⁵⁴⁸
- 6.- La ley posterior deroga a la ley anterior.⁵⁴⁹
- 7.- El que puede lo más, puede lo menos.⁵⁵⁰
- 8.- Las resoluciones favorables no pueden revocarse sin juicio.⁵⁵¹
- 9.- Las leyes se crean para regir situaciones futuras.⁵⁵²
- 10.- El principio de autodeterminación del contribuyente.⁵⁵³
- 11.- Presunción *iuris tantum* de certeza de los dictámenes.⁵⁵⁴
- 12.- La buena fe se presume, la mala fe debe probarse.⁵⁵⁵
- 13.- No puede sancionarse a quien no ha incurrido en conducta culpable.⁵⁵⁶
- 14.- Las disposiciones legales que crean un impuesto sólo se aplican en el país que rigen.⁵⁵⁷
- 15.- Una ley sólo puede ser derogada por otra ley.⁵⁵⁸
- 16.- Nadie está obligado a lo imposible.⁵⁵⁹
- 17.- Sólo las afirmaciones son objeto de prueba.⁵⁶⁰
- 18.- La ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento.⁵⁶¹
- 19.- Entre dos leyes punitivas, se aplica la que establezca la sanción menor.⁵⁶²
- 20.- El Código Civil contiene los principios generales del derecho que rigen las diversas ramas del derecho.⁵⁶³
- 21.- El ejercicio de la autoridad debe regirse por la buena fe.⁵⁶⁴
- 22.- Corresponde a las partes dar los hechos y al juez aplicar el derecho.⁵⁶⁵
- 23.- Presunción de legitimidad de las resoluciones fiscales.⁵⁶⁶
- 24.- No hay pena sin ley.⁵⁶⁷

⁵⁴⁷ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XV-II, febrero, Tesis f. 1° T 38 K., p. 294.

⁵⁴⁸ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XII, agosto, p. 457.

⁵⁴⁹ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo X-septiembre, p. 349.

⁵⁵⁰ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo X-julio, p. 377.

⁵⁵¹ Séptima Época, Segunda Sala, Tomo 58, Tercera Parte, p. 52.

⁵⁵² Séptima Época, Segunda Sala, Tomo 36, Tercera Parte, p. 49.

⁵⁵³ Séptima Época, Segunda Sala, Tomo 29, Tercera Parte, p. 20.

⁵⁵⁴ Séptima Época, Tribunales Colegiados, Tomo 205-206, Sexta Parte, p. 183

⁵⁵⁵ Séptima Época, Tribunales Colegiados, Tomo 109-114, Sexta Parte, p. 98.

⁵⁵⁶ Séptima Época, Tribunales Colegiados, Tomo 55, Sexta Parte, p. 55.

⁵⁵⁷ Sexta Época, Segunda Sala, Tomo XCVIII, Tercera Parte, p. 29.

⁵⁵⁸ Sexta Época, Segunda Sala, Tomo IV, Tercera Parte, p. 175.

⁵⁵⁹ Quinta Época, Segunda Sala, Tomo CXXV, p. 245.

⁵⁶⁰ Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXXII, p. 4766.

⁵⁶¹ Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXIX, p. 5037.

⁵⁶² Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXIII, p. 160.

⁵⁶³ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo XV-II, febrero, Tesis VI. 1° 185 C, p. 563.

⁵⁶⁴ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo III, Segunda Parte-2, p. 646.

⁵⁶⁵ Séptima Época, Pleno, Tomo 163-168. Primera Parte, p. 75.

⁵⁶⁶ Revista del Tribunal Fiscal 1937-1948, p. 24.

25.- Principio de la jerarquía entre autoridades administrativas.⁵⁶⁸

26.- Los funcionarios fiscales están habilitados para interpretar las normas tributarias.⁵⁶⁹

27.- Los visitadores no pueden fungir como testigos.⁵⁷⁰

28.- Los recursos son irrenunciables.⁵⁷¹

29.- Si se introducen elementos nuevos en la litis, deben notificarse a las partes.⁵⁷²

30.- La competencia sólo puede derivar de la ley y no presumirse.⁵⁷³

31.- La fundamentación y motivación deben constar en el acto de autoridad y no en otro diverso.⁵⁷⁴

32.- Los elementos esenciales del impuesto deben estar consignados en ley.⁵⁷⁵

33.- Cuando no se puede transmitir la propiedad al fisco de mercancías embargadas, deberá pagarse en efectivo.⁵⁷⁶

34.- El juicio atrayente no es operante cuando hay violaciones del procedimiento.⁵⁷⁷

35.- Los terceros deben ser siempre citados a juicio.⁵⁷⁸

36.- Sólo el Poder Judicial de la Federación puede resolver las cuestiones de inconstitucionalidad.⁵⁷⁹

37.- Las autoridades fiscales están obligadas no sólo al cumplimiento de la ley, sino también de los principios generales del derecho.⁵⁸⁰

Por parecernos importante, señalaremos que Jorge del Busto Vargas señala otros principios generales del derecho aplicables a la materia tributaria. Así dice que entre ellos se encuentra el de que: "Nadie debe distinguir donde la ley no distingue"; también aquél que reza: "Nadie debe hacer u omitir por medios indirectos aquéllo que le está vedado hacer u omitir directamente". Aquél otro que expresa: "Cesando la razón de la ley (ratio legis o finalidad de la ley), cesa la ley; y por último, el que preceptúa: "Donde hay la misma razón, hay el mismo derecho".⁵⁸¹

⁵⁶⁷ Revista del Tribunal Fiscal 1937-1948, p. 106.

⁵⁶⁸ Revista del Tribunal Fiscal, 1937-1948, p. 329.

⁵⁶⁹ Revista del Tribunal Fiscal, 1937-1948, p. 379.

⁵⁷⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año III, Núms. 13 a 15, julio-diciembre 1980, p. 95.

⁵⁷¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año III, Núms. 13 a 15, julio-diciembre 1980, p. 171.

⁵⁷² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IV, Núms. 16 y 17, enero-mayo, 1981, p. 37.

⁵⁷³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IV, Núms. 16 y 17, enero-mayo, 1981, p. 129.

⁵⁷⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año VIII, N° 88, abril 1987, p. 804.

⁵⁷⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año II, N° 20, agosto 1989, p. 13.

⁵⁷⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año II, N° 22, octubre 1989, p. 12.

⁵⁷⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año IV, N° 42, junio 1991, p. 32.

⁵⁷⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año V, N° 49, enero 1992, p. 14.

⁵⁷⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año V, N° 50, febrero 1992, p. 10.

⁵⁸⁰ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo III, Segunda Parte-2, p. 646.

⁵⁸¹ DEL BUSTO VARGAS, Jorge; "Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. 11, diciembre 1986, pp. 62-65.

Es importante hacer notar que muchos de estos principios se refieren ciertamente a la materia procesal fiscal, otros, están ya recogidos en diversas disposiciones fiscales, otros más son principios lógicos, y otros, en fin, no son exclusivos del área tributaria, pero todos tienen en común, que han sido reiteradamente utilizados por los tribunales como fundamento en diversas situaciones para resolver casos determinados.

X.- LAS FUNCIONES DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL.

Antes de entrar en materia, creímos necesario dejar bien claro que los principios generales del derecho no sólo operan cuando la legislación expresamente les concede esta función, sino que también lo hacen, no obstante la propia legislación omite incluso invocarlos, como supletorios de las lagunas normativas.

En este sentido, aun cuando la legislación fiscal no se refiera expresamente a los principios generales del derecho para colmar las lagunas de la ley, como claramente puede observarse del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ya que la solución del problema lo deja a la ciencia y a la técnica de los intérpretes, *"el resultado deberá ser siempre el mismo, ya que no es admisible una ciencia jurídica que se desentienda de los principios fundamentales del derecho, ni una técnica jurisprudencial que no sea la aplicación de los conocimientos científico-jurídicos a la solución de los problemas de la sociedad humana"*.⁵⁸²

Gardella señala que cuando se trate de ramas donde no hay remisión legal a los principios generales, como en el derecho fiscal, aun ahí podría aceptarse esa fuente normativa supletoria, porque ella brota de la ontología misma del orden jurídico, *advirtiéndonos que, en estos casos, debe el jurista ser más parco*.⁵⁸³

Ahora bien, parte de la doctrina ha señalado que las funciones de los principios generales del derecho son: la de *servir de fundamento* de todo el ordenamiento jurídico; tienen además una *función interpretativa*, también una *función integradora*.

1) Los principios generales del derecho como fundamento del orden jurídico fiscal.

Son fundamento de todo el orden jurídico porque si tales principios para serlo, han tenido que inspirar la legislación,⁵⁸⁴ habrá en rigor que concluir que los principios generales del derecho no son una fuente más, que viene después de las otras y que está

⁵⁸² PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael; ob. cit., p. 641.

⁵⁸³ GARDELLA, Lorenzo; ob. cit., p. 136.

⁵⁸⁴ Nos dice Santos Acosta respecto a los principios generales del derecho: *"...su virtud fundamental estriba en dar pábulo a la creación de derecho por parte del legislador y del juez, señalando el horizonte dentro del cual ambas funciones pueden desplegarse en la producción jurídica..."* (SANTOS ACOSTA, Gilberto Armando; *Los principios generales del derecho y las lagunas de la Ley*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1960, p. 45.

colocada en tercer lugar, después de la Constitución y la ley, como suelen colocárseles, sino que es fuente que está también dentro de otras.⁵⁸⁵ "Los principios generales del derecho no son una fuente, diríamos autónoma y aparte, sino que están en toda fuente del derecho, y por tanto, no habrá propiamente una superioridad de la ley sobre ellos, pues el sentido de la ley tiene que ser conforme a los principios generales del derecho. . ."⁵⁸⁶

En ese sentido pues, los principios generales del derecho están fuera del problema de las fuentes del derecho, pero viéndolos desde otra perspectiva, son más que las otras, la verdadera fuente del derecho. Nos dice Legaz Lacambra que son más fuente de derecho que ninguna otra, por lo mismo que no lo son en el mismo sentido que las que lo son propiamente, pues son fuente en el sentido de "fundamento" y no fuente en sentido técnico-formal (las distintas formas técnico-positivas de la normatividad jurídica), ni fuente en sentido material (que aluden a las realidades sociológicas -los grupos sociales- en las que nace el derecho).⁵⁸⁷

En otro lado agrega que, sólo las fuentes que lo son en el sentido arquetípico de principio y fundamento, son los "lugares" de donde "brota" algo, como de las fuentes del derecho se dice en los manuales: "lugares de donde brota el agua". El derecho brota, mana de los principios generales, porque viene de ellos, está poseído por ellos. Pero evidentemente, estos principios no son tampoco lo radicalmente último. Llegamos así, -nos dice este autor-, al problema de la realidad del derecho. Los principios generales del derecho constituyen la capa más profunda de la dimensión normativa del derecho: pero la realidad última del derecho no es normatividad, finaliza diciendo.⁵⁸⁸

Vistos los citados principios a través de esta función "fundamentadora", se entendería que su jerarquía es equiparable a la ley, pues existen con independencia de su reconocimiento legal o jurisprudencial. Puede decirse que "viven al lado de las leyes escritas; existen grandes principios cuyo reconocimiento como reglas de derecho es indispensable para completar el cuadro jurídico en el cual debe desenvolverse la nación, y cuya violación acarrea las mismas consecuencias que la violación de la ley escrita".⁵⁸⁹

En efecto, si se trata de un principio de rango constitucional, así reconocido por la Suprema Corte de Justicia, no hay duda de que pueden dar pauta para que el poder

⁵⁸⁵ Moreyra nos dice que ". . . hay una jerarquía que se basa no en la subordinación formal de los niveles jurídicos, sino en el contenido real del derecho; jerarquía que consiste básicamente en lo que hemos llamado la contraposición del nivel axiológico del derecho, nivel en que están cristalizados los principios generales, que expresan las intuiciones fundamentales del instinto de justicia, y el nivel dispositivo en que se cumple el valor de la seguridad jurídica. En otras palabras. . . La realidad nunca dicta consecuencias inequívocas sino a través de un proceso estimativo que trasciende lo puramente fáctico, y que supone un conjunto de opciones valorativas, es decir, morales. En otras palabras, hay un elemento de identidad en el derecho, constituido por los principios generales. . ." (BELAUNDE MOREYRA, Antonio; ob. cit., pp. 32-33).

⁵⁸⁶ LALAGUNA DOMÍNGUEZ, Enrique; ob. cit., pp. 499-500.

⁵⁸⁷ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Filosofía del Derecho*; OB. CIT., P. 590.

⁵⁸⁸ LEGAZ LACAMBRA, Luis; *Los principios generales del derecho*; ob. cit., p. 57.

⁵⁸⁹ PIERRY ARRAU, Pedro; "El Control de la Discrecionalidad Administrativa" en *Revista Chilena de Derecho*; Núms. 2-3, vol. II; Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, mayo-diciembre, 1984, p. 483.

legislativo procure modificar cualquier precepto legislativo, y que además tiene una función informadora, directiva,⁵⁹⁰ supletoria y limitativa en determinados casos.

En este sentido nos parece adecuado el ejemplo que nos pone Padilla al transcribir parte de una resolución de la Suprema Corte argentina, en la que se utilizó como fundamento, no a la ley, sino a las razones éticas de la tributación: *“Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar.”*⁵⁹¹

Hay por cierto, principios generales de orden constitucional explícitos e implícitos, pero todos tienen las mismas funciones. De entre los primeros tenemos el de legalidad, el de seguridad jurídica, el de no retroactividad, el de previa audiencia, etcétera, que en realidad son garantías individuales que los particulares tienen frente a las autoridades. El hecho de que tengan la calidad de garantías individuales, no merma en absoluto su carácter de principios generales de todo el orden jurídico nacional. Al punto conviene acotar que al lado de estos principios aparecen las características o atributos que toda contribución debe tener, que son los requisitos previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, cuya naturaleza es diversa a la de los citados principios.

Esto que parece tan evidente ahora, no lo era todavía hace algunos años. Por ejemplo, en materia de audiencia previa, no fue sino hasta principios de la década de los años setenta, cuando la Suprema Corte se pronunció en jurisprudencia firme en el sentido de que las autoridades estaban obligadas a respetar el principio general del derecho contenido en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, a pesar de que las leyes o reglamentos ordinarios no previeran tal garantía. Esto significa que fue hasta entonces que la Suprema Corte decide darle obligatoriedad “formal”, mas no material, a dicho principio.

*“AUDIENCIA, GARANTÍA DE. OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.- La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Tal obligación constitucional se circunscribe a señalar el procedimiento aludido. . .”*⁵⁹²

Afortunadamente fue entonces cuando se reconoce explícitamente un principio general del derecho que antes de esa fecha aparecía en forma implícita. Pero en nuestra opinión, tales principios existen en la Constitución a pesar de que la Corte no los reconozca de inmediato. Esto sin lugar a dudas marca un hito en la interpretación constitucional, pues no solamente se trata de hacer obligatoria la jurisprudencia, sino que

⁵⁹⁰ Bobbio nos dice que la función directiva es propia de los principios constitucionales de tipo programático destinados a orientar la actividad del legislador y de los órganos inferiores de producción jurídica. (Citado por GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, ob. cit. p. 258).

⁵⁹¹ PADILLA, Miguel; *Lecciones sobre Derechos Humanos y Garantías*; 2ª edición, Abeledo-Perrot, tomo II, Buenos Aires, 1993, p. 181.

⁵⁹² Jurisprudencia número 9 del apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, pp. 29-30.

el criterio que subyace en la tesis es el de que, en cualquier caso similar al estudiado por la Corte, es decir, que ante la falta de legislación ordinaria que reglamente un precepto constitucional, este principio debe aplicarse sin que obste este impedimento.

Esta feliz conclusión se vio aplicada nuevamente cuando en el mes de octubre de 1997, la Suprema Corte determinó que se vulneraba la garantía individual consagrada en el tercer párrafo del artículo 21 constitucional cuando las autoridades federales o estatales omitieran regular la impugnación sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal por parte del Ministerio Público.⁵⁹³

Aquí, al igual que en la jurisprudencia anterior, el criterio utilizado por la Suprema Corte es esencialmente el mismo. Ante la regulación insuficiente de una garantía individual (entiéndase principio general del derecho contenido en un artículo constitucional), las autoridades violan tal derecho subjetivo.

La conclusión que obtenemos, y que no parece nada nuevo, es que en casos similares la Suprema Corte necesariamente tendrá que resolver en el sentido de reconocer la existencia de un principio general del derecho consagrado implícitamente en la Constitución Federal: *“Que toda persona tiene el derecho de que sus garantías individuales estén suficientemente reguladas y aseguradas”*.

En tales condiciones, llegado el caso puede invocarse como concepto de violación, no necesariamente la violación a un precepto constitucional concreto, sino al principio general del derecho de rango constitucional antes mencionado, el cual se manifiesta externamente a través de las jurisprudencias mencionadas.

Por otro lado, la Suprema Corte en jurisprudencia firme emitida durante el año de 1958, dejó sentado que los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos en todas las contribuciones, constituyen simultáneamente una garantía individual, a pesar de que se encuentran fuera del capítulo respectivo de la Constitución y además habilitó la instancia para que pudieran impugnarse las leyes fiscales que vulneraran esta garantía. Dice así dicha jurisprudencia:

“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el poder judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías

⁵⁹³La tesis a que aludimos aparece publicada a fojas 56 y 57 del tomo VI, diciembre de 1997, correspondiente a la novena época, y que lleva por título: ACCIÓN PENAL. LA GARANTÍA QUE TUTELA EL DERECHO DE IMPUGNAR LAS RESOLUCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO SOBRE EL NO EJERCICIO O DESISTIMIENTO DE AQUÉLLA, NO SE ENCUENTRA SUJETA A QUE SE ESTABLEZCA EN LEY LA VÍA JURISDICCIONAL DE IMPUGNACIÓN ORDINARIA, POR LO QUE MIENTRAS ÉSTA NO SE EXPIDA, EL JUICIO DE AMPARO ES PROCEDENTE EN FORMA INMEDIATA PARA RECLAMAR TALES RESOLUCIONES.

individuales, la lesión de este derecho, sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes y actos del poder legislativo.”⁵⁹⁴

De lo antes citado nos parece que puede sustraerse, pues aparece implícito, otro principio general del derecho constitucional: *“Cualquier derecho consagrado en la Constitución a favor de los particulares, se erige como garantía individual que debe ser protegida, a pesar de que no conste en el capítulo de garantías individuales”*.

Por otro lado, para la Suprema Corte de Justicia, la violación de una garantía individual no se presenta únicamente por actos positivos de las autoridades, sino también por actos negativos u omisiones.⁵⁹⁵ Si los derechos fundamentales logran su óptima aplicación cuando están suficientemente regulados en ley, no cabe la menor duda sobre el reproche constitucional que puede hacerse al poder legislativo por sus conductas omisivas, cuando con ello se restringe o hace nugatoria una garantía individual.

En efecto, al revisar el tema de la arbitrariedad de los poderes públicos en el capítulo anterior, dijimos que era una suerte de arbitrariedad en el poder legislativo la insuficiencia regulatoria en que se encuentran varios preceptos de rango constitucional. También afirmamos que en México no existía recurso alguno contra la arbitrariedad del poder legislativo por dejar de crear leyes. Es decir, por dejar de cumplir con su obligación.

Pues bien, en nuestra opinión, aun cuando no existe tal medio de defensa en forma expresa, esta conducta negativa del poder legislativo puede combatirse a través del juicio de amparo derivado de una interpretación sistemática de los artículos 1º y 103, fracción I, de la Constitución Federal. El primero de esos preceptos establece que todo individuo gozará de las garantías que otorga la Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece. Esto significa que ni siquiera la ley ordinaria puede restringir tales derechos, sino únicamente la propia Constitución. Por su parte el artículo 103, fracción I, indica que los tribunales de la federación resolverán toda controversia que se suscite por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales. Resulta de una claridad indiscutible que la falta de regulación de una garantía individual es una omisión que vulnera ese derecho al limitar su goce. Si las garantías individuales pueden restringirse exclusivamente en los casos en que la propia Constitución marca, obtendremos, por exclusión, que todas las autoridades, incluido el poder legislativo, están obligadas a proveer el pleno desarrollo de tales derechos subjetivos.

Para redondear esta postura, convendría despejar algunas posibles oposiciones. Primero, en la Constitución no existe precepto que prohíba al poder judicial federal recriminar al legislativo la falta de regulación de una garantía individual, y por lo mismo,

⁵⁹⁴Jurisprudencia N° 51 del apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, pp. 96-97.

⁵⁹⁵Jurisprudencias números 24 y 25 del Apéndice 1917-1985, Octava Parte, Jurisprudencia común al Pleno y Salas, pp. 46-47.

nada obsta para que aquél obligue a éste a hacerlo. Tampoco puede hablarse de que la aprobación de una ley es un acto sujeto a criterios de discrecionalidad, conveniencia u oportunidad en el poder legislativo, cuando lo que se procura directamente es la efectiva satisfacción de una garantía individual. La posibilidad de que el poder judicial federal ordene al legislativo la promulgación de una ley no implica una invasión de esferas competenciales, en términos del artículo 49 de la Constitución Federal, pues no será el poder judicial quien formule y apruebe la ley, sino el legislativo. Finalmente, la referida orden no podría indicar el sentido de la ley, sino únicamente el supervisar que se regule debidamente determinada garantía individual en aras de la seguridad jurídica. Llegados a este punto resulta indudable que es mejor tener una ley, que no tener nada.

El asunto que nos ocupa no parece crear tanto prurito en otras latitudes, en donde no sorprende considerar la posibilidad de impugnar esta arbitraria conducta negligente del poder legislativo. Por ejemplo, el artículo 3.1 de la Constitución alemana establece: “Los derechos fundamentales que se definen a continuación vinculan al poder legislativo, al poder ejecutivo y a los tribunales como derecho directamente aplicable”.

El artículo 9.3 de la Constitución española reza así: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. El artículo 53.1, a su vez nos señala: “Los derechos y libertades reconocidos en el capítulo II del presente Título vinculan a todos los poderes públicos”.

El artículo 25 de la Constitución griega dice: “Los derechos del hombre como individuo y como miembro de la sociedad quedan bajo la garantía del Estado, cuyos órganos están obligados sin excepción a garantizar el libre ejercicio de aquellos”.⁵⁹⁶

En todos estos casos claramente se hace alusión a que las garantías individuales son vinculantes al poder legislativo, y entendemos que no únicamente cuando éste formula leyes que contravienen el texto expreso de la Constitución, sino muy especialmente cuando la omisión impide el desenvolvimiento integral de una garantía individual por insuficiencia regulatoria.

Todo esto nos lleva a considerar que es obligación del poder legislativo hacer efectivos los derechos fundamentales, emitiendo leyes que regulen suficientemente los mismos y en caso de una omisión, ésta debiera combatirse a través de algún procedimiento como el juicio de amparo. De esta manera habremos reconocido la existencia y validez de otro principio general del derecho de rango constitucional que estaba implícito: “Que todas las autoridades están obligadas a allanar obstáculos y dispensar protección para hacer efectivas las garantías individuales, y que ante su omisión, ésta debiera ser impugnable”.

Ahora bien, los principios generales del derecho de rango constitucional también tienen una función orientadora, que es igualmente obligatoria. Esto se presenta en

⁵⁹⁶Las citas de las tres constituciones las obtuvimos del libro *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Editorial Ariel, 1ª edición, Barcelona, 1997.

aquellos casos en los que los principios generales del derecho no derivan de un ordenamiento jurídico. Nos explicamos mejor, se considera imposible que un principio general del derecho no se deduzca de ley existente, lo que es inexacto, pues en pocas, pero afortunadas tesis, los tribunales han aplicado principios generales sin que necesariamente sean producto de una deducción de una ley, sino derivados de un método jurídico *sui generis*.

Nos referiremos concretamente a dos casos. El primero emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, cuyo ponente nuevamente lo fue el maestro Genaro David Góngora Pimentel, y el que sucintamente versó sobre lo siguiente: Después de los sismos de 1985 en la Ciudad de México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el Acuerdo 5/85 por el cual se puntualizó la necesidad de aplicar, ya sea directa o supletoriamente, los Códigos de Procedimientos Civiles federal y local, haciéndose factible así promover los incidentes de reposición de autos, no regulados por la Ley de Amparo. El problema fue que no existía recurso alguno contra los acuerdos que durante el trámite de dichos incidentes emitían los jueces de Distrito. Ante un determinado caso, el tribunal en cita, aplicando principios generales del derecho, consideró que para controlar la legalidad de los actos de los jueces que impliquen una denegación de justicia trascendental, debía admitirse el recurso de queja interpuesto, a pesar de que no estaba contemplado expresamente en ninguna ley.⁵⁹⁷

⁵⁹⁷ Citamos en esta parte la tesis a que nos referimos porque es muy extensa y consideramos podría distraer demasiado la atención, pero además también la transcribimos íntegra por la calidad de los argumentos. Dice la tesis: "RECURSO DE QUEJA. ES PROCEDENTE EN CONTRA DE RESOLUCIONES DICTADAS DURANTE EL TRÁMITE DE INCIDENTES DE REPOSICIÓN DE AUTOS, AUN CUANDO NO HAYA SIDO ADMITIDA LA DEMANDA DE AMPARO, CON FUNDAMENTO EN PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO.- Para demostrar la procedencia del recurso de queja de que se trata, es necesario desentrañar lo que el legislador entendió por el término juicio para los efectos de la fracción VI, del artículo 95 de la Ley de Amparo. La interpretación del término en cuestión se enfoca dentro de las normas interrelacionadas reguladoras de los recursos en materia de amparo contra los actos de los jueces de Distrito, artículos 83 y 95, pues de otra suerte sería imposible penetrar en la naturaleza del término tanto si se extiende la interpretación al estudio de otras normas que regulan distintos institutos, cuando si se limita la atención a una sola disposición legal, puesto que una regla de interpretación jurídica que siempre debe tenerse en cuenta, es la de considerar dentro su contexto al precepto cuyo contenido se pretende desentrañar a fin de obtener una definición válida. Del examen de las normas que conforman el sistema jurídico en los recursos de amparo, se obtiene con toda claridad, que para los efectos de la fracción VI, del artículo 95 de la Ley de Amparo, el legislador quiso que se entendiera que el juicio se inicia una vez que se dicta el auto de admisión de la demanda; ya que de otra manera no tendría ningún objeto la procedencia del recurso de queja en contra de actos que admiten demandas notoriamente improcedentes, ni el recurso de revisión, en contra de actos que desechan demandas de amparo, pues estos supuestos se ubicarían perfectamente en la fracción VI, de la Ley de Amparo. Es decir, que de conformidad con las fracciones I y VI, del artículo 95, en relación con la fracción I, del artículo 83 de la Ley de Amparo, el juicio de amparo, no se inicia con la presentación de la demanda de amparo, sino una vez que se admite. Refuerza aún más la opinión anterior, el hecho de que otro de los requisitos para la procedencia del recurso de queja, establecido en la fracción VI, es precisamente, que el acuerdo sea de tal naturaleza que deje en estado de indefensión al formulante de la queja y que no sea reparable en la sentencia definitiva, pues es evidente que dictado un auto que desecha una demanda de amparo, una vez que queda firme, se excluye toda posibilidad de que se dicte una sentencia. En estas condiciones, visto así el planteamiento, la conclusión lógica sería la de determinar la improcedencia del recurso de queja en contra de acuerdos que dicen los jueces de distrito en incidentes de reposición de autos cuando aún no se haya admitido la demanda de amparo y se ponga fin a dichos incidentes, tomando en cuenta que tratándose de recursos existe el principio general de derecho consistente en que no puede haber recurso sin ley; es decir, que su procedencia debe limitarse a los casos específicos que se señalan en los ordenamientos jurídicos (artículo 82 de la Ley de Amparo) sin posibilidad de crear otros medios de defensa por analogía o mayoría de razón. Así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en la página mil cuatrocientos noventa y tres, de la Quinta Época, Tomo CXVI, del Semanario Judicial de la Federación, con el rubro: RECURSOS, MEDIOS DE DEFENSA INSTITUIDOS POR LA LEY. Empero, en el caso de mérito no se debe tomar en cuenta la voluntad del legislador ni el criterio rígido que en materia de recursos ha establecido el alto tribunal, sino considerar la procedencia del recurso de queja con base en los principios generales de derecho, en virtud de que una solución contraria se traduciría en una verdadera denegación de justicia por causas imputables a fenómenos naturales no previstos ni por el legislador ni por el Máximo Colegio al sentar su criterio. El argumento anterior se sostiene teniendo presente que si con fundamento en la Circular 5/85 emitida por el Secretario General de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que, haciéndose énfasis a las situaciones anormales y causas de fuerza mayor

La justicia material a la que aludíamos en páginas anteriores en pleno desarrollo. Nos parece totalmente acertado el criterio de este Tribunal Colegiado. Imaginemos por un momento qué hubiese sucedido de no haberse aplicado el criterio en cita. Dos situaciones se nos ocurren. Primero, que el particular tuviera que solucionar su problema por otros medios no jurídicos, y saben a lo que nos referimos. Segundo, el particular, a pesar de verse involucrado en un evento de fuerza mayor como lo fueron los terremotos, y haber solicitado la reposición de los autos del expediente, se encuentre imposibilitado para obtener el amparo solicitado por una situación no imputable a él en absoluto, y contemple con impotencia, cómo los tribunales se concretan a aplicar una ley absurdamente injusta.

El tribunal, de haber obrado en este segundo sentido, haciendo respetar escrupulosamente la ley, lavándose las manos, hubiese dicho sencillamente que no había recurso que oponer, y que por lo tanto, el asunto se sobreesía en el juicio, o cualquier situación similar. Sin embargo sería una "injusta situación". Sabemos que habrá quien reparé inmediatamente y diga *dura lex sed lex*. Incluso habría quien dijera: "¡ En qué términos galantes son puestas estas cosas!. Digamos de manera brutal que los principios generales del derecho son a menudo invocados para hacer triunfar las concepciones políticas del juez contra la voluntad del legislador".⁵⁹⁶ Indudablemente, no habría reproche legal alguno contra el citado tribunal, mas sí habría un reproche jurídico: el no haber observado exactamente los principios generales del derecho.

derivadas de los sismos que padeció el Distrito Federal, se puntualizó la necesidad de aplicar ya sea directa o supletoriamente, los Códigos de Procedimientos Civiles Federal y Local, así como los principios generales de derecho, haciéndose factible en esta virtud la promoción de los incidentes de reposición de autos, no regulados por la Ley de Amparo y por lo mismo proscritos en ese sistema procesal según también interpretación de la Suprema Corte de Justicia en materia de supletoriedad de leyes. Tal supletoriedad debe extenderse también para dar solución a todos los problemas que surjan durante la tramitación de los incidentes de reposición de autos, tomando en cuenta se reputa, que la institución de que se trata no se encuentra regulada en la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales. Ahora bien, visto que la solución no se encuentra en preceptos relativos a los Códigos de Procedimientos Civiles Local y Federal, se hace necesario acudir a los principios generales del derecho. ¿Qué ha entendido el Alto Tribunal por principios generales del derecho?. Para fijar el concepto de los principios generales del derecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido dos criterios. 1) En el primero, relacionado con el derecho positivo, declara que son los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las que se han expedido después de 1917, sino también las anteriores a la Constitución de 1917, (Quinta Época, Tomo XIII y XLIII, páginas 995 y 858, respectivamente). 2) En el segundo, que pudiéramos llamar de índole filosófico, establece que: son verdades jurídicas notorias, indiscutiblemente de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiere dado si hubiere estado presente o habría establecido si hubiere previsto el caso, siendo condición que no desarmónicas o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas deben llenar (Quinta Época, Tomo LV, página 2641). De acuerdo con los anteriores criterios, un principio general de derecho que podemos desprender de los preceptos que regulan los recursos en materia de amparo, es el de la revisión de las actuaciones judiciales por tribunales superiores, cuando sean de tal naturaleza que dejen sin defensa a algunas de las partes. La doble instancia permite a los justiciables la oportunidad de que en su beneficio se controle la legalidad de los actos de los jueces de distrito cuando dichos actos impliquen una denegación de justicia trascendental en la esfera jurídica del recurrente. En este orden de ideas, resulta palmario que si el legislador de amparo hubiese tenido presente que el territorio en que se asientan los poderes federales es de naturaleza sísmica y que esos fenómenos tienen como lamentables efectos, entre otros, la desaparición de una cantidad considerable de expedientes, hubiera regulado, con toda seguridad, la procedencia de los incidentes de reposición de autos, así como la procedencia de recursos en contra de los autos que durante su trámite emitan los jueces de Distrito. En tal virtud, debemos concluir que el acuerdo que niega la reposición de autos en un procedimiento en el que aún no se ha admitido la demanda de amparo, si es impugnabile con fundamento en el artículo 95, fracción VI, de la Ley de Amparo, ya que no sólo hay analogía de estos acuerdos con los que se emiten durante el trámite del juicio de amparo en atención a que son dictados por los jueces de distrito y que no admiten expresamente el recurso de revisión, sino mayoría de razón, en virtud de que no sólo causan un daño que deja sin defensa al quejoso, sino que extingue en absoluto el ejercicio de la acción constitucional".

Tesis aparecida en el Informe 1987, Parte III, página 127, Tribunales Colegiados de Circuito..

⁵⁹⁶ SOMERHAUSEN, citado por RAMÓN REAL, Alberto; ob. cit., p. 238.

Es decir, cuando mencionamos que sería una situación "injusta", no queremos elevamos hasta las nubes y sostener que desde allá el asunto parece injusto. Que la divinidad no lo perdonaría aunque los hombres lo toleren. No, estamos convencidos que una correcta y ponderada aplicación de los principios generales del derecho permite solucionar casos como estos, sin necesidad de retorcer ni forzar las leyes, como hemos visto en muchos casos. Aquí, los magistrados estudiaron a fondo la cuestión planteada y la resolvieron justa y legalmente, aplicando los principios generales del derecho. La justicia y la legalidad no tienen porque ser contrarias. El otro caso al que nos referíamos se contiene en una tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación y dice así:

*"MULTAS POR INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO. OPERA LA CADUCIDAD PARA SANCIONAR LAS INFRACCIONES A DICHA LEY EN EL PLAZO DE CINCO AÑOS.- No obstante que la Ley Federal del Trabajo no admite la supletoriedad del derecho común en los términos del artículo 17, se estima que para proteger los principios de seguridad jurídica y equidad, debe aplicarse aquél, determinando que sí opera la caducidad tratándose de multas impuestas por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por infracciones a la ley de la materia. Efectivamente, la multa administrativa, carácter que tienen las sanciones que impone la autoridad laboral, es un aprovechamiento en los términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación de 1967 y 3º del vigente, por lo que debe referirse por este ordenamiento, relacionándolo con los artículos 19 y 1135 del Código Civil para el Distrito Federal y 88 del Código Tributario Federal precitado y 67 del Código vigente, este último, sólo por lo que toca al plazo que debe aplicarse; y en cuanto al espíritu que inspiró al legislador para señalar el término de la caducidad, y además para proteger los principios jurídicos fundamentales, como son el de seguridad jurídica y el de equidad, debe concluirse que sí opera en el plazo de cinco años, resultando ésta, por lo tanto, la forma más equitativa de integrar la laguna de la ley laboral en cuanto a que no prevé específicamente la figura de la caducidad respecto de las sanciones de que se trata".*⁵⁹⁹

En este caso, el tribunal, sin derivar los principios generales del derecho de seguridad jurídica y equidad, de ningún precepto de la ley ordinaria, sino de orden constitucional, aunque no se diga, resuelve este asunto. Esto nos convence cada día más de que la técnica de los principios generales del derecho no puede ser aplicada en forma excepcional o subsidiaria a la materia fiscal, pues más que hacerse una invocación a principios generales de carácter isotérico, se propone el llamado a una justicia material, sin que conlleve ningún riesgo para la seguridad jurídica; antes bien, sería un sustento más para ésta.

El problema más importante que vemos, es que cuando se habla de principios generales del derecho, generalmente se piensa en algo abstracto, etéreo, sin substancia. En aras de una mayor seguridad jurídica, se ha dicho, que es mejor obtenerlos del derecho positivo y no del natural, pues ahí existe lo "indeterminado, lo discrecional, la salida que los tribunales dan sólo a ciertos privilegiados".⁶⁰⁰ No, absolutamente no. No se

⁵⁹⁹ RTFF, Tercera Época, año I, número 10, octubre de 1968. p. 36.

⁶⁰⁰ Swarzenberger sostiene que los principios, aunque se les trate como un cajón de sastre, son algo así como las mangas y el sombrero de un prestidigitador: "no se puede sacar de ellos más de lo que en ellos previamente se ha puesto". (CWARZENBERGER citado por BELAUNDE MOREYRA, Antonio; ob, cit, p. 39).

trata de proponer el regreso de un derecho natural al estilo de la escuela escolástica, de Santo Tomás de Aquino o San Agustín de Hipona.

Pero este infundado temor no sólo se debe a lo antes citado, sino que además, y muy especialmente, a la falta de argumentos enjundiosos que permitan razonar en forma por demás justa. Estamos seguros que para el Magistrado ponente y su proyectista en el caso que venimos comentando, hubiese sido cien veces más fácil e incluso más práctico, haber desechado por improcedente el recurso de queja interpuesto. Sin embargo, si todos nuestros jueces tuvieran esa oportunidad de entrar al fondo de los juicios que se someten a su consideración, sin "inventar una justicia para cada cual", sino aplicando los principios generales del derecho en materia fiscal, nuestros tribunales de justicia tendrían mayor credibilidad.

Sostenemos que no desde un enfoque formalista se puede garantizar la seguridad jurídica de los particulares, como antes se suponía, sino desde la perspectiva material del derecho. El factor de incertidumbre que produce el reconocimiento de los niveles axiológicos que debe tener el derecho positivo es mucho menor que el resultante de la adopción de criterios estrictamente lógicos-formalistas.

2) La función interpretativa de los principios generales del derecho en materia fiscal.

La segunda función de los principios, dijimos, era de tipo interpretativo, lo que significa que sirven como orientadores e informadores del ordenamiento permitiendo, a través de su interpretación, realizar una labor correctiva o extensiva de las normas. De esta función de los principios jurídicos generales, González Pérez,⁶⁰¹ extrae tres reglas fundamentales:

1.- Las indeterminaciones de las normas que surjan a raíz de las diferentes posibilidades que plantea la aplicación normativa han de resolverse de manera más acorde con el principio.

2.- Se impone la interpretación extensiva si la disposición se expresa en términos excesivamente restringidos y ha de ampliarse la letra de la ley hasta contemplar todos los supuestos que el principio exige; mientras que la interpretación será restrictiva si la disposición se expresa en términos excesivamente amplios y es necesario reducir el alcance de la letra del texto hasta que comprenda sólo los que sean coherentes con el principio.

Respecto a esto nos parece que es claro que en lo sucesivo el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación no puede ya seguir interpretándose en forma literal, sino estricta como expresamente se indica, en relación a los elementos esenciales del tributo, pues si bien puede asumirse que esto tiene un sentido directo con la seguridad jurídica que estamos proponiendo en esta tesis, no lo es menos que la misma no puede llevarnos,

⁶⁰¹ Citado por CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit., pp. 43-46.

en aras de esta supuesta certeza jurídica, a observarlo en forma letrista, sino a extenderlo al grado de comprender lo que el artículo en realidad quiso englobar.

Por ejemplo, la jurisprudencia 33/93 de la Segunda Sala de la Suprema Corte, derivada de una contradicción de tesis, en la que observando este criterio que hemos comentado y dejando atrás el anterior, señala:

*“SEGURO SOCIAL. LEY DEL. SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN. RÉGIMEN DE COTIZACIÓN DE TRABAJADORES NO SOCIOS. Si bien los artículos 116 y 179 de la Ley del Seguro Social establecen que las sociedades cooperativas de producción deben cubrir el cincuenta por ciento de las primas totales y el gobierno federal el otro cincuenta por ciento, sin especificar si aluden tanto a los socios como a trabajadores no socios, no por ello puede estimarse que tiene aplicación el principio general de derecho que dice “donde la ley no distingue tampoco cabe distinguir”, puesto que de la interpretación razonada de dichos artículos con el 12 de ese ordenamiento legal y los diversos artículos 11, 56 y 62, de la Ley de Sociedades Cooperativas, se evidencia que el régimen de cotización que corresponde a la sociedad cooperativa de producción, como agrupación clasista es bipartita, mientras que cuando entabla una relación de trabajo le corresponde contribuir, respecto de dichos trabajadores, en el sistema general tripartita”.*⁶⁰²

De haber aplicado un clásico criterio restringido para este caso, la conclusión inmediatamente salta a la vista: la cooperativa debería sólo contribuir en el régimen bipartita por sus trabajadores, pues la ley no excluye a estos, sino que, al guardar silencio sobre su régimen, debe entenderse que queda comprendido dentro de aquél. Sin embargo, esto no es así, pues existe el principio general en materia de aportaciones de seguridad social de que “los patrones deben pagar las cuotas de seguridad social por los trabajadores a su servicio”, y como en este caso la cooperativa tiene trabajadores a su servicio, no puede contribuir, respecto a éstos en el régimen bipartita, sino tripartita. De esta manera es como se hace extensiva la ley para comprender a sujetos no previstos inicialmente, pero que por aplicación de dicho principio general a través de una interpretación extensiva, puede lograrse.

Como se ve, la tesis es lo suficientemente coherente y saludable. En nuestra opinión no podría haberse dictado de otra manera, so pena de violentar una recta interpretación del artículo 5º y en especial, del principio general del derecho ya citado. La cooperativa tenía la calidad de patrón, y en consecuencia, estaba obligada, no siendo necesario que la ley expresamente dijera en un artículo especial que si las cooperativas tienen a su servicio trabajadores, deberían cubrir las cuotas en forma tripartita, sino que ello se deriva del principio general invocado en materia de aportaciones de seguridad social, al hacerlo extensivo a supuestos lógicamente comprendidos.

3.- Debe rechazarse toda interpretación que conduzca a una consecuencia que contradiga directa o indirectamente al principio.

⁶⁰² Octava Época, Segunda Sala, Tomo 72, diciembre 1993, Tesis 2ª/J. 33/93, p. 29.

El caso "Escamilla Treviño" resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa en 1973 puede ilustrar mejor lo que decimos:

"MERCANCIAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, POSESIÓN DE.- La interpretación del artículo 553 bis, fracción II, del Código Aduanero, en el sentido de que la infracción a que se refiere se configura por el hecho material de estar la mercancía en un lugar controlado por el acusado de cometer dicha infracción, aunque no haya mediado acto suyo de voluntad dolosa para configurar esa situación, excluyendo de la posesión totalmente, el elemento "animus", es una interpretación rigorista que haría inconstitucional la configuración de la infracción, pues es principio legal incontrovertible que no puede legalmente imponerse una pena (y la multa es una pena) a quien no ha incurrido en una conducta culpable. Y en conducta culpable no puede incurrirse sin el elemento dolo, cuando el bien tutelado es el pago de derechos de importación. La posesión incluye tanto el elemento "corpus", cuanto el elemento "animus", y pensar que el legislador habló de tenencia o posesión, que en el fondo viene a ser lo mismo, sin considerar que se integra con ambos elementos, es una interpretación incorrecta. La expresión "por cualquier causa", debe entenderse, para salvar la constitucionalidad del precepto, en el sentido de que la posesión dolosa es sancionable, ya sea a título de propietario, de detentador, de simple intermediario, etcétera. De lo contrario, al sancionar conductas no dolosas, se estaría aplicando una pena inusitada al afectado, se estarían violando los principios de equidad y proporcionalidad que en materia fiscal (y en general en materia de cobros por la vía económica coactiva) establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, no se podría decir que la sanción impuesta estuviese correctamente fundada en derecho, ni lógicamente motivada".⁶⁰³

El artículo 553 bis, fracción II del Código Aduanero de aquél entonces establecía una multa a quien "por cualquier causa" estuviera en posesión de mercancía de procedencia extranjera. Pues bien, en criterio del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, este precepto vulneraba el principio jurídico de que nadie puede ser sancionado si la conducta que realiza no es culpable, por lo que la interpretación que realizó la autoridad responsable contravenía este principio.

Otro ejemplo que nos parece muy ilustrativo para el tema, es el que nos propone Enterría al citar una sentencia del Tribunal Constitucional español contra un Decreto emitido por la Administración de Circulación (Lo que nosotros conocemos como la Policía de Tránsito). Ésta emitió una disposición reglamentaria en la que se permitía suplir la ausencia de pago de una multa con la suspensión del permiso de conducir. El Tribunal Constitucional Español dijo: ". . . no se estaba infraccionando la ley como tal, sino un principio general del derecho consistente en que las medidas de ejecución forzosa deben estar en línea directa de ejecución del acto, sin innovarlo ni sustituirlo, ya que no transforma el contenido del acto ni añade obligación nueva, especialmente si se imponen medidas limitadoras de los derechos personales, y ello, porque en ningún caso es jurídicamente admisible la desnaturalización de una figura con la inserción de otra de distinta naturaleza, lo que supondría admitir en la administración, poderes suficientes para adoptar medidas sobre las personas para cubrir sus deudas. . . La suspensión del permiso para conducir exige la concurrencia de peligro en el hecho imputado, lo que no sucede de

⁶⁰³ Séptima Época, Tribunales Colegiados, Tomo 55, Sexta Parte, p. 55.

*un mero impago de una multa. . .*⁶⁰⁴

Por otro lado, advertimos que las leyes tributarias señalan sujetos pasivos de obligaciones, sin tomar en cuenta su capacidad de goce o ejercicio, lo que nos orilla a pronunciarnos por un principio general del derecho fiscal que podemos enunciar como Principio de indisponibilidad de las normas subjetivas tributarias. Este principio consiste en la imposibilidad jurídica que tiene el sujeto pasivo principal para dejar de serlo frente al fisco. Es decir, no tienen valor alguno frente a la hacienda pública, los acuerdos o convenios que tengan por objeto desconocer la calidad de sujeto pasivo principal. Por este motivo, no es válida para el derecho fiscal, el acuerdo que celebran comprador y deudor en una operación, cuando este último asume la deuda que legalmente le corresponde al primero. Si tal acuerdo se incumple, es decir, si el comprador no paga los impuestos que le corresponde al vendedor, éste puede intentar una acción civil, mas nunca podrá oponer como excepción frente al fisco tal convenio. Este principio se desprende de lo dispuesto por el artículo 7° del C.F. del Estado y del principio de legalidad en materia tributaria, por virtud del cual sólo una ley puede señalar quién es el sujeto pasivo, lo que excluye la posibilidad de un convenio al respecto, a diferencia de lo que acontece en materia civil.

Debe distinguirse entre lo antes referido y la asunción de responsabilidad voluntaria por un tercero, es decir, de los avales. Aquí no se ha subrogado al deudor, sólo se ha manifestado al fisco la posibilidad de que ante el de incumplimiento por el deudor principal, el aval pagará íntegramente la deuda.

El artículo 1784 del Código Civil del Estado de Morelos establece un caso interesante a nuestro estudio. Dice tal precepto: "Los contratantes pagarán por mitad los gastos fiscales, de escrituración y registro, salvo convenio". Resulta una pena la deficiente técnica legislativa y el absoluto desconocimiento del principio que venimos analizando por parte del legislador morelense. Una disposición civil no puede por ningún modo indicar quiénes serán sujetos pasivos y quiénes no. Por ejemplo, la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles señala como único sujeto pasivo al adquirente. Esto no puede modificarse por el artículo civil transcrito. Por esa razón, el artículo debe interpretarse en el sentido de que este pacto tiene efectos exclusivamente civiles. Esta aparente controversia también podría resolverse en el sentido de privilegiar la ley especial que en este caso es la fiscal, que obliga a determinado sujeto al pago de un impuesto. Además, el C.F. del Estado es de promulgación más reciente (1996) que el Código Civil (1994).

Este principio viene recogido por el artículo 7° del Código Fiscal del Estado al decir que la obligación fiscal no se verá afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos, y asimismo también se le reconoce con mayor claridad en el artículo 221 de la actual Ley General de Hacienda del Estado de Morelos, al establecer que "toda estipulación relativa al pago del impuesto predial, que se oponga a lo dispuesto en este capítulo, se tendrá como inexistente jurídicamente, y por lo tanto, no producirá efecto legal alguno".

Existe también el principio general aplicable en la legislación mexicana sobre la indisponibilidad del monto de la contribución a pagar. Es decir, aquí no es posible negociar

⁶⁰⁴GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas⁴ edición, 1983, reimpresión 1987, Madrid, 1987, p. 202.

el monto del tributo a pagar como sucede en otros países a través del concordato. Así pues, este es otro principio general de derecho tributario.

Finalmente, debemos convenir en que todas las leyes que establecen tributos, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etcétera, contienen al inicio un capítulo sobre "disposiciones generales", que no son otra cosa que principios generales aplicables con exclusividad a esa ley, aun cuando en la misma se establezcan posteriormente excepciones a estos principios.

3) La función integradora de los principios en materia fiscal.

Es tal vez ésta la función práctica más importante que hasta hoy se ha dado a los principios generales del derecho. Ello se explica porque en tales términos está redactado el artículo 14 constitucional en su cuarto párrafo. Ahí se indica textualmente que los principios generales del derecho tienen una función "integradora" ante la insuficiencia normativa. Por eso se ha dicho que *"el recurso a los principios generales del derecho tiene como presupuesto normal la ausencia de una disposición aplicable al caso concreto, bien sea en forma directa o en forma indirecta a través de la interpretación; es decir el recurso a los principios se da por virtud de una laguna de la ley"*.⁶⁰⁵

El tema de las lagunas en el derecho, actualmente ha dado lugar a fuertes controversias; frente a quienes afirman su existencia,⁶⁰⁶ han surgido tratadistas que hablan del derecho como de un todo herméticamente pleno, tal es el caso de H. Kelsen, como ya vimos. *"Por laguna del derecho se ha entendido la circunstancia de que en un orden jurídico determinado no existe disposición aplicable a una cuestión jurídica"*.⁶⁰⁷

Pero el problema no es tan sencillo, también se ha entendido que existe una laguna cuando la solución que brinda la ley no es justa, así Zitelmann afirma que la expresión "lagunas auténticas del derecho" no significa que sea lógicamente imposible una solución por falta de una norma, sino tan sólo que la solución —lógicamente posible— afirmativa o negativa, es sentida como inconveniente o injusta por el juez encargado de resolver.⁶⁰⁸ Esto nos lleva a suponer que las lagunas del derecho o de la ley dependen,

⁶⁰⁵ AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., p. 101.

⁶⁰⁶ Incluso parte de la doctrina afirma que dentro de las lagunas, podría hablarse de las lagunas del derecho y lagunas de la ley. Para ello se parte de que el origen del derecho debe situarse en la libertad, según Cossio y Maynez, por lo que deberá concluirse que todo lo que no está prohibido está permitido, es decir, lo que ha sido arrebatao a la libertad por el supuesto de una norma jurídica, debe tener solución en el derecho y lo que no ha entrado en ningún supuesto será permitido. *"Será correcto, creemos, emplear la expresión lagunas de la libertad refiriéndonos al derecho, puesto que la libertad es el todo y el derecho es la parte; la libertad es la regla y el derecho la excepción"*. (RODRÍGUEZ SILVA, Jorge; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1960, p. 29).

⁶⁰⁷ TAMAYO Y SALMORAN, Rolando; "Lagunas del Derecho" en *Diccionario Jurídico Mexicano*; Tomo III; 5ª edición; Porrúa, UNAM, México, 1992, p. 1921.

⁶⁰⁸ Citado por AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., p. 101.

por lo menos en buena medida, de un criterio de estimación acerca de la justicia o injusticia de un precepto legal.⁶⁰⁹

En sólo unas cuantas líneas —nos refiere Azúa Reyes— hemos planteado un problema de enormes dimensiones: las lagunas de la ley no son algo objetivo, puesto que no basta con la ausencia de un precepto legal, sino que es algo subjetivo, y por lo tanto, sujeto a existir o no, dependiendo de la valoración que de un precepto, hagan dos o más individuos, de tal manera que una misma cosa puede ser y no ser al mismo tiempo. Por otro lado, —continúa este autor— si negamos esta postura, tendremos que admitir que la ley es apta para legitimar cualquier injusticia, lo que sería exactamente enfrentar a la ley con las finalidades que ella misma persigue, es decir, la ley contra la ley misma, la ley en su función lógica. Absurda tal justificación de la plenitud hermética.

Nos continúa diciendo Azúa Reyes, que el problema de las lagunas es un problema tanto lógico como axiológico, es decir, es la ausencia de una respuesta en la ley, ya sea en forma directa mediante un artículo, o indirecta mediante la interpretación de éste; o bien, la respuesta que resulta ser incongruente con las finalidades del sistema al cual pertenece el cuerpo jurídico que se observe. Aquí nos encontramos la respuesta que cae por su propio peso; la función estimativa del jurista no es una función que pueda quedar al arbitrio de sus personales convicciones, sino una función que necesariamente debe considerar los valores que se encuentran presentes en las disposiciones del sistema con el que trabaja.⁶¹⁰

Un típico caso en el que los principios generales del derecho en materia fiscal entraron realmente a suplir las insuficiencias de las leyes tributarias es el caso "Argollas Diamantadas, S.A. de C.V." en el que se dijo:

*"SOBRESEIMIENTO EN EL JUICIO DE NULIDAD POR DESISTIMIENTO DE LA DEMANDA, NO PRODUCE EFECTOS DE COSA JUZGADA.- El Código Fiscal de la Federación y el Federal de Procedimientos Civiles, supletorio de aquél, no contemplan los efectos que produce el desistimiento de la instancia, por lo que, para precisarlo, debe atenderse a los principios generales del derecho que emanan de otros cuerpos normativos (artículos 34, del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, y el 29 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco), y la doctrina, los cuales establecen que este tipo de desistimiento sólo importa la pérdida de los beneficios presentados que quien desiste hubiese adquirido en el procedimiento, de tal manera que el sobreseimiento decretado con base en el desistimiento no produce efectos de cosa juzgada, puesto que no decide acerca de la legalidad del acto cuya nulidad se impugna ni implica renuncia de la acción. Luego, es inexacto que ese sobreseimiento por desistimiento provoque la improcedencia de diverso juicio de nulidad que se promueva contra el mismo acto, en términos de la fracción III, del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación."*⁶¹¹

⁶⁰⁹ En una posición más radical, por ejemplo, Santos Costa niega la existencia de lagunas de la ley, por tratarse, dice él, "de un problema axiológico, político, que los tratadistas no han llegado a explicar desde un punto de vista científico, sino solamente dentro de un estricto campo de estimativa jurídica, queriendo que en determinados casos, según la muy subjetiva aspiración del individuo que las formule, la ley contenga tal o cual solución querida por el que la interpreta. . .". (SANTOS COSTA, Gilberto Armando; ob. cit., p. 56).

⁶¹⁰ AZÚA REYES, Sergio; ob. cit., pp. 101-102.

⁶¹¹ Octava Época, Tribunales Colegiados, Tomo IV, Segunda Parte-2, p. 775.

En este caso, en verdad existía una laguna jurídica, pues habiéndose presentado el desistimiento del actor a mitad de un juicio, y al iniciar otro diverso intentando la misma acción, la autoridad se excepcionó oponiendo la cosa juzgada. El Código Fiscal de la Federación es hasta hoy omiso respecto a los alcances y efectos que debe darse a la cosa juzgada, también lo es el Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual, conforme al artículo 197 del Código Fiscal, es supletorio del mismo, por lo que ante este vacío legislativo, bien hizo el Tercer Tribunal Colegiado con sede en Guadalajara, Jalisco, en resolverlo atendiendo a los principios generales previstos en otros códigos procesales.

Es claro que donde no existe laguna jurídica no podría aplicarse principio general alguno. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia en el caso "Antonio Azuara" resuelto el 7 de mayo de 1935 señaló:

"... para que puedan ser aplicados los artículos 14 constitucional y 338 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establecen que cuando no pueda decidirse una controversia judicial, ni por el texto, ni por el sentido natural o espíritu de la ley, se decidirá por los principios generales del derecho, es requisito esencial que exista una relación jurídica de causa, o sea, originadora de derecho, ya que es lógico que faltando ésta, no habría controversia por decidir, y ese nexo falta cuando no se demuestra que el Fisco hubiere contraído con una persona, determinada obligación, o sea, que por el hecho de haberle denunciado alguien una omisión, necesariamente hubiere quedado obligada la Hacienda Pública a determinada prestación, para que se pudiera, por la omisión de la fijación de la cuantía, determinarse ésta, atendiendo a principios de equidad. Distinto sería el caso si la ley respectiva otorgase la facultad a los particulares de denunciar las infracciones de los tributarios y fuese omisa en acordarles el derecho a ser retribuidos, o acordándolo, no fijase su cuantía; pero cuando la ley no da esa intervención a los particulares, ya que al constituir a ciertos funcionarios en auxiliares de la oficinas receptoras, para lograr la efectividad del pago del impuesto, significa su claro propósito de eliminar tal intervención, atenta la naturaleza del gravamen y las condiciones reservativas a que obligan las actividades sujetas al mismo; así es, que no existe omisión alguna de la ley que pueda dar lugar a aplicar, para la decisión de una controversia sobre un derecho inexistente, los principios generales del derecho, ya que no basta que la ley calle, para dar origen al derecho, sino que es indispensable que éste exista o lo cree, para dar lugar a la aplicación de las normas generales del derecho, con objeto de fijar la extensión de lo no reglamentado."⁶¹²

Sin embargo, esto es discutible aunque visto desde otro ángulo. El problema se enfoca respecto a los intereses no reconocidos por el derecho.

La enorme importancia de los principios generales del derecho en el derecho tributario, queda resumida en los siguientes conceptos de las conclusiones del fallo del Consejo de Estado de Francia, Sociedad de Conciertos de Conservatorios, 1951, que nos señala Pierry Arrau: "Al lado de las leyes escritas, existen grandes principios, cuyo reconocimiento como reglas de derecho, es indispensable para completar el cuadro jurídico en el cual debe desenvolverse la nación y cuya violación acarrea las mismas

⁶¹² Quinta Época, Segunda Sala, Tomo XLIV, p. 2320.

*consecuencias que la violación de la ley escrita, es decir, la anulación del acto que los haya desconocido”.*⁶¹³

4) Los principios como prerrogativas.

Habíamos dicho en líneas anteriores que los principios generales contenidos en la Constitución Federal tienen un carácter fundante, directivo, interpretativo e integrador de todo el ordenamiento jurídico, independientemente de que se encuentren fuera del capítulo de garantías individuales.

Ciertos principios cumplen, no ya la forma de compensar la desigualdad que trasunta la posición jurídica del particular en relación al Estado, sino que implican medios de protección tendientes a impedir las arbitrariedades de los poderes públicos que suelen lamentablemente matizar y caracterizar el obrar estatal, nos dice Cassagne.⁶¹⁴ Son de tal calidad todos los principios contenidos en los artículos relativos de las garantías constitucionales, que forman una técnica que configura una verdadera prerrogativa de los particulares frente a la administración fiscal.

Por otro lado, es verdad que en la mayoría de los Códigos Procesales Civiles del país existe la regla de que los agravios que se expongan deben expresar las leyes o principios generales del derecho que el recurrente estime han sido violados, o por inexacta aplicación o por falta de aplicación. Estamos convencidos de que este mismo postulado bien puede aplicarse a la materia fiscal, pues si ya dijimos que las autoridades no sólo están obligadas con la ley sino con todo el derecho, incluyendo así a los citados principios, no hay motivo alguno que impida reconocer en éstos una garantía más a favor de los particulares, cuando aquéllas no acatan estos principios. De esta manera podremos invocar como concepto de anulación o violación, no únicamente el desacato de la autoridad a lo prescrito por la ley, sino también la violación a un principio general del derecho.

Para ello, también ya habíamos advertido que no era necesario que el Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, estableciera expresamente esto, sino que siendo los principios generales del derecho parte del ordenamiento jurídico, se imponen a las autoridades como parte de la fundamentación de sus resoluciones y actos, en términos del artículo 16 constitucional. Y esta conclusión orilla a suponer que los principios generales del derecho deben operar justamente, tanto en la elaboración de la ley, como en su aplicación, o como lo dice De Castro: *“Han de ser tenidos en cuenta antes, en y después de la ley”.*⁶¹⁵

En la aprobación de un tributo, además de observar los principios de proporcionalidad, equidad y destino del gasto público, debe respetarse el *principio de razonabilidad*. En atención a éste se exige que los actos de las autoridades no sólo sean

⁶¹³ PIERRY ARRAU, Pedro; “El Control de la Discrecionalidad Administrativa”; en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. II, N 2-3, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Mayo-diciembre, 1984, p. 483.

⁶¹⁴ CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit., p. 47.

⁶¹⁵ DE CASTRO, Francisco, citado por LALAGUNA DOMÍNGUEZ, Enrique; ob. cit., p. 499.

conforme al derecho, sino que tengan como fundamento a la verdad y a la justicia.⁶¹⁶ Estamos seguros que ni siquiera esta palabra se encuentra en la Constitución; sin embargo, virtud a este principio, se exige del Congreso no apruebe impuestos absurdos.

Debemos convenir con García Belsunce en que, "*la legalidad es principio formal, la razonabilidad es principio substancial*".⁶¹⁷ Aquí no se viola la legalidad imperante en la Constitución, sino la razonabilidad.

En atención a este principio se pide que los actos de las autoridades legislativas y administrativas no sólo sean conforme al derecho, sino que tengan como fundamento a la verdad y a la justicia; que sean razonables.⁶¹⁸ La razonabilidad es una garantía que puede funcionar: a) Independiente como garantía innominada, y; b) Como complemento de otras garantías. Con lo primero, el tributo debería ser legal y justo.⁶¹⁹

El principio de razonabilidad se desarrolló inicialmente en E.U. por el cual se exige cierta razonable relación entre la ley y la moralidad, bienestar, etc., de la población. Es lo que se ha llamado la regla del equilibrio conveniente (*balance of convenience rule*) o de racionalidad.⁶²⁰

Para determinar si se da ese equilibrio, Linares sostiene que existen ciertas reglas: a) Es la comparación y equilibrio de la ventajas que lleva a la comunidad un acto estatal con las cargas que le causa; b) Es la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue; c) Es la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad. Para este autor, el principio puede entenderse como "*una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.*"⁶²¹

En esta tesitura, "*si ante la sola mora en el pago de las obligaciones tributarias, la norma jurídica impusiera como sanción la pena de prisión, a no dudarlo, por vulnerarse la regla del equilibrio conveniente entre el hecho antecedente y el consecuente, en atención a la valoración social que corresponde atribuirle a ellos, cuya igualdad, proporción o equilibrio axiológico-jurídico es una exigencia del principio de razonabilidad de las leyes, podría ser tachada de inconstitucional.*"⁶²²

⁶¹⁶ FERNÁNDEZ DEL VALLE y RINCÓN GALLARDO, Justo; "¿Se respeta constitucional y legalmente la garantía de razonabilidad en los actos y resoluciones de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial?" en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tomo V, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 252.

⁶¹⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.; *Garantías Constitucionales*; Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 99.

⁶¹⁸ FERNÁNDEZ DEL VALLE y RINCÓN GALLARDO, Justo; "Se respeta constitucional y legalmente la garantía de razonabilidad en los actos y resoluciones de los Poderes Legislativos, Ejecutivo y Judicial?" en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de Federación*; Tomo V; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 252.

⁶¹⁹ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.; *Garantías Constitucionales*; Depalma, Buenos Aires, 1984, pp. 99-100.

⁶²⁰ SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 281.

⁶²¹ Citado por SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 282.

⁶²² SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 282.

El principio en cuestión puede clasificarse en dos partes: el principio de razonabilidad en la ponderación y el de razonabilidad en la selección. Respecto al primero se entiende que el legislador no está impedido para contemplar en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable, y sobre lo segundo, las leyes impositivas deben guardar correspondencia con los principios filosóficos, políticos, morales, etc. vigentes en la sociedad.

Ante las arbitrarias leyes fiscales emitidas por el poder legislativo en nuestro país, conviene afirmar que *"el derecho fiscal no puede desentenderse de los fundamentos éticos esenciales, que son la razón de ser de su existencia; suena como una poesía a los oídos de los administradores que habría que repetir hasta que la hagan suya"*.⁶²³

Si bien en forma expresa la Suprema Corte no ha reconocido este principio, ni tampoco la doctrina nacional, excepción hecha de Carmona Tinoco, para quien sí es aplicable,⁶²⁴ consideramos que implícitamente la primera ya lo ha hecho, pues en una jurisprudencia reciente se dijo:

"MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.- De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) . . . ; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; . . . etc".⁶²⁵

En suma, tanto los principios generales del derecho, expresos como implícitos, de la Constitución, constituyen prerrogativas de seguridad para los particulares.

XI.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA.

Estamos convencidos que los principios generales del derecho, y entre ellos el de seguridad jurídica, cuando se integran en un cuerpo coherente, cuando se codifican, logran irradiar mayores volúmenes de certeza, pues es lo cierto que, a mayor precisión no sólo de las normas que serán aplicadas a un caso determinado, sino de los principios que las informan, mayor es la seguridad de quienes están sometidos a la tributación. En este sentido la codificación de los principios es sinónimo de seguridad jurídica. Así también lo entiende González García, pues para él *"es muy difícil, por no decir imposible, reducir nada a unidad, si no se parte de unos principios informadores; y esos principios, al operar*

⁶²³ SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 295.

⁶²⁴ CARMONA TINOCO, Jorge Ulises; *"La Interpretación Judicial Constitucional"*; 1ª edición, UNAM-Comisión Nacional de Derechos Humanos; México, 1996, p. 114.

⁶²⁵ Jurisprudencia 9/95 que aparece en la páginas 16 y 17 del Anexo al Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1995.

sobre el conjunto, tienen forzosamente que proporcionar una estructura ordenada e inteligible, es decir, un sistema. Ésta es la causa de que allí donde la racionalidad propia de la codificación se une al adecuado desarrollo de la técnica jurídica, el resultado haya sido óptimo; favoreciendo ese clima de unidad y de certeza en la aplicación del derecho, que es el fundamento de la seguridad jurídica".⁶²⁶

"Codificar importa, en esencia, —dice Fonrouge— crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas".⁶²⁷ Maffezzoni, citado por el propio Fonrouge, asegura que la idea de un código no se legitima con la simple finalidad de refundir en un texto único un conjunto más o menos numeroso de normas dispersas, sino sólo con el fin de acentuar la coherencia entre las normas particulares y los principios distributivos de la carga pública.⁶²⁸

Por otro lado, debe destacarse la importancia que la doctrina jurídica-tributaria tiene, no sólo para poner de relieve cuáles son los principios generales del derecho tributario, sino por pugnar para su incorporación en los códigos, ya que esto "permite armonizarlos sobre la base de principios comunes,"⁶²⁹ a más de que debe "considerarse al código como el heredero principal de toda la dogmática jurídica".⁶³⁰ De ahí que no sorprenda que en las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas precisamente en nuestro país en 1958, se recomendará "establecer códigos tributarios en cada uno de los países latinoamericanos, que fijen sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario. . ."⁶³¹

Las controversias tributarias imponían soluciones legislativas uniformes que acogieran normas generales, las que debían incorporarse a los códigos fiscales, pues "desde que la especialización de estos estudios demostraba la existencia de ciertos principios fundamentales que no admiten discusión, se planteaba así la conveniencia de encarar la codificación de tales principios".⁶³² Para esos propósitos, la teoría entiende que existen dos formas de codificación: la primera está dirigida a la coordinación interna de las normas que regulan cada impuesto en particular (caso de los textos refundidos españoles), y el segundo, y es el que tenemos en México con el C.F.F, es decir aquél que procede a una sistematización formal de los conceptos tributarios fundamentales, esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repetirse en cada figura tributaria

⁶²⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria", en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca, Sinaloa, 1993, p. 35.

⁶²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Realidad y Perspectivas de la Codificación Tributaria"; ob. cit., p. 30.

⁶²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos María; ob. cit., p. 30.

⁶²⁹ VALDÉS COSTA, Ramón; "Alternativas y Experiencias de la Codificación en Iberoamérica y España", en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca, Sinaloa, 1993, p. 17.

⁶³⁰ RAMALLO MASSANET, Juan; "Condicionamientos Constitucionales de la Codificación Tributaria", en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa-Universidad de Salamanca, Sinaloa, 1993, p. 63.

⁶³¹ OSVALDO CASAS, José; "Lecciones y Ensayos" en *Dossier de Derecho Tributario*; Núms. 64-65; Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires-Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 277.

⁶³² VALDÉS COSTA, Ramón, citado por AMAYA, Adolfo; "La Codificación Fiscal" en *Revista Trimestre Fiscal*; Año 5, N° 21; Indetec, Guadalajara, abril-junio 1984, p. 14.

concreta. Se dice entonces que la codificación opera en el área de los principios generales del derecho tributario.⁶³³

En realidad el tema puede ser abordado desde dos perspectivas, según nos comenta Valdés Costa: El primero, relativo a la vinculaciones del derecho tributario con el derecho constitucional; el segundo, a las vinculaciones con las demás ramas jurídicas.

Con respecto al primero, —nos dice Valdés Costa— es elemental que todas las ramas jurídicas estén jerárquicamente subordinadas al derecho constitucional. Por lo tanto, la regulación de los principios en los respectivos códigos, no constituye otra cosa que la especificación o reglamentación legal de los preceptos constitucionales. Pero “no tanto por la inclusión de los mencionados principios, que ya están en la propia Constitución, cuanto para hacer virtuales el conjunto de principios subyacentes e implícitos que están en el propia norma constitucional”.⁶³⁴ Más adelante asegura que, en relación al segundo asunto, parece indudable que el derecho tributario contemporáneo ha llegado a estructurar institutos y principios propios que inspiran la legislación particular de los distintos tributos, persiguiendo finalidades económicas y sociales típicas.⁶³⁵

Con independencia de las formas concretas que la codificación tributaria pueda adoptar, existen unos pocos criterios sobre los que la mejor doctrina, está de acuerdo, llegada la hora, de hacer recomendaciones sobre el contenido deseable de un código tributario, siempre que de dicho cuerpo legal se espere una acción prolongada en el tiempo. Esta tarea, —según Eusebio González— se verá sin duda facilitada si al codificar se cuenta “con unos pocos principios rectores que orienten su labor. Algunos de estos principios estarán constitucionalizados: legalidad, igualdad, capacidad contributiva, seguridad jurídica, protección a la familia, respeto a la propiedad privada, no indefensión, etcétera. Otros son directamente derivables de los anteriores: respeto a los derechos adquiridos, progresividad, no confiscatoriedad, libre empresa, distribución de la renta, jerarquía normativa, motivación de los actos, etcétera. No pocos proceden de usos y máximas avalados por su dilatada vigencia y amplia acogida en el foro: principios sobre la carga de la prueba, buena fe, conservación de los actos, preeminencia del contenido sobre las palabras, etcétera. Pero algunas veces —sigue diciendo González García— se encontrarán principios, ambos con respaldo constitucional, que puedan dar lugar a construcciones contradictorias. Tal es el caso de los principios de protección a la familia y progresividad, y libre empresa, distribución de la renta y legalidad, etcétera; en todos estos casos, la neutralidad es imposible, y el concepto de tributo del que se parta, como instrumento jurídico fundamental en manos del Estado contemporáneo, será fiel reflejo de la propia concepción que se tenga del Estado y de su papel en la economía nacional”.⁶³⁶

La enumeración de los principios fundamentales de derecho tributario no es rígida ni unánimemente compartida. Para Valdés Costa, por ejemplo, estos principios son cuatro: igualdad de las partes, legalidad, jurisdiccionalidad e igualdad de los contribuyentes ante

⁶³³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; *El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria*; ob. cit., p. 41.

⁶³⁴ RAMALLO MASSANET, Juan; ob. cit. p. 60

⁶³⁵ VALDÉS COSTA, Ramón; “La Codificación Tributaria en América Latina” en *Revista Trimestre Fiscal*; Año 5, N° 21; Indetec, Guadalajara, abril-junio 1984, pp. 62-63.

⁶³⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria”; ob. cit., pp. 39-40.

las cargas públicas.⁶³⁷ Nosotros adicionaríamos el principio de seguridad jurídica, no sólo porque sea el tema de investigación, sino por su importancia en el derecho impositivo, pues si ya dijimos que se trata de un derecho de extracción, lógico es suponer la resistencia fundada que oponen los particulares a la contribución, lo que se atempera justamente con la presencia del principio de seguridad jurídica, pues si *“las normas fiscales atribuyen a los ciudadanos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos”*⁶³⁸ y es en el Código en el que son regulados una y otra con la pretensión de lograr una sistematización formal de los instrumentos para la imposición, la exigencia de certeza y seguridad jurídica se presenta de modo insoslayable.

Nosotros creemos que el Código Fiscal de la Federación recoge adecuadamente los principios jurídicos fundamentales que consagra la Constitución, desarrollándolos o especificándolos. En esta labor se han aplicado las conquistas logradas por la doctrina tributaria nacional e internacional, eliminando así prejuicios imperantes anteriores que sometían indebidamente la solución de los problemas tributarios de otras ramas jurídicas. Puede decirse que este cuerpo normativo ha logrado una respuesta esencialmente jurídica y armónica alrededor de los principios generales que informan el derecho tributario. Todo el articulado del citado código no es más que una enumeración de principios generales, y hablar de principios generales para la solución de casos, es referirse a seguridad jurídica. La codificación de tales principios, sin duda, es una de las mejores garantías de los derechos del ciudadano.

XII.- PROTECCIÓN SUSTANTIVA Y PROCESAL DE LOS PRINCIPIOS.

Nos dice Cassagne: *“Al ser parte del ordenamiento jurídico los principios generales del derecho, integran el llamado bloque de legalidad que funda y orienta pero, sobre todo, limita y vincula, el obrar de la administración pública. Se sigue de ello que la falta de conformidad del acto con dicho ordenamiento, genera un defecto o vicio en el objeto del acto administrativo o reglamento, que provoca su nulidad absoluta. Esta conclusión se asienta en la circunstancia de que los principios generales del derecho, por ser causa o fundamento de las normas positivas y por el hecho de constituir el reflejo de una ley natural superior asentada en la moral, integran el orden público administrativo que debe resguardar la administración. . . De esa entidad sería, por ejemplo, la transgresión al principio general del debido proceso adjetivo en que incurra la administración exigiendo, como condición para otorgar una autorización administrativa, la renuncia a cualquier acción promovida o que se promueva en el futuro contra el Estado. Ahora bien, si la administración conculca los principios generales del derecho, y si estos forman parte del ordenamiento jurídico, esa conducta no puede quedar al margen de la protección jurisdiccional, porque de ser así esto, implicaría una real denegación de justicia. En el ámbito del proceso contencioso-administrativo nacional, si bien no hay texto que en forma expresa contemple la protección procesal de los particulares afectados por actos administrativos o reglamentos violatorios de algún principio general del derecho, existe el antecedente que obra en el proyecto del código procesal administrativo. (En la Ley de*

⁶³⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; ob. cit., pp. 65-75.

⁶³⁸ RAMALLO MASSANET, Juan; ob. cit., p. 62.

Amparo, la amplitud de la legitimación procesal que cubre "derecho y garantías", permite sostener que también reciben en ese proceso protección jurisprudencial, los principios generales del derecho, aun cuando ellos no estuvieren enumerados positivamente en el texto constitucional, habida cuenta que el preámbulo consagra el afianzamiento de la justicia como uno de los fines del Estado). . . De otra parte, ¿cómo interpretar las disposiciones de aquellos códigos provinciales en lo contencioso-administrativo que prescriben que sólo se puede demandar cuando se trata de la lesión de un derecho administrativo establecido en favor del actor por una ley, reglamento u otro precepto de naturaleza administrativa?. Es sabido que por encima de cualquier argumentación derivada del derecho local, tiene primacía la constitucional nacional, como también que ésta prescribe entre los fines del Estado consagrados en el preámbulo, el de afianzar la justicia y que reconoce los derechos no enumerados, anteriores al Estado, que conserva el pueblo, y los que surgen de la forma republicana de gobierno; por ese motivo, no puede declararse la incompetencia de jurisdicción en base a que el fundamento de derecho de la pretensión procesal sea sólo un principio general del derecho. De lo contrario, se abre la posibilidad de articular el remedio federal extraordinario previsto en el artículo 14 de la Ley 48 para acudir a la Corte Suprema de Justicia de la Nación a fin de restablecer la supremacía constitucional".⁶³⁹

XIII.- LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Queremos terminar este capítulo señalando que los denominados Derechos Humanos, si bien pueden estar positivados en la Constitución o en otro ordenamiento de menor rango, lo cierto es que constituyen un elemento más que se suma a la ley y a los principios generales del derecho para cerrar lo que denominaremos el "Triángulo de la Seguridad Jurídica".

Creo que pueden señalarse tres tipos de posturas en la relación entre los citados principios y los derechos humanos:

1.- La primera, que considera que éstos, los derechos humanos, se nutren de los principios generales del derecho. En ese sentido Peces Barba señala que *"los principios generales del derecho son fuente de los derechos fundamentales, y que lo son casi siempre como supletorios de las carencias de fuentes en este campo, como son la Constitución y las leyes ordinarias"*,⁶⁴⁰ lo que significa que los principios que existen en el derecho positivo sirven para aceptar a los derechos humanos justamente cuando faltan normas expresas.

2.- La segunda, que sin desechar la anterior postura, señala que son los derechos humanos, una de las fuentes de los principios generales del derecho, es decir a la inversa de la primera teoría. Así lo dice Bidart Campos: *"La filosofía y la ideología de los derechos*

⁶³⁹ CASSAGNE, Juan Carlos; ob. cit., pp. 94-99.

⁶⁴⁰ PECES BARBA, Gregorio; *Derechos Fundamentales*; 3ª edición; Latina Universitaria, Madrid, 1980, p. 154.

humanos son una fuente de los principios generales, si por fuente entendemos que aquéllas hacen ingresar a los principios generales el de que hay que respetar, promover y dar efectividad a los derechos humanos. Por supuesto no se trata de erigir a cada uno de los derechos humanos en un principio general, porque éste engloba y abarca algo prioritario, cual es lo ya señalado: que es un principio general del derecho, en todo Estado democrático, la existencia de los derechos humanos y que en consecuencia, deben ser reconocidos, tutelados y promovidos". Más adelante este mismo autor nos dice que "podría pensarse en un desglose que llevará a hablar de "principios generales" del derecho, y "meros principios" del derecho, que en algunos casos serían algo así como subprincipios dentro de los principios generales. ¿Podría entonces imaginarse que el principio general de dignidad de la persona deriva a los meros principios de *in dubio pro reo*, *in dubio pro operario*, etc.. Pero que la defensa del plexo de los derechos humanos hace parte de los principios generales del derecho, parece configurar un enunciado válido y de necesaria aceptación".⁶⁴¹

Esta postura también la adopta García de Enterría para quien "los derechos fundamentales constituyen indudablemente, principios generales del ordenamiento positivado solemnemente en la Constitución, y, por tanto, de eficacia no discutible. . . En consecuencia, por una parte, constituyen verdaderos límites a los poderes administrativos, tanto normativos como discrecionales, límites evidentemente infranqueables, tanto por su carácter genérico de principios generales dominantes del ordenamiento como por su específico rango constitucional".⁶⁴²

3.- La tercera y última es propia. Sostenemos que los derechos humanos no son esencialmente fuente de los principios generales del derecho, sin que ello signifique que puedan serlo, ni éstos son fuente de aquéllos, sin que tampoco implique renunciar a que puedan tener tal función. Los derechos humanos utilizan como medio para su aplicación a los principios generales del derecho algunas veces, y otras, son en realidad principios generales del derecho, reconocidos o no en los ordenamientos jurídicos, pero cuya vigencia es innegable. En este sentido se confunden, o mejor dicho, se funden en un solo concepto el principio general del derecho y los derechos humanos.

Ejemplo de lo anterior puede ser precisamente el principio de seguridad jurídica. Al tiempo que es un principio general del derecho, constituye una exigencia axiológica como derecho humano. Es un derecho humano positivado en la Constitución y que por eso adquiere el rango de principio general del derecho del más alto nivel. La seguridad jurídica es en esencia, un derecho humano que encarnó en un principio general del derecho. Todo derecho humano necesariamente es un principio general del derecho, aunque no todo principio general de derecho sea un derecho humano.

Por supuesto, debe aclararse que hay una distancia entre la existencia de tales derechos y su eficacia procesal. Es decir, no por el hecho de que los tribunales se nieguen a aceptar la presencia de un derecho humano, ello significa su inexistencia. Ésta compete reconocerla o no a los organismos de derechos humanos oficiales. Por eso, cuando nos

⁶⁴¹ BIDART CAMPOS, Germán J.; *Teoría General de los Derechos Humanos*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1993, p. 52

⁶⁴² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; "La significación de las Libertades Públicas para el Derecho Administrativo" en *Anuario de Derecho Humanos*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho-Instituto de Derechos Humanos, Madrid, enero 1982, p. 121.

referíamos al "Triángulo de la Seguridad Jurídica", quisimos decir que uno de los vértices está constituido por la ley (el más importante), el otro por los principios generales del derecho y el último, por los derechos humanos. Si la primera, con sus naturales deficiencias y carencias no logra otorgar certeza a las relaciones entre el fisco y el particular, existen los otros dos, que sin lugar a dudas constituyen los mejores instrumentos para una justicia fiscal verdadera. Cuando estos últimos sean una realidad, habremos de alcanzar la "auténtica seguridad jurídica".

De todo cuanto hemos revisado en este capítulo, creo que podemos objetivizar a los principios generales del derecho construyendo, no una pirámide al estilo Kelseniano, sino un edificio, en donde tales principios constituyen las estructuras fundamentales de todo el "andamiaje jurídico".

XIV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.

1.- La expresión "principios generales del derecho" no fue conocida en el derecho romano, aunque existieron con el nombre de *regula iuris*. En la Edad Media estas se bifurcan entre el derecho canónico y el derecho del poder político. La Época Moderna los coloca en un sitial subsidiario a la ley.

2.- En la historia jurídica nacional los principios generales del derecho no pueden ligarse a ningún sistema jurídico como el antiguo derecho español o romano.

3.- En diversas leyes y códigos nacionales se alude a los principios generales del derecho como fuentes subsidiarias.

4.- Resulta difícil definir a los principios generales del derecho por su género próximo y su diferencia específica, por lo que se han adoptado diferentes significados y clasificaciones.

5.- Dentro de la escuela naturalista clásica del derecho, los principios generales del derecho forman un vago e impreciso mundo de conceptos, dentro del cual cabe todo y nada en concreto.

6.- Para la escuela positivista clásica, los principios generales del derecho son una inducción lógica de las normas jurídicas.

7.- La escuela ecléctica obtiene los citados principios generales del derecho, partiendo de una sustentación positivista pero atemperando la ley, en aquellos casos en que ésta es insuficiente, o bien en donde existen márgenes de discrecionalidad que llenar, sin que pugne con el contenido de la ley.

8.- Ninguna de las definiciones propuestas por los teóricos es satisfactoria. Por eso en una aproximación a la definición de los principios generales del derecho propusimos la nuestra.

9.- Los principios generales del derecho no deben confundirse con los principios lógicos, con las normas jurídicas, con la analogía, con la costumbre ni con las soluciones jurisprudenciales.

10.- Los principios generales del derecho son importantes porque la ley no puede prever todas las situaciones posibles de la vida social. El derecho no se agota en la ley, sino que contiene elementos materiales que sólo los principios pueden descubrir.

11.- El derecho se adapta a la movilidad social a través de los principios generales del derecho. Las leyes prevén invocaciones que autorizan a los jueces a introducir cierta estimativa personal en los casos, lo que puede hacerse sólo a través de los principios generales del derecho.

12.- Vistos desde la óptica de los principios generales del derecho, los diversos sistemas jurídicos son muy parecidos.

13.- Los principios generales del derecho son mayormente importantes en materia fiscal por tres razones: a) Porque en el derecho fiscal es muy difícil la codificación. b) Porque es difícil verter justicia fiscal si sólo nos atuviéramos a la legalidad formal. c) Porque los principios permiten consolidar al derecho fiscal como autónomo.

14.- Es frecuente la invocación de los principios generales del derecho en algunos países europeos. En México no, por las siguientes razones: a) La escasa disposición de los tribunales a los enunciados y construcciones demasiado doctrinales. b) La dificultad de entender la aplicación del derecho en forma diferente a la que hemos venido utilizando. c) La escasa experiencia en su manejo.

15.- En algunos países europeos acostumbrados a los principios generales del derecho, incurrieron en un uso excesivo y ahora la doctrina hace un llamado a la "sobriedad jurídica". En México es posible que no tengamos que pasar por esa etapa.

16.- Es hasta 1945 cuando el Tribunal Fiscal de la Federación señala que en materia fiscal son aplicables los principios generales del derecho. La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo hace posteriormente. A partir de esa fecha se han utilizado gran cantidad de principios generales del derecho.

17.- Los principios generales del derecho son fundamento del orden jurídico fiscal. Sólo los principios generales del derecho de rango constitucional tienen una función informadora, directiva y supletoria.

18.- Los principios generales del derecho fiscal tienen también una función interpretativa e integradora.

19.- Los principios generales del derecho son también prerrogativas para los particulares, y por ende, los hace aptos para fungir como elementos necesarios para la seguridad jurídica.

20.- Los principios generales del derecho de rango constitucional pueden funcionar como prerrogativas, bien que estén señalados en forma expresa o implícita en la Constitución.

21.- El proceso de codificación tributaria no es más que la sistematización de los principios generales del derecho fiscal. En nuestro país tiene esa característica. Ha dado un servicio invaluable a la seguridad jurídica, en virtud de que permite una aplicación uniforme y coherente de las disposiciones administrativas y sustantivas en el ámbito impositivo.

22.- La protección procesal y sustantiva de los principios generales del ordenamiento tributario se logra debido a que estos forman parte del propio sistema jurídico, de suerte que cualquier alteración o vulneración que estos reciban, se entiende inferida al propio sistema normativo.

23.- Los principios generales del derecho fiscal pueden funcionar como derechos humanos, se convierten en el medio de hacer efectivos éstos. Por esa razón podemos afirmar que la seguridad jurídica (en todas las manifestaciones que hemos visto en el capítulo primero y que veremos en el capítulo tercero), encarna tanto un principio general del derecho tributario, como un derecho humano que inexorablemente debe ser tutelado por vía administrativa, judicial, o bien, como instancia ante las Comisiones de Derechos Humanos.

XV.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

ANEXO N° 1

BOBINA DE CREDITO DE LOS SERVICIOS DEMOCRATICOS EN LA INFORMACION DEL 1978	
PAIS	% DE CREDITABILIDAD CIUDADANA EN LOS JUECES
Japón	68%
Francia	58%
Costa Rica	39%
República Dominicana	33%
Chile	27%
Colombia	26%
El Salvador	25%
México	22%
Bolivia	21%
Brasil	21%
Ecuador	16%
Guatemala	15%

Los resultados derivan del estudio realizado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. En dicho registro se incluyeron 19 países de todo el mundo. En el informe se dijo: *"El impacto social y económico del delito y de la violación de los derechos humanos fundamentales; el atraso judicial; la existencia de leyes oscuras y de procedimientos lentos; la corrupción y la parcialidad de algunos jueces; y el creciente número de menores infractores. . .causan la decepción de los ciudadanos, desde el río Grande hasta la Patagonia."* Esta decepción, agrega el estudio *"llena de preocupación a los ciudadanos y genera, en las autoridades judiciales, una sensación de impotencia a la recién descubierta magnitud del problema. Los Estados intentan enfrentar el problema, pero sus recursos han sido dramáticamente reducidos por el gran esfuerzo dedicado a la solución de los problemas sociales, el impacto de la corrupción y el enfrentamiento al reto planteado por el movimiento globalizante de la economía. Ante tal situación, los Estados buscan y aceptan ofertas de agencias de cooperación internacional, o presentan solicitudes ante los bancos de desarrollo. Tales organismos internacionales también han sido sorprendidos por el fenómeno. A pesar de que incluyen en sus agendas la reforma judicial, aunque siguen una estrategia bien intencionada en la que se destaca la promoción del Estado de Derecho, dada su falta de experiencia en este tipo de cooperación, se hacen evidentes sus limitaciones tácticas y operativas."*

CAPÍTULO TERCERO

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.

SUMARIO.- I.- LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN. II.- PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO FISCAL. III.- CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL. IV.- RELACIÓN ENTRE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. V.- LA LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU SIGNIFICADO FRENTE A LA TEORÍA DE LA SEPARACIÓN DE PODERES. VI.- ¿CRISIS DE LA LEGALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO? VII.- LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO FUENTES DE SEGURIDAD JURÍDICA. VIII.- LA FACULTAD TRIBUTARIA Y SU REPERCUSIÓN EN LA SEGURIDAD JURÍDICA. IX.- LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA. X.- LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA. XI.- LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS. XII.- INFLUENCIA DE LA INFORMÁTICA EN LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA. XIII.- LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS COMO CAUSA DE SEGURIDAD JURÍDICA. XIV.- LAS EXIGENCIAS DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. XV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO. XVI.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

I.- LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN.

Hemos querido abordar el estudio de la seguridad en materia tributaria, señalando primero las estrechas relaciones que guarda con la Constitución, pues ésta *"es el palladium de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes"*.⁶⁴³

El maestro Vizcaino nos dice: *"Uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad. . . que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos"*.⁶⁴⁴

Eusebio González lo dice en insuperables palabras: *"La influencia de la Constitución. . . es, si cabe, todavía más estrecha respecto al derecho tributario, porque esta rama del derecho público no sólo encuentra en la Constitución la distribución y coordinación de las competencias tributarias entre los distintos poderes, sino también la regulación básica de los principios generales (igualdad, legalidad y seguridad jurídica) y*

⁶⁴³GABRIELLI, Adolfo; Citado por DÍAZ, Vicente Oscar; *"La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios"*; Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 3-4.

⁶⁴⁴ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; "Principios Constitucionales en Materia Fiscal" en *Juridica*; Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Tomo I, N° 13, 1981, p. 229

*específicos (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), que presiden las funciones tributarias del Estado, tanto en su esfera normativa, como en la aplicativa.*⁶⁴⁵

A esta enumeración nosotros podríamos adicionar que, también la Constitución señala el marco de referencia sobre el cual ha de guiarse la tributación, especialmente en los artículos 25, 26, 28 y 39 y que también formula principios implícitos a los que nos referimos en el capítulo segundo.

En efecto, los profundos y muy incisivos pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria de los tribunales constitucionales de varios países, han logrado destacar la relevante influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional en el desarrollo y fundamentación racional del derecho tributario, al grado de que ya podemos hablar de un verdadero *“Derecho Constitucional Tributario.”*⁶⁴⁶, que entre otras funciones, cuida de todas las expresiones del poder político, y *“una de las más importantes expresiones es el llamado poder tributario.”*⁶⁴⁷ Esta influencia es aún más fuerte en aquellas Constituciones como la nuestra, en donde *“lo escueto de las disposiciones fiscales contenidas en la Constitución llevó a la necesidad de configurar un marco legal complementario mediante abundantes tesis y jurisprudencias, para lograr superar las ambigüedades.”*⁶⁴⁸

Además, conviene desde ahora desentrañar cuáles son el contenido y exigencias de la Constitución Fiscal Mexicana. Contenido en el que vendrá a integrarse los conceptos e institutos de ese derecho, tales como los de poder o función fiscal o financiera, hacienda pública, autonomía financiera, presupuesto, ingreso y gasto público, deuda pública, contribución, etcétera; conceptos que, como lo dice Sánchez Serrano, es necesario que adquieran el contenido y significado *normativos* propios de todo concepto jurídico para lo que precisan ser encuadrados con el sistema de «decisiones políticas fundamentales» que dio lugar a nuestra Carta Fundamental. La clarificación de tales conceptos y, especialmente, la fijación del significado *vigente* de las correspondientes expresiones — nos sigue diciendo Sánchez Serrano— adquiere relevancia constitucional, en la medida en que sin dicha clarificación es imposible precisar el alcance y sentido de aquellas normas constitucionales, o de sus interpretaciones jurisdiccionales, en las que esas expresiones se utilicen.⁶⁴⁹

Y esa necesaria clarificación no sólo funciona para los conceptos de rango constitucional, sino que también es menester precisar que sólo de esa manera puede distinguirse con mayor precisión entre la legalidad y constitucionalidad, entre infracción de la ley y violación de la Constitución, entre mandato, prohibición y habilitación legal y

⁶⁴⁵GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; Prólogo a la obra *“Principios Tributarios Constitucionales”*; Tribunal Fiscal de la Federación.- Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, México, 1992, p. 1

⁶⁴⁶En ese sentido puede observarse las muy recientes obras sobre el tema de Rodolfo Spisso, en Argentina, Sánchez Serrano en España y de Hugo Carrasco Iriarte, en México.

⁶⁴⁷ATALIBA, Gerardo; “Derecho Constitucional Tributario” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. 11, diciembre de 12986, p. 28.

⁶⁴⁸ORTÍZ MAYAGOITIA, Guillermo; citado por AMBRIZ, Agustín; “En los últimos tres años, la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucionales 30 disposiciones fiscales de Hacienda” en *Revista Proceso*; México, 18 de enero de 1998, p. 37.

⁶⁴⁹SÁNCHEZ SERRANO, Luis; *Tratado de Derecho Financiero Constitucional*, Tomo 1, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 1997, p. 101.

mandato, prohibición o habilitación constitucional. Lo anterior, nos comenta Sánchez Serrano, es un error desde tres ángulos: el metodológico, el sistemático y el práctico.

En relación a lo primero, porque si de lo que se trata es de estudiar los aspectos constitucionales del ordenamiento jurídico-fiscal, los rasgos o matices del método a seguir deberían ser los propios del derecho constitucional tributario y no los del derecho tributario ordinario. Reconduciendo lo anterior a nuestro tema de investigación, tendremos que aceptar que es necesario analizar el concepto de seguridad jurídica dentro del marco constitucional, en principio. También sostiene, el autor citado, que desde el punto de vista sistemático, existiría una confusión, pues es indudable que la materia constitucional guarda una jerarquía y prioridad entre áreas de la misma materia, por lo que debe distinguirse con claridad lo básico y fundamental de lo contingente o accesorio, como puede ser la legislación ordinaria. Finalmente, desde el punto de vista práctico, debe dejarse de lado, el interpretar las normas constitucionales tributarias con los mismos métodos que los utilizados para interpretar las leyes ordinarias. Asimismo, debe también despejarse la idea de que en la Constitución debe hallarse forzosamente todo el ordenamiento jurídico-fiscal. Lo único que allí podemos encontrar serán los "límites de los poderes tributarios", así como las "grandes líneas de la organización financiera y tributaria".⁶⁵⁰

Pero esta parquedad y solemnidad en la configuración del marco tributario constitucional, en realidad, como lo afirma Orozco Henríquez, "no tiene otro objetivo que tratar de proporcionar una mayor dignidad que sirva para garantizarle una amplia efectividad en su aceptación por los destinatarios".⁶⁵¹

Para algunos tratadistas como Alberdi, el derecho constitucional tributario simplemente significa "la primacía que en el orden constitucional tiene el tributo, como máxima expresión de que el poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro público es el resumen de todos los poderes. Para otros como Hensel, el derecho constitucional tributario se ocupa menos del poder tributario, en sí mismo considerado, que de sus limitaciones, al objeto de construir un sistema tributario coherente en todas sus partes. No faltando, en esta última línea de pensamiento, quienes afirman que la propia democracia representativa tiene su origen (consentimiento de los impuestos por los súbditos) en postulados procedentes del derecho constitucional tributario".⁶⁵²

Por otra parte, es evidente que la influencia del tributo en el tejido social (público y privado) ha ido también en aumento. Circunstancia que de un lado, ha propiciado una mayor vinculación de los principios tributarios al orden constitucional. Es indudable la fortaleza e importancia social y psicológica que ha ido adquiriendo el tributo en nuestro país, bien por las políticas de "terrorismo fiscal" iniciadas por la Secretaría de Hacienda, como por el aumento en la cuota que ha de pagarse y el número de nuevos contribuyentes, o mejor dicho, la participación de contribuyentes "latentes"; al tiempo que, de otro lado, ha ampliado el ámbito de la materia protegida, inicialmente circunscrita al

⁶⁵⁰ *Idem*, pp. 158-160

⁶⁵¹ OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús; *El Derecho Constitucional Consuetudinario*; 1ª edición 1983, 1ª reimpresión 1993, UNAM, México, 1993, p. 27.

⁶⁵² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; Prólogo a la obra *Principios...* ob. cit., p. 3.

tributo, hasta abarcar todo tipo de prestaciones patrimoniales obligatorias o impuestas. Es un hecho que si anteriormente la Suprema Corte titubeaba en considerar como aplicables a los derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, los principios inherentes exclusivamente a los impuestos, hoy día eso es una controversia ya resuelta, como lo hizo notar recientemente en jurisprudencia firme, en la que sostuvo medularmente que las cuotas del seguro social eran contribuciones y que al convertirse el Instituto Mexicano del Seguro Social en organismo fiscal autónomo *"encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público"*.⁶⁵³

El equilibrio de la situación descrita, propenso a romperse en favor de quien realmente ejercita el poder tributario (gobierno), depende, en primer lugar, de que no se rompa, de hecho, la bipolaridad ejecutivo-legislativo. Es decir, el gobierno debe mantener todas sus facultades decisorias en orden a la aplicación de las leyes, pero no debe menoscabar la competencia tributaria normativa que el principio de reserva de ley atribuye en exclusiva al poder legislativo, como ya vimos en el capítulo primero.

En segundo término, es necesario comenzar a limitar ciertos excesos que desde hace unos años se vienen produciendo, con ocasión de la generalizada utilización del impuesto como *"arma poderosa empleada por los gobiernos, no solamente con fines fiscales, sino también económicos (protección de la industria local), sociales (restricciones a gastos o consumos suntuarios) y aún políticos"*.⁶⁵⁴ No es que tratemos de poner en duda que el impuesto puede ser utilizado también como instrumento de política económica. Lo que nos preocupa es, primero, que esa utilización sea desmedida, generalizada y para cualquier ocasión, olvidando por comodidad o falta de imaginación, que el impuesto es un instrumento de la política económica, pero no el único y ni siquiera el más importante en razón de causa a efecto.

Además, conviene recordar que la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, es la cobertura del gasto público en base a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, tal y como lo marca el artículo 31, fracción IV de la Constitución, y no la estabilidad económica, ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones. El impuesto puede además contribuir a lograr esos objetivos, pero ni son su finalidad esencial, ni son los que justifican el especial tratamiento que el tributo merece dentro del orden constitucional. Para ese efecto, habría que acotar, en forma escrupulosa y precisa, el campo de juego del tributo dentro de la política económica, pues se corre el peligro de que tan cruciales y fundamentales cuestiones se dejen al puro juego o decisionismo político, como si no existiesen límites jurídicos. Labor que corresponde, en principio, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la que habría que sumarse la decisiva aportación que la doctrina se sirva efectuar. De tolerarse una indiscriminada infiltración de esta tendencia, podría correrse el riesgo de convertir al

⁶⁵³ Jurisprudencia 18/95, Pleno, que aparece a fojas 25 y 26 del Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1995.

⁶⁵⁴ PADILLA, Miguel; *Lecciones sobre Derechos Humanos y garantías*; 2ª edición, Vol. II, Abeledo-Perrot; Buenos Aires, 1993, p. 164.

artículo 131 constitucional en el caballo de Troya mediante el cual todo el andamiaje tributario de legalidad y seguridad jurídica podría derrumbarse.

Esta pérdida de orientación en la política tributaria tenía su raíz de ser, según el maestro Reyes Vera, en el hecho de que *"la Constitución es omisa en cuanto a precisar la facultad del poder ejecutivo o del poder legislativo federal, para fijar la política económica financiera o fiscal, a la cual deben contribuir económicamente los mexicanos; esa omisión es la que ha generado la distorsión que presenta la realidad financiera y fiscal en México, tanto de corrupción, como de evasión en el cumplimiento de las obligaciones económicas financieras y fiscales. Esa omisión permite que el sistema fiscal mexicano sea un sistema incompleto, improvisado, empírico y al servicio de la clase social que explota al pueblo mexicano. Las contribuciones económicas de los mexicanos deben tener una finalidad de utilidad económica dentro del gasto público, siendo deseable que se precise constitucionalmente el concepto de gasto público, con el objeto de que el pueblo mexicano conozca el destino de sus contribuciones económicas y pueda exigir la satisfacción jerárquica de los objetivos del gasto público."*⁶⁵⁵

Sin embargo, creemos que el problema, aún cuando sigue vigente, ya no podría encontrarse en la ausencia de un precepto constitucional que fije la política económica a seguir, pues el artículo 25 constitucional ya la prevé. El problema ahora ha de encontrarse en esa discrecionalidad que aún se deja en los funcionarios para definir el gasto público, sin observar que éste debe procurar el bienestar del pueblo mexicano, como lo indica el artículo 39 constitucional.

Ahora bien, nos parece que esta expresión no guarda relación con el principio del beneficio que introdujera la teoría americana a principios del siglo XX. Para sostener esta diferenciación, permítasenos transcribir lo que al respecto señala Charles M. Allan: *"El principio del beneficio para la selección de las alícuotas y bases por las que ha de exigirse la tributación ofrece dos atractivos principales. El primero es que muchas personas le consideran correcto. Se atiende inmejorablemente a la equidad, puede argumentarse si los beneficiarios del gasto públicos pagan por estas ventajas, a través de los impuestos, en proporción al beneficio que obtienen. Esto implica extender al sector público los principios que se aplican en el sector privado: el Estado es similar a una empresa privada que vendiera diversos bienes sociales y meritorios. La segunda ventaja del principio del beneficio es que determina simultáneamente el nivel de tributación y el nivel de gasto público requeridos. Como sucede en el sector privado, vendrán determinados en forma simultánea los precios que la gente está dispuesta a pagar y las cantidades que está dispuesta a adquirir. Así, el problema de cuál deba ser la magnitud del sector público, de cuál sea su óptimo operacional, así como el de las proporciones de las distintas funciones del Estado, vendrían resueltos al mismo tiempo que el problema de quién debe pagarlos"*⁶⁵⁶

Y no compartimos esta postura porque estamos convencidos de que la Constitución mexicana no contempla un principio pragmático en la implantación de las

⁶⁵⁵REYES VERA, Ramón; "La teoría de la contribución mexicana" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Año IV, Núm. 10; Toluca; Mayo-Agosto, 1980; p. 87.

⁶⁵⁶ALLAN, Charles M.; *La teoría de la tributación*; (tr. Miguel Parcdes), Alianza Editorial, Madrid, 1974, p. 111.

contribuciones. La Constitución no tiene precepto que invite a suponer que la obligación económica de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, se derive de una simple relación aportación económica-beneficio recibido. Desde la perspectiva constitucional, el Estado mexicano no es un Estado liberal-burgués, sino un Estado de beneficio social, y por eso, el principio del beneficio no tiene cabida en la Constitución Federal, que únicamente se acepta en aquellos estados de carácter liberal, como en los Estados Unidos.

En efecto, nos dice el maestro Noriega Cantú, las condiciones históricas de nuestro país hicieron posible, y aun necesario, favorecer el desarrollo de la función del Estado, en su sentido que no es capitalista ni socialista, sino que es un Estado que pretende corregir los defectos y limitaciones del sistema liberal.⁶⁵⁷

Por otro lado, Eusebio González García nos advierte: *“La misión fundamental del derecho constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre el tributo y Constitución, (cfr. Artículo 16 Declaración de Derechos del Hombre) contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario”*.⁶⁵⁸

Asimismo, esta importancia del impuesto exige lo que se ha calificado como “exigencia de su masificación”, esto es, *“la necesidad ineludible de que adopte formas de aplicación lo más generalizadas posibles y de rendimiento máximo, obligando a un perfilamiento preciso en los órganos que intervienen en la determinación, en la exigencia y en el control de los impuestos ; ellos constituye un tema de rango constitucional”*.⁶⁵⁹

Ha sido la doctrina alemana, española y muy especialmente la mexicana, las que han trasladado al primer plano del derecho constitucional tributario el tema de las garantías de los derechos individuales y sociales. *“La aportación de la doctrina alemana en este punto, —nos dice Eusebio González—, ha sido decisiva, al considerar que las constituciones modernas no se limitan a asegurar una posición defensiva frente al Estado, sino a facilitar protección y favorecer las reivindicaciones surgidas dentro del clima del moderno Estado Social de Derecho, que ya no puede reducirse a garantizar libertades y evitar abusos, sino que a partir de una concepción positiva de la acción del Estado desde el principio de igualdad y tomando como punto de referencia el desarrollo alcanzado por algunos derechos constitucionales (por ejemplo, el de participación), ha cargado sobre sí la responsabilidad de allanar obstáculos y dispensar protección (por ejemplo, en temas familiares, relacionados con la tercera edad y el desempleo). De este modo, la Constitución viene a situarse no sólo en el ápice de la jerarquía normativa, sino también como marco, directamente aplicable unas veces e inspirador otras, de los criterios que han de presidir el reparto de la carga tributaria”*.⁶⁶⁰

⁶⁵⁷ NORIEGA CANTÚ, Alfonso; *Los Derechos Sociales creación de la Revolución de 1910 y de la Constitución de 1917*, UNAM-II, México, 1988, P. 39.

⁶⁵⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; Prólogo a la obra *Principios...* ob. cit., p. 5.

⁶⁵⁹ ACOSTA ESPAÑA, Rafael; “Los Principios Constitucionales del Derecho tributario Español” en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XVI, N° 65-66, Septiembre-diciembre, 1966, p. 1261.

⁶⁶⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; Prólogo a la obra *Principios...* ob. cit., p. 6.

Nos dice el maestro Noriega Cantú: “. . . desde el último tercio del siglo XIX debió realizarse en los países más adelantados una especial política social cuya finalidad mediata era remediar las pésimas condiciones de vida de los estratos más anesterosos y desamparados de la población. Se trataba por tanto, de una política sectorial. . . Al correr del tiempo una dinámica favorable hizo que la actual política social. . . ampliara sus finalidades y tendencias: superando los aspectos sectoriales de las condiciones de vida de las clases marginadas. . . para tener en cuenta a las clases medias. . . extendiendo, al mismo tiempo, su acción a otros aspectos, como la promoción del bienestar general, cultural, educación, esparcimiento, defensa del ambiente, promoción de regiones atrasadas, etcétera. . . En resumen: la primitiva política sectorial se ha transformado en una política generalizada que constituye tanto una reacción respecto de acontecimientos pasados, como una acción positiva que pretende controlarlos, mediante la planeación y una programación integradas y sistemáticas”.⁶⁶¹

Desde esta función positiva de la Constitución, puede verse con agrado el que la Cámara de Diputados se haya propuesto para este año de 1998, una *Reforma Fiscal Integral*, en la cual tengan participación todas las partes afectadas.⁶⁶² Es decir, con esta forma se pretende no sólo resguardar con mayor celo los derechos de los contribuyentes, sino facilitar el ejercicio efectivos de los mismos. En suma, no se trata de que la Constitución sea un mero instrumento de salvaguarda para los particulares, sino también una palanca necesaria para hacer efectivos derechos, que hasta hoy, han estado como adornos políticos.

La aportación que la Constitución mexicana dispensó hacia otras latitudes, es sin duda el reconocimiento expreso de los llamados *derechos sociales* (derechos laborales y agrarios), distintos a los individuales que todas las constituciones modernas hoy postulan. Por supuesto que esta aportación tiene una decisiva influencia en la trama fiscal, pues también constituyen obstáculos al poder tributario, al crear derechos a favor de determinados grupos sociales, por ejemplo, el derecho de los trabajadores a un salario mínimo, que no puede ser reducido en razón a las contribuciones estatales, etcétera.

De esta manera ha surgido todo un espectro de principios comunes de derecho constitucional tributario. En ese sentido, junto a los principios específicamente tributarios (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), existen también en las constituciones determinados principios generales del derecho público (igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, etc.), que por ser tales, son también aplicables al derecho tributario.⁶⁶³

Esos principios suelen girar en torno a la atribución de competencias tributarias a los entes dotados de soberanía o supremacía financiera; o, lo que suscita mayor interés en nuestros días, pretenden garantizar los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, no tanto limitando poderes, cuanto de fomentar un ejercicio de los mismos

NORIEGA CANTÚ, Alfonso; ob. cit., p. 38.

PESCADOR, Fernando; "Reforma Fiscal", en *El Financiero*; Diario; México, 29 de enero de 1998, p. 35 y FLORES, Gerardo; "Marco fiscal justo y equitativo antes del fin del sexenio: IMCP, en *El Financiero*; Diario, 19 de septiembre de 1997, p. 4.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; *Prólogo a la obra*. . .; ob. cit. pp. 6-7.

dirigido a favorecer el desarrollo de aquellos derechos y deberes. Y aunque la Constitución no es tan prolija en cobijar todas las garantías que pudieran dispensarse en materia tributaria, como cierta parte de la doctrina demande, *“en realidad no hace falta una extensa Constitución para resguardar todo un orden jurídico, sino una pequeña que ha previsto los derechos básicos de los individuos en la sociedad compleja de hoy día, se basta para dar seguridad jurídica en el campo de la imposición.”*⁶⁶⁴

Acosta Peña nos dice que dentro del ordenamiento constitucional encontramos tres clases de principios, los tradicionales formulados normalmente como derechos del ciudadano, los que resultan del esquema de ordenación entre poderes que la Constitución establece y aquellos que se derivan de la finalidad que la comunidad política asume como misión.⁶⁶⁵

No hay duda de que los principios jurídicos, particularmente cuando son consagrados por un texto constitucional dado, no son *“compartimientos estancos, sino que más bien integran, confundándose o fundiéndose a veces en sus delimitaciones, un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de Derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial, lo que atañe a la materia impositiva, cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de esos principios se ensambla en relaciones de implicancia con los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución.”*⁶⁶⁶

Sainz de Bujanda señala que la constitucionalidad de una materia, y por tanto, de la tributaria, se traduce técnicamente en el establecimiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, por consiguiente, al ejercicio del poder que la elabora. Dice: *“Cuando se habla de límites materiales del poder tributario ordinario no quiere, por tanto, aludirse sino a los criterios impuestos por la Constitución a los que ha de amoldarse la legislación ordinaria. La mayoría de ellos son principios de justicia, en cuanto que con los mismos trata de asegurarse un justo reparto de la carga tributaria.”*⁶⁶⁷

En otra parte el profesor español nos refiere, en relación al principio de seguridad jurídica que *“cuando el valor de la seguridad se convierte en un contenido de una norma constitucional, que reconoce y ampara el derecho a la seguridad, es claro que ese enjuiciamiento será ineludible para decidir si las normas situadas en un plano subordinado se acomodan o no al expresado postulado, y si deben, en consecuencia, reputarse constitucionalmente legítimas.”*⁶⁶⁸

Pero no se crea que la Constitución, en orden a su jerarquía normativa, es la única que influye en el sistema impositivo, éste a su vez también influye en la interpretación

⁶⁶⁴WELLINGTON, Harry H.; citado por DÍAZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 35.

⁶⁶⁵ACOSTA ESPAÑA, ob. cit., 1257.

⁶⁶⁶BULIT GOÑI, Enrique; citado por ASOREY, Rubén; “El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario” en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 330.

⁶⁶⁷Citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto; *La Justicia Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta*; Universidad de Santiago de Compostela, España, 1973, p. 59.

⁶⁶⁸SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*; Tomo III; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 292.

económica que se le da a aquélla. Nos explicamos mejor, es indudable que en términos de los artículos 25 y 26 constitucionales, es el Estado Mexicano el que tiene la rectoría de la economía nacional, así como la planeación democrática del mismo. Ahora bien, la política fiscal es uno de los instrumentos de tal programa constitucional, pero como este no lo crea la Constitución, sino únicamente señala las bases, cuando las leyes ordinarias lo establecen y la Corte lo interpreta, tenemos que dicho sistema impositivo, en realidad regresa a la Constitución alimentando la forma de su interpretación. Coincide con nosotros Oscar Díaz, al decir que *"el sistema tributario define a la postre el grado o modelo autoritario de constitucionalismo económico."*⁶⁶⁹ De esta manera es como, en muchas ocasiones, aparece alabada la prioridad recaudatoria por sobre las garantías de los particulares,

En síntesis, la Constitución es *"suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero suma equilibrada de tal suerte que permite promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. Es también conocimiento y certeza del derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y, finalmente, como previsibilidad de las consecuencias jurídicas derivadas de las propias acciones o de las conductas de terceros"*.⁶⁷⁰

II.- PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO FISCAL.

Ahora bien, entre los principios constitucionales existen algunos que son más fundamentales, porque constituyen la idea primaria o básica del derecho. Es de tal naturaleza el de seguridad jurídica, pues recordando a Recasens Siches, al que ya citamos, diremos que la sociedad no creó el derecho por un anhelo de justicia, sino por una necesidad de seguridad.⁶⁷¹

Si el derecho tributario es un derecho de exacción para los particulares, resulta imperioso entonces reconocer que el principio de seguridad jurídica es de una importancia capital en esta materia. Y no sólo ahí, sino también en el procedimiento fiscal y en el derecho penal fiscal, en donde se hacen necesarias verdaderas garantías contra la actuación de la autoridad.

De otra parte, y aunque nos referiremos al tema en el siguiente inciso, no está de más recordar la decisiva y esencial participación de la legalidad en el derecho tributario. Independientemente de la forma de gobierno que se adopte, la tributación vendrá marcada por la vigencia de este principio. Hoy en día hablar de legalidad tributaria equivale a designar al Estado de Derecho.

⁶⁶⁹DÍAZ, Vicente Oscar, ob. cit., p. 36.

⁶⁷⁰SALA SÁNCHEZ, Pascual; *Seguridad Jurídica y contratación Mercantil*; Coordinación Ubaldo Nieto Carol, 2ª edición, Civitas, Madrid, 1994, p. 34.

⁶⁷¹ La referencia y nota correspondiente aparece en la página 101.

Ahora bien, si ese principio de legalidad tiene como contenido la seguridad, resulta fácil deducir que todo el derecho tributario se encuentra influenciado por el principio de seguridad y certeza, de ahí que nos parezca acertada la conclusión de Xavier en cuanto a que *"la seguridad jurídica asume su mayor intensidad posible en la rama del derecho tributario."*⁶⁷²

Por otro lado, si ya quedó sentada la importancia que la legalidad tiene con la seguridad jurídica, como lo comprobamos en el capítulo primero, creemos ahora necesario investigar en qué medida opera este binomio en la materia tributaria. Para ello será necesario, en un primer momento, determinar el contenido del principio de legalidad en esta materia para después precisar los vínculos que guarda con el de seguridad jurídica.

III.- CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL.

Hay quienes, como Ataliba, consideran que no existe propiamente un principio de legalidad en materia tributaria, sino que existe un principio constitucional de legalidad, superior, supremo, sagrado, inamovible, que se aplica irresistiblemente al derecho tributario.⁶⁷³ Coincidimos con este autor, aunque debemos reconocer que por las características propias que reviste el principio de legalidad en materia tributaria y por la importancia decisiva y de mayor peso que tiene en esta materia, puede considerarse la existencia de un principio de legalidad tributaria con contornos propios y peculiares.

En efecto, este principio en materia fiscal consiste en que las contribuciones y sus elementos esenciales deben estar contenidos en una ley en sentido formal y material. La razón del principio de legalidad se fundamenta en la obediencia que las personas prestan a los gobernantes y se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones.⁶⁷⁴

La ley constituye sin reserva alguna, la fuente de peso preponderante dentro del derecho y las obligaciones fiscales. Parte de la doctrina nacional sostiene que la ley es la única fuente del derecho fiscal, pero como acertadamente nos dice el maestro Francisco de la Garza: *"La confusión estriba en pensar que la ley es el único medio para establecer los elementos esenciales de un gravamen, y que por lo tanto, sólo esta puede tener el alcance primigénio y único dentro de las fuentes formales del derecho fiscal, olvidándose que en la práctica tributaria existen gran cantidad de ordenamientos que los contribuyentes deben observar para el cumplimiento de sus obligaciones"*.⁶⁷⁵ Cuando nos referimos a la ley queremos significar aquel acto emanado del poder legislativo (aspecto

⁶⁷²Citado por ASOREY, Rubén O.; ob. cit., p. 331.

⁶⁷³ATALIBA, Gerardo; ob. cit., p. 32.

⁶⁷⁴BIDART CAMPOS, Germán; citado por SPISSO, Rodolfo; *Derecho Constitucional Tributario*; Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 187.

⁶⁷⁵DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 16ª ed; Porrúa, México, 1990, pp. 39-40.

ormal) que crea situaciones jurídicas generales abstractas e impersonales (aspecto material).

La ley como fuente del derecho fiscal ocupa un primerísimo lugar debido a razones históricas y constitucionales. Como razón histórica, permítasenos transcribir literalmente lo que sobre el punto nos refiere Dino Jarach, uno de los mejores exponentes en esta materia: “¿Por qué nace el derecho tributario?. Nace en virtud de un proceso histórico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley. Me basta citar dos grandes acontecimientos históricos: La “Magna Charta Libertatum” inglesa de Juan Sin Tierra es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podrán ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocaban los barones frente al rey absoluto inglés. Y la emancipación americana iniciada por la rebelión de las colonias inglesas, nació de un fenómeno análogo, o sea, la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la Madre Patria. En el proceso de formación de la revolución francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se afirmaron los mismos principios, por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos, por el otro, debían aprobar el presupuesto de gastos. Y aquí me permito hacer una breve dispersión: Por ese principio, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad; y en lugar del término “impuesto”, que recuerda la fuerza o poder de imperio en todas las constituciones francesas a partir de la de 1791, y en la nuestra, se habla de contribuciones, precisamente por la razón histórica de que ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder consensual -y esto no lo han dicho los constitucionalistas políticos de aquella época, sino que lo decimos nosotros, los estudiosos dogmáticos— que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, o sea, de un acto del poder legislativo. . .”⁶⁷⁶

Decíamos que la segunda razón para establecer los impuestos en ley era de corte constitucional. En efecto, el artículo 31 de nuestra Carta Fundamental establece en su fracción IV, que los mexicanos estamos obligados a: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residamos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Aunque la Constitución Federal utiliza indistintamente el vocablo leyes como sinónimo de ordenamiento jurídico, por virtud de la función jurisprudencial, este precepto se ha interpretado en el sentido de que sólo por una ley emanada del Congreso, los ciudadanos están obligados a contribuir a los gastos públicos.⁶⁷⁷

Los artículos 15 y 127 de la Constitución del Estado de Morelos también establecen esta obligación al decir, el primero, que son obligaciones del ciudadano morelense las establecidas en los artículos 31 y 36 de la Constitución Federal, y el segundo, que “toda

⁶⁷⁶JARACH, Dino; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero...*: ob. cit., p. 26.

⁶⁷⁷Jurisprudencia 80, Apéndice 1988, 1ª parte, Pleno: p. 146.

riqueza poseída por una o varias personas está obligada a contribuir a los gastos públicos del Estado, con la parte proporcional que determinen las leyes. . .

Ahora bien, el principio de legalidad, puede entenderse mejor con la expresión inglesa *"no taxation without representation"* que nos parece de mayor paternidad que la locución latina de derecho penal utilizada por analogía al fiscal por la gran mayoría de los autores *"nullum tributum sine lege"*, por cuanto que sólo por ley puede ser creado el impuesto y sus elementos esenciales. En efecto, tenemos dos razones para sostener esto: la primera de carácter histórico, pues la aceptación de los impuestos por la sociedad sólo a través de ley emanada de los representantes se dio en Inglaterra en la Carta Magna, como ya tuvimos ocasión de revisar, es decir, no únicamente se busca que los impuestos sean creados en ley, sino que tal ley sea creada por los representantes populares, pues puede darse el caso de que la ley la formule un Congreso no representativo; la segunda, es que la locución latina comúnmente utilizada tiene un fundamento penal y no fiscal.

El maestro Tena Ramírez sostiene: *"...la Carta Magna consagró los dos principios esenciales de que se iba a nutrir el constitucionalismo del futuro: el respeto de la autoridad a los derechos de la persona y la sumisión del Poder público a un conjunto de normas, que en Inglaterra integraban el "common law".*⁶⁷⁸

Conviene descartar, para seguir apoyando la idea anterior, que el principio de legalidad tributaria tuvo su origen en los albores de la Edad Media, y habría también que descontar la corriente confusión de que la participación de la burguesía en las decisiones fiscales fue el origen de la autoimposición. En efecto, nos dice Checa González: *"las Cortes dispensaron sistemáticamente la autorización solicitada por el monarca con generosidad desmedida. . . Este fenómeno, sin duda extraño a primera vista, se puede fácilmente explicar si tenemos en cuenta que los representantes en las Cortes de las ciudades no eran, en absoluto, representantes de la masa del pueblo, sino tan sólo de la burguesía, que era una clase privilegiada, por lo que al rey le resultaba muy fácil conseguir que no ejercitasen ningún tipo de control, utilizando para ello el sencillo expediente de otorgar a aquella abundantes privilegios, de los cuales quedaban naturalmente excluidos los pecheros, que eran, en definitiva, los únicos y auténticos contribuyentes natos."*⁶⁷⁹ Y también Simón Acosta: *"Los mecanismos de representación política de los pecheros eran prácticamente inexistentes y, por ello, puede afirmarse que los contribuyentes no estaban representados en las Cortes."*⁶⁸⁰

Este principio se manifiesta en la materia tributaria, según Eusebio González, en dos aspectos: *"Cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, se le denomina principio de reserva de ley. Éste sólo es imaginable en el contexto del Estado constitucional moderno que reconoce como principios básicos el derecho a la autoimposición, derivado de la representación popular. Este principio sigue siendo una*

⁶⁷⁸ TENA RAMÍREZ, Felipe; *Derecho Constitucional Mexicano*; 29a edición, Porrúa, México, 1995, p. 213.

⁶⁷⁹ CHECA GONZÁLEZ, Rubén; "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria" en *Estudios de Derecho y Hacienda Pública*; Vol. II; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pp. 792-793.

⁶⁸⁰ ACOSTA, Eugenio Simón; "El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria" en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; ob. cit., p. 153.

institución fundamental en los momentos actuales y desempeña una función tal vez más importante que en sus orígenes".⁶⁸¹

En la esfera aplicativa, nos dice diciendo este autor, se le conoce también como principio de juridicidad o de legalidad administrativa por virtud del cual se exige la conformidad de la administración pública en todas sus actuaciones al derecho.

Algunos autores clasifican al principio de legalidad, en legalidad constitucional y legalidad ordinaria. La primera afirman, exige que los actos autoritarios respeten los principios constitucionales. Por virtud del segundo, se obliga a las autoridades a ceñir sus actos a todo el ordenamiento jurídico derivado de los principios generales y la jurisprudencia.⁶⁸² Estos mismo ámbitos, Merkl los denomina como principio de juridicidad y de legalidad, en sentido estricto.⁶⁸³

1) El principio de legalidad tributaria en el extranjero.

La doctrina ha sido prolija en este punto. Así, Micheli afirma que *"la ley creadora del tributo debe contener los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación"*⁶⁸⁴ y este mismo autor nos enseña que la Suprema Corte Italiana ha dicho que la *"la ley debe contener los elementos básicos del tributo y los criterios de determinación de los demás."*⁶⁸⁴

Berliri, por su parte establece que *"la ley especifique todos los elementos esenciales de la obligación. . . que la ley contenga los elementos que permitan individualizar la prestación."*⁶⁸⁵

Pérez de Ayala en España, afirma que *". . . es evidente que entre los elementos fundamentales de la relación tributaria deben incluirse el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho imponible (hoy también expresamente y no sólo a sensu contrario los supuestos de exención -art. 133.3 de la Constitución-), ya que son estos elementos los que fijan el contenido del tributo en cuestión y en último término sirven para identificarlo."*⁶⁸⁶

Falcao, en Brasil, ha dicho que *"por efecto del principio de legalidad, existe la necesidad de que en ley formal estén determinados cuando menos los siguientes elementos: el hecho generador del tributo, su alicuota, la correspondiente base de cálculo"*

⁶⁸¹PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 4ª edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pp. 30-31.

⁶⁸²SANTOFIMIO, Jaime Orlando; *Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez*; Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1988, p. 95.

⁶⁸³MERKL, citado por SANTOFIMIO, Jaime Orlando; ob. cit. p. 95.

⁶⁸⁴MICHELI, Gian Antonio; *Curso de Derecho Tributario*; tr. Julio Banauloche; Editoriales de Derecho Reunidos, Madrid, 1975, pp. 88 a 91.

⁶⁸⁵BERLIRI, Antonio; *Principios de Derecho Tributario*; trad. Amorós Rica, Narciso y González García, Eusebio; Tomo II; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 89.

⁶⁸⁶PÉREZ DE AYALA, José Luis et. al. *Curso*. ob. cit., p. 168.

y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación."⁶⁸⁷

Dino Jarach dice: ". . . sólo la ley puede establecer las obligaciones tributarias y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible, la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe volverse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto. Finalmente, es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cuál es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. . ." ⁶⁸⁸

Uno de los mejores exponentes del tema a nuestro juicio, es Luqui, pues ha esquematizado el problema de la siguiente manera: ". . . Pero la ley, para constituir la fuente de la obligación tributaria, debe contener además del tipo del tributo, otros elementos sin los cuales el principio de legalidad no quedaría satisfecho. En efecto, de nada valdría, constitucionalmente, que la ley, por ejemplo, se concretara a decir: "Se establece un impuesto sobre los inmuebles de propiedad particular. El Poder Ejecutivo determinará los métodos o sistemas tendientes a establecer el monto de dicho impuesto, los obligados a su pago y las exenciones y penalidades correspondientes". Tal norma no sería constitucional. Aquí la norma es tan amplia, tan indeterminada en cuanto a sus elementos esenciales, que prácticamente el creador del tributo sería el Poder Ejecutivo y no el Congreso. Ese discrecionalismo no es republicano. Para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los cuáles se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y, j) el tiempo por el cual se paga el tributo. Se trata en suma, de la vieja regla de la "certeza" que Adam Smith propuso hace dos siglos. . ." ⁶⁸⁹

2) El principio de legalidad tributaria a nivel federal.

El problema ha sido poco analizado por los administrativistas, e incluso por los propios tributaristas, entre estos, Jiménez González, al que ya citamos, De la Garza en un párrafo muy escueto, y el Ministro Góngora Pimentel, quien con mayor acierto nos dice: ". . . me declaro partidario de exigir una reserva de ley absoluta —si bien de ley ordinaria— para todos los elementos cuantitativos (hecho imponible y sujetos) y cuantitativos (base

⁶⁸⁷ DE ARAUJO FALCAO, Amilcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*; De Palma, Buenos Aires, 1964, p. 13.

⁶⁸⁸ JARACH, Dino; *Curso Superior de Derecho Tributario*; 2º ed; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1968, p. 10.

⁶⁸⁹ LUQUI, Juan Carlos; "Consideraciones Sumarias de la Obligación Tributaria" en *Revista de Derecho Comercial y de la Obligaciones*; Año II, Número 64; Buenos Aires, agosto de 1978. p. 974.

imponible y tasa o tarifa) del tributo, es decir, para todos los elementos que dan identidad a la prestación tributaria.⁶⁹⁰ De ahí en fuera, las acotaciones que se han dado al principio de legalidad tributaria en nuestro país vienen precisadas en interpretaciones jurisprudenciales y legales.

La legalidad tributaria en México exige que sólo en ley se plasmen “los elementos esenciales del mismo como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago”.⁶⁹¹ Se ha dicho también: “. . . los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley. . .”.⁶⁹² Se estableció asimismo que “la determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto”.⁶⁹³

La primera de las jurisprudencias crea duda sobre si los elementos esenciales ahí citados son los únicos, dado que literalmente señala “. . . como pueden ser. . .”, es decir, parece establecer sólo una enunciación ejemplificativa, mas no limitativa.

De cualquier forma, parece campar consenso en el sentido de que los elementos esenciales del impuesto en nuestro país son justamente los ahí enunciados. Ahora bien, como se ve de las tesis, no se exige en México, que las autoridades que aplican los impuestos vengan determinadas en ley, y si bien ello no es un asunto que tenga relación con los elementos esenciales de la contribución, sí lo tiene en relación al principio de legalidad tributaria. Es este un asunto respecto al cual el Poder Judicial de la Federación ha sostenido inicialmente en una magistral tesis (*Farmacia Cuautla*) que las autoridades sólo podrían ser creadas por ley, pero posteriormente modifica radicalmente este criterio y sostiene que las autoridades sí pueden crearse por órdenes del poder ejecutivo. Se dijo en la primera tesis lo siguiente: “. . . Esta función de crear órganos secundarios en el Poder Ejecutivo Federal (es decir los órganos no creados por la Constitución) debe estimarse conferida al Congreso de la Unión, que es el único con facultades legislativas para crear órganos secundarios de gobierno dentro del Poder Ejecutivo, y dotarlos de facultades para actuar como autoridades, dentro de la esfera de las leyes secundarias, derivadas de la Constitución Federal.”⁶⁹⁴

Posteriormente en una segunda tesis el argumento principal fue: “. . . el Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que está investido, puede expedir normas especiales a fin de crear los órganos que sean necesarios para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa...”⁶⁹⁵

⁶⁹⁰ GÓNGORA PIMENTEL, *ibidem*, p. 11.

⁶⁹¹ Jurisprudencia 80 del apéndice 1988, 1ª Parte, Pleno, p. 146.

⁶⁹² Jurisprudencia 86 del apéndice 1988, pp. 158-159.

⁶⁹³ Jurisprudencia 79 del apéndice 1988, p. 144.

⁶⁹⁴ Vols. 139-144, 6ª parte, p. 39. Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito. A.D. 1121/79, *Farmacia Cuautla, S.A.*; 10 de septiembre de 1980, mayoría de votos.

⁶⁹⁵ Tesis Vols. 187-192, Tercera Parte de la Séptima Época; A.R. 480/84. *Compañía Minera de Río Colorado S.A.*, Unanimidad de 4 votos. En el mismo sentido, Jurisprudencia 87 apéndice 1988, 2da. parte, Vol I.

Criterio que ha ratificado en fechas recientes a través de la tesis que lleva por rubro: *“Facultad Reglamentaria. El Presidente de la República no la excede al crear una autoridad, si se ajusta a la ley.”*⁶⁹⁶

Nosotros consideramos que el criterio que debe prevalecer es el primeramente transcrito, precisamente porque consideramos que en regímenes democráticos y republicanos, debe ser la representación popular la que determine no sólo qué contribuciones deben imponerse, sino también qué autoridades estarán investidas de las facultades necesarias para aplicarlos.

Esta idea también está plasmada en la fracción XI del artículo 73 constitucional al establecer que es facultad del Congreso crear y suprimir empleos públicos de la federación, idea que comparte Lerdo de Tejada al decir: *“. . .de ninguna manera se pueden crear dependencias oficiales ni autoridades, ni conferir atribuciones por medio de reglamentos, circulares, acuerdos, instructivos, ni mediante convenios de coordinación fiscal o acuerdos delegatorios de facultades.”*⁶⁹⁷

En suma, en México el principio de legalidad tributaria no se extiende al grado de que las autoridades que aplican las contribuciones deban crearse a través de una ley en sentido formal, lo que naturalmente va en demérito de la seguridad jurídica.

La precisión y límites del principio de legalidad tributaria, tiene además, un efecto práctico muy interesante, y es el relativo a determinar si los tratados internacionales en materia tributaria deben o no respetar este principio. La respuesta será inmediatamente positiva, sin embargo, sabemos que los tratados son creados por un procedimiento diverso y por órganos distintos a los de la ley (son celebrados por el Ejecutivo con la ratificación del Senado), de donde se concluye que son materiales jurídicos perfectamente diferenciables de las leyes en sentido estricto. En ese sentido coincidimos con Roldán Xopa, cuando afirma: *“La reserva de ley sería un espacio de actuación oponible al de los tratados internacionales. . .ya que de entrada se antoja fundado afirmar que como condición de regularidad constitucional, un tratado internacional no debe regular una materia reservada.”*⁶⁹⁸

De esta manera, —continúa Roldán Xopa—, *“no bastaría para la regularidad constitucional de un tratado internacional observar solamente el procedimiento señalado en el 133 constitucional, sino que además, la materia deberá ser adoptada por una ley.”*⁶⁹⁹

⁶⁹⁶Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Noviembre de 1997, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados, pp. 76-77.

⁶⁹⁷LERDO DE TEJADA, Francisco; “La Ley de la Selva en Materia Tributaria” en *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tomo II; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp. 539 a 541.

Al mismo autor en “Atribuciones de las Autoridades Fiscales” en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Toluca, Mayo-Agosto 1978, p. 42.

Finalmente puede verse en el mismo sentido a DE LA TEJERA HERNÁNDEZ, Evangelina Verónica; “Competencia y Atribuciones de las Autoridades Fiscales” en *Primera Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos*; Número 1; Cuernavaca, Noviembre de 1994, pp. 79 a 92.

⁶⁹⁸ ROLDÁN XOPA, José; “Notas sobre Constitución y reserva de Ley”, en *LEX*, 3ª época, Año III, Junio 1997, N° 24, p. 89.

⁶⁹⁹ ROLDÁN XOPA; *idem*, p. 90.

Pero este principio de legalidad, no puede tampoco extenderse al grado de exigir que las leyes tributarias definan todas las palabras usadas en las leyes, tal y como lo establecido en la siguiente tesis la Suprema Corte:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.- Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión: De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional".⁷⁰⁰

3) El principio de legalidad tributaria en el Estado de Morelos.

En la legislación del Estado de Morelos no cabe duda de que, virtud al principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de las contribuciones deben estar determinados en ley, pues el artículo 5° del Código Fiscal del Estado expresamente así lo indica:

"Sólo la ley puede crear, modificar o suprimir contribuciones; establecer las situaciones jurídicas o de hecho que las generen o las extingan; definir el objeto del gravamen; establecer cargas a los particulares; fijar la tasa, cuota o tarifa de la contribución, la base para su cálculo e indicar el obligado o los obligados a pagarla; otorgar exenciones; tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones; y finalmente, establecer procedimientos jurisdiccionales o administrativos".

Por otro lado, en la legislación morelense el problema sobre la autoridad competente para aplicar, administrar o recaudar las contribuciones, está resuelto en el sentido de considerarla como un elemento más del impuesto que debe venir señalada en ley, según lo dispuesto por el artículo 125 de nuestra Constitución Local. En efecto tal

⁷⁰⁰Tesis que aparece publicada en el tomo III, febrero de 1996, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, pp. 169-170.

artículo establece:

"Solo se reconocerá y obedecerá como autoridad a la que se instituya por la Constitución y Leyes Federales, por esta Constitución y las leyes que de ella emanen. Quien usurpe esa autoridad será consignado a los tribunales". El precepto es tajante al respecto. No se da margen alguno para interpretaciones, e incluso, en el artículo 128 se indica: *"Toda autoridad que no emane de la Constitución y Leyes Federales, de la Constitución y Leyes del Estado, no podrá ejercer en el mando ni jurisdicción".*

Apoya esta consideración la fracción IV, del artículo 40, de nuestra Constitución Local, en el que se indica que corresponde al Congreso, con lo cual se excluye al ejecutivo sin que sea necesario expresarlo, *"crear o suprimir comisiones, empleos o cargos públicos en el Estado y señalar dotaciones"*. Es natural pensar, y la misma interpretación debe hacerse del artículo 73 fracción XI de la Constitución Federal, que cuando se alude a empleos o cargos públicos, no se refiere a nombrar a los funcionarios (cuya función corresponde al Ejecutivo, según facultad exclusiva que le otorga el artículo 89, fracción II de la Constitución Federal y 70, fracción IV de la Constitución Estatal), sino a la creación de las autoridades, las cuales afectarán la esfera de derechos de los particulares.

4) Extensión del principio de legalidad a otras contribuciones.

Finalmente, deseamos manifestar que aun cuando las tesis que exigen que sea en ley en donde se establezcan las contribuciones y los elementos esenciales del "impuesto", esta expresión no puede interpretarse en sentido literal, es decir, el mismo criterio debe forzosamente operar para otro tipo de contribuciones, significando entonces que las tesis deben hacerse extensivas a los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales.

5) Elementos esenciales de los impuestos.

Ya dijimos que tanto las contribuciones como sus elementos esenciales deben estar contemplados en una ley, como lo exige el principio de legalidad. Ahora conviene referirnos a estos elementos esenciales. La importancia del tema se acentúa en la medida que muchas leyes y ordenamientos fiscales hacen referencia a éstos, a más de que *"tienen el alcance en realidad de presupuestos legales, y por eso la ley que crea el impuesto debe establecerlos"*.⁷⁰¹ Así, por ejemplo, el artículo 5° del C.F.F. menciona que los conceptos de sujeto, objeto, base y tasa, deben aplicarse en forma estricta. Además de estos cuatro elementos la jurisprudencia ha mencionado que también debe incluirse como elemento esencial del impuesto a la época de pago.

Autores como Pérez de Ayala sostienen que la clasificación de los elementos esenciales de los impuestos puede realizarse en dos partes: 1.- Elementos cualitativos: a) La materia imponible; b) Sujeto pagador; c) Destinatario del impuesto, y; d) Manifestación

⁷⁰¹ Así lo hace notar PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la Técnica de los Impuestos*; 2ª ed; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 42.

de la capacidad contributiva. 2.- Elementos cuantitativos: a) Base imponible, y; b) Tipos y Tarifas impositivas.⁷⁰²

Por tradición doctrinal, jurisprudencial, y en parte legal, en nuestro país se han considerado como elementos esenciales del impuesto: El objeto, el sujeto pasivo y activo, la base, la tasa, tarifa o cuota tributaria y la época de pago.

a) El objeto del impuesto.

Es tal vez el elemento más importante a decir de Falcao, porque determina el nacimiento de la obligación, al sujeto pasivo, distingue el tipo de tributo, etc.⁷⁰³ El objeto del impuesto consiste en lo que grava la ley fiscal, en otras palabras, "es el conjunto de elementos objetivos del presupuesto".⁷⁰⁴ Faya Viesca dice que "el objeto del impuesto es el acto o hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal".⁷⁰⁵ En nuestro país el término "objeto del impuesto" se ha asimilado con el de hecho imponible, presupuesto objetivo, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria.

Debe diferenciarse entre *materia imponible* y *objeto del impuesto*. Lo primero comprende, según Falcao, "la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición". Más adelante este mismo autor sostiene: ". . .en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica. . ." ⁷⁰⁶

Pérez de Ayala sostiene que las realidades que pueden someterse a imposición son:⁷⁰⁷ 1.- *La renta*, gravada por el impuesto del mismo nombre 2.- *El consumo*, que se grava con el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre tenencia de vehículos o el impuesto sobre adquisición de inmuebles, entre otros. 3.- *El patrimonio*, que se grava por el impuesto predial o el impuesto al activo, por ejemplo. Algunos autores, como Kaldor, sostienen que también el *gasto* es una realidad económica que debe someterse a imposición.⁷⁰⁸

La doctrina nacional y extranjera son prolijos en establecer diferencias entre objeto del impuesto, hecho imponible, fuente del tributo, etcétera. Para evitar perdernos en este marasmo de terminología, seguiremos al maestro Margain Manautou, quien señala que la

⁷⁰²PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación...* ob. cit., p. 21.

⁷⁰³DE ARAUJO FALCAO, Amilcar, ob. cit., p. 8.

⁷⁰⁴BERLIRI, Antonio; ob. cit., p. 333.

⁷⁰⁵FAYA VIESCA, Jacinto; "Finanzas Públicas", México, Porrúa, 1986, p. 137.

⁷⁰⁶DE ARAUJO FALCAO, Amilcar; ob. cit., p. 38.

⁷⁰⁷PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Explicación de...* ob. cit., p. 34. Existe sin embargo, una corriente doctrinaria que considera que debe existir una cuarta realidad económica: el gasto, que también debe ser gravado, incluso en sustitución de los tres señalados. Al respecto puede consultarse a GUERRERO DE LA VEGA, J.M.; "Propuesta para una Reforma Tributaria a través del Impuesto al Gasto" en *Revista PAF*; No. 77; Ed. ECASA, México, diciembre 1992, p. 44 a 48

En el mismo sentido, KALDOR, Nicholas; *Impuesto al Gasto*; 1ª ed; Fondo de Cultura Económica, Bogotá, 1963.

⁷⁰⁸KALDOR, Nicholas; ob. cit. p. 78.

obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo; que el objeto del impuesto es el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario; y que la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de distintos gravámenes.⁷⁰⁹

Límites a la creación de hechos imposables.

El legislador que crea los impuestos puede aparentemente establecer como presupuestos hipotéticos cualquier situación que estime adecuada.

Respecto a la determinación de los hechos imposables, Giannini dice que *"la elección de estos confiada a la discrecionalidad del legislador, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al derecho tributario y varía de un país a otro y en los diversos períodos históricos. . . En consecuencia, cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición, . . . el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos, parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición"*.⁷¹⁰

Sin embargo, nosotros creemos que tal determinación no es absoluta, pues, como lo anota García Belsunce: *"La doctrina de la omnipotencia legislativa que se pretende fundar en una presunta voluntad de la mayoría del pueblo, es insostenible dentro de un sistema de gobierno cuya esencia es la limitación de los poderes de los distintos órganos y la supremacía de la Constitución. Si el pueblo de la Nación quisiera dar al Congreso atribuciones más extensas que las que ya le ha otorgado o suprimir algunas de las limitaciones que le ha impuesto, lo haría en la única forma en que él mismo ha establecido: el procedimiento de su reforma"*.⁷¹¹ En tales condiciones, el legislador no podría, o no debería por lo menos, establecer como presupuestos hipotéticos de una contribución los siguientes:

1.- Sobre actos o hechos ilícitos.- Pues con esto estaría confundiendo una sanción con una contribución, o como lo dice la Suprema Corte: *"Técnicamente confunde una infracción administrativa con el hecho generador impositivo, transmutando la naturaleza jurídica de dichas figuras. . . son violatorias del artículo 31 constitucional por abstenerse de definir conceptos de los que depende la determinación de los elementos básicos del tributo. . ."*⁷¹²

Debemos tener bien presente que las contribuciones se establecen para satisfacer las necesidades sociales, según el artículo 31, fracción IV, y también para regular o proteger la economía nacional del comercio exterior, mas nunca como sanción contra los

⁷⁰⁹MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio*. . ., ob. cit., pp. 304-305.

⁷¹⁰GIANINI, Antonio Donato; *Instituciones de Derecho Tributario*; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 142.

⁷¹¹GARCÍA BELSUNCE, Horacio; *Garantías Constitucionales*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 62.

⁷¹²La tesis jurisprudencial lleva por rubro: *"Predios Urbanos y sin bardar, Impuesto sobre.- Inconstitucionales."* Aparece publicada en la página 1118 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

ciudadanos. No es esa su naturaleza. Con tan aberrante criterio llegaríamos al extremo de imponer contribuciones sobre cualquier ilícito.⁷¹³ No, el Estado no puede hacer eso por la sencilla razón de que uno de sus fines es la seguridad jurídica, dogma que no se alcanzaría imponiendo contribuciones a los infractores, sino sancionándolos, de ahí nuestra opinión de rechazo a los autores que sostienen la "neutralidad moral de las contribuciones"⁷¹⁴ y a la propuesta de algunos Asambleístas del Distrito Federal de pretender cobrar impuestos a quienes ejercen la prostitución.⁷¹⁵

2.- Por cumplir con una obligación constitucional.- Por ejemplo, no podría establecerse un impuesto por votar en elecciones (como en alguna ocasión sucedió en Canadá), o por pagar otras contribuciones. Sobre el particular, ante unas demandas de amparo presentadas por tres compañías de Durango, combatiendo el artículo 18 de la Ley del IVA que las obligaba a calcular este gravamen incluyendo el pago que se había hecho de otros impuestos, se dijo: ". . .El legislador ordinario no puede, sin atender en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos impositivos, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto. . . Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que pretende el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se tome en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades. . ."⁷¹⁶

Por desgracia, la Suprema Corte ha sentado jurisprudencia firme en sentido contrario, señalando que "no puede considerarse que el IVA grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias."⁷¹⁷ Esto sucede también con los denominados "impuestos adicionales", que existen en varios Estados, incluyendo el nuestro, cuya base es precisamente el monto de los pagos efectuados a las arcas públicas.⁷¹⁸ El tomar como base para el cálculo de un impuesto, el pago de otro impuesto, es conculcatorio en la medida en que el mero hecho de pago no lleva implícito que el sujeto pasivo tenga capacidad contributiva. No es un medio idóneo para probar ni presumir dicha capacidad.

⁷¹³ Existía en la Ley de Hacienda del D.F. un impuesto a los propietarios de edificios que no tuvieran estacionamiento, no obstante que el Reglamento de Construcción los obligaba a ello. Esto es, se establecía un impuesto por no haber cumplido con otra obligación legal.

⁷¹⁴ DE ARAUJO FALCAO, Amílcar nos habla sobre la "neutralidad moral del impuesto"; ob. cit., pp. 59 a 66.

Por otro lado resulta cómico el término "impuesto al pecado" que algunos cantineros del Estado de Guanajuato impusieron al establecido por la legislatura local contra los bares, cantinas y cabarets.

⁷¹⁵ Noticia aparecida en *Reforma*: Diario; México, 26 de Junio de 1996. p. 23.

⁷¹⁶ Pleno, 7a. Época, Vol. 193-198, 1ª. Parte, p. 167.

⁷¹⁷ Jurisprudencia No. 203 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

⁷¹⁸ En la Ley General de Hacienda del Estado de Morelos se prevé en el artículo 378.

3.- Sobre ficciones o supuestos jurídicos, es decir sobre hechos irreales.- Como por ejemplo, que se pretenda gravar a los intereses cuando estos no existen. Esta idea se desprende de una tesis que establece:

*"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY DE. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 132 DE LA VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1954.-al cobrar sobre estimación de intereses. . .porque desconoce las situaciones reales en que no se pacten intereses y arbitrariamente fija la suma del 6% anual bajo la presunción de que todo ingreso debe causar intereses, gravando a los sujetos que no los perciben. . ."*⁷¹⁹

4.- Sobre hechos que en realidad constituyen una deducción.- Pues con esto "se estaría desconociendo la naturaleza de las situaciones jurídicas concretas."⁷²⁰ Esto por razones de seguridad jurídica, simplicidad y orden.

5.- Sobre hechos que no revelen una cierta capacidad contributiva en el sujeto obligado, en atención al principio del mínimo exento.- Es esa la razón por la cual pagar un impuesto tomando como base el monto de otro impuesto pagado, sea inconstitucional, pues el hacerlo no significa que el sujeto pasivo demuestre tener capacidad contributiva.

6.- Sobre las garantías individuales al grado de restringirlas o hacerlas nugatorias.- Por ejemplo, todos tenemos derecho a portar armas, conforme al artículo 10 constitucional, aunque debemos registrarlas. Si pagar el derecho por el registro correspondiente es tan alto, ello restringiría la garantía antes aludida. Y si bien el grado de esta afectación queda al prudente arbitrio de los tribunales, es indudable que su intervención representa un importante nivel de certeza.

7.- Deben asimismo considerarse otros elementos extrajurídicos al crear impuestos.- Como las valoraciones sociales, como lo dice Jiménez González, quien señala que el principio de equidad y un mínimo de aceptación social, son los únicos límites a la potestad creadora de los hechos generadores. Argumenta sobre estos últimos en cuanto que los hechos imponibles "deben recoger las valoraciones que sobre ellos emite la sociedad".⁷²¹ Estamos de acuerdo con él y con Pugliese, quien afirma que el Estado no suele imponer contribuciones por tener las piernas torcidas o por estar feo (imaginemos por un momento el cúmulo de ingresos que obtendría el gobierno con esa fuente impositiva), sino que lo hace atendiendo a criterios superiores impuestos por la propia sociedad. Existe pues un límite de "razonabilidad" que el Estado no puede traspasar al crear los tipos impositivos.

8.- Otro límite a la creación de hechos imponibles viene dada por los tratados celebrados por México.

⁷¹⁹Página 799 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

⁷²⁰Expresión acuñada originalmente por CASTILLO CARRASCO, Salvador; "Regulación Fiscal en Materia de Automóviles (Amparo Procedente)" en *Revista PAF*; No. 56; Ed. ECASA, México, 1ª quincena enero 1992, p. 19.

⁷²¹JIMENEZ GONZALEZ, Antonio; citado por DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Hacia una mejor relación entre el fisco y los contribuyentes" en *Revista PAF*; Núm. 84, Año IV; Editorial ECASA, México, Primera Quincena de Abril de 1993, p. 70.

9.- Finalmente, creemos que también existe un límite a esta facultad del legislador ordinario para crear contribuciones, y es el relativo a que únicamente el legislador constituyente puede modificar la naturaleza jurídica de las cosas, lo que está vedado para el legislador ordinario. De esa manera, el legislador ordinario no puede, por sí, declarar que un crédito mercantil se convierta en crédito fiscal.

Todas estas irregularidades no tienen otra explicación que el aceptar que el sistema impositivo está poblado de hechos imponibles nacidos de la "necesidad recaudatoria" del administrador, y no del poder de imposición que la Constitución nacional asigna a los representantes del pueblo. Así, en la medida en que se dejen dentro o fuera de imposición estos rubros, entenderemos que el Estado no invade una parte sustancial de la seguridad jurídica del contribuyente.

b) El sujeto pasivo del impuesto.

Los sujetos pasivos son elementos esenciales del impuesto que siempre deben venir referidos por la ley. Lo mismo debe acontecer con cualquier otro tipo de sujeto que pueda tener responsabilidad con alguna prestación fiscal. En el ámbito federal, según el artículo 1° del C.F.F., los sujetos pasivos u obligados al pago de una prestación a favor del fisco, pueden ser tres diferentes personas: las físicas, las morales y el Estado cuando las leyes así lo establezcan. Según nuestra legislación estatal fiscal, son sujetos pasivos cuatro tipo de personas: las físicas, las morales, las unidades económicas⁷²² y el Estado.

La consecuencia directa de que únicamente en ley pueden señalarse los sujetos pasivos y demás obligados, es la imposibilidad jurídica de tales sujetos para perder esa calidad por voluntad propia, y que se denomina como "principio de indisponibilidad de las normas subjetivas tributarias". Es decir, no tienen valor jurídico alguno frente a la hacienda pública, los acuerdos o convenios que tengan por objeto desconocer la calidad de sujeto pasivo. Este principio viene recogido por el artículo 7° del Código Fiscal del Estado de Morelos que dice que la obligación fiscal no se verá afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos.

A.- Determinación del sujeto pasivo.

Un tema poco tratado en la doctrina nacional es el relativo a la determinación por parte del legislador, de quiénes han de señalarse como sujetos pasivos de la relación

⁷²²Sobre el punto Pérez de Ayala nos indica que hay tres tesis que pretenden explicar a las unidades económicas:

- 1.- Que es posible que existan si la ley lo establece. (como Giannini y Pugliese).
- 2.- Que niegan la existencia de estas. (la inmensa mayoría de la doctrina nacional, con el argumento de que el C.F. F. ya no las prevé).
- 3.- Tesis moderna, sostenida por Berliri, Sainz de Bujanda, Pérez de Ayala y Eusebio González, quienes aceptan la existencia de estas unidades económicas, pero con una capacidad limitada y bajo ciertos requisitos. Nos adherimos a ella. PÉREZ DE AYALA, José Luis *et. al.*; *Curso...* ob. cit. pp. 250 a 252. Por otro lado, este mismo autor establece que las condiciones para considerar a sujetos sin personalidad en derecho tributario son: 1.- Que se trata de una unidad económica o patrimonio separado. Fonrouge dice: "... el principio corriente en derecho financiero de que deben tomarse en consideración realidades económicas antes que exterioridades jurídicas ha servido de base para que la ley fiscal creara la figura de la unidad económica". 2.- Que se regule en el derecho común en cuanto a formación y manifestación de voluntad. 3.- Que no tengan personalidad jurídica. 4.- Que se reconozca expresa o tácitamente por ley (por respecto al principio de reserva de ley). ob. cit. p. 253.

tributaria. Es decir, se sabe que el sujeto pasivo es el obligado, pero, ¿qué circunstancias determinan al sujeto obligado?, ¿por qué elige el legislador esas circunstancias como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria?, ¿cómo tener la certeza de que no será sujeto pasivo de una contribución?

Sobre esto debemos razonar junto a Jarach en la forma siguiente: ". . . *la razón última para la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma*".⁷²³ De ahí que existan dos condiciones para la validez constitucional de esta premisa: a) Que al crear el impuesto, la ley realmente grave la renta, el patrimonio, el consumo o el gasto del sujeto pasivo, y; b) Que no cree ficciones jurídicas al definir al sujeto pasivo.

B.- Los sujetos exentos.

Si bien la exención no es elemento esencial del impuesto, sino precisamente una excepción a la regla, debe forzosamente venir establecido en ley, según lo establecen los artículos 28 constitucional y 5° del C.F.F. lo que también ha sido reconocido por jurisprudencia de la Corte.⁷²⁴ Debe quedar claro que la desgravación del tributo sólo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales, como ya dijimos. Si bien la validez de este juicio no presenta ningún problema cuando aquel instituto se deselvuelve dentro del marco que le es propio: el de medio para recaudar ingresos, también lo es que esa valoración aparece puesta en cuestión cuando el tributo se presenta como figura ambivalente en función de los distintos objetivos que le asigna el propio ordenamiento económico.

c) El sujeto activo del impuesto.

También debe venir señalado en ley, por eso el principio de reserva de ley debe comprender a los sujetos activos de la relación tributaria. El sujeto activo de esta relación es siempre la federación, las entidades federativas, los municipios y algunos organismos descentralizados, como el IMSS, INFONAVIT, ISSSTE, etc.

d) La base del impuesto.

También se le conoce como base imponible o base gravable y forma parte de la hipótesis. Podemos definirla, siguiendo a Vicente-Arche como "*la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen*" (tarifa o tasa, diríamos nosotros).⁷²⁵

⁷²³JARACH, Dino; ob. cit., p. 98.

⁷²⁴Jurisprudencia 25; Gaceta 42, Junio 1991, 1ª Parte, Pleno, 8ª época, p. 29

⁷²⁵ARCHE, Vicente; citado por DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO; *Derecho Financiero...* ob. cit., p. 433.

La función de la base es la de determinar, junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria. Para la obtención de la base es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley.

Lo que nos importa es la base que es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos susceptible de determinación. Precisamente la jurisprudencia N° 79 del Apéndice 1988, establece que la ley debe señalar las bases para determinar el monto de los impuestos, es decir, no es obligación de la ley que crea el impuesto señalar concretamente la base, sino que basta con que ésta pueda ser determinada a través de ciertos procedimientos o cálculos.

Lo importante desde el punto de vista del principio de reserva de ley, es que ésta defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto. En este sentido es esencial que *"la base guarde una relación conceptual con el presupuesto de hecho, o hecho generador. . . si esa relación no se mantiene el tributo se desnaturaliza. Así, por ejemplo, en los impuestos a la renta, la ley tendrá que precisar sobre qué renta se deberá liquidar el impuesto: si es la de fuente nacional o extranjera, si es la renta bruta o neta o la renta real o presunta"*.⁷²⁶ Algunas veces tal determinación es compleja. Por ejemplo: los artículos 20 y 20 bis del C.F.F., así como el artículo 7° de la Ley del I.S.R. prevén el procedimiento para calcular la actualización de contribuciones en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor, que mensualmente publica el Banco de México. Esto significa que para determinar la base del I.S.R. es necesario revisar primero, cuál es el referido índice, para calcular el valor de los bienes u operaciones sujetas a imposición,⁷²⁷ lo que naturalmente introduce un alto grado de certidumbre en el cálculo del gravamen y que por tal razón, afortunadamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido tal violación, declarándola inconstitucional, según la jurisprudencia 27/95, que reza:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la acción caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se encuentra encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea

⁷²⁶VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho...* ob. cit., p. 148.

⁷²⁷NICOLÁS LÓPEZ, Jaime; "La Garantía de Legalidad Tributaria en México y España" en *Revista PAF*; Número 98, Año VI; Ed. ECASA, México, Primera Quincena de Noviembre de 1993, p. 37.

*precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución”.*⁷²⁸

Escuchando este claro mensaje, el poder legislativo creó el actual artículo 20-bis del Código Fiscal de la Federación, con el cual pretendió subsanar la inconstitucionalidad del referido artículo 20, pues se estableció la forma detallada de cómo el Banco de México procedería a calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

e) La tarifa del impuesto.

Es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar. Es un elemento que también por necesidad lógica y jurídica debe venir señalado en ley y nunca puede establecerse en forma discrecional, como sucedía con la tarifa que cobraba la Comisión Nacional Bancaria con apoyo en el artículo 29-A de la Ley Federal de Derechos a algunas Instituciones Bancarias y que hoy se encuentra ya derogado:

“Las organizaciones auxiliares de crédito nacionales que no tengan utilidades, pagarán la cuota que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

Las tarifas más comunes en la legislación y las que la propia doctrina utiliza para clasificarlas, son la fija, la proporcional y la progresiva.⁷²⁹

f) Época de pago.

El contribuyente debe tener la certeza de que existe una fecha o un plazo determinado para pagar la contribución, por lo que debe precisarse ésta. El C.F.F. indica en el artículo 6°, que las contribuciones se pagan en la fecha que al efecto se indica en cada ley, pero que si no se establece, entonces se deberá pagar el día 17 del mes siguiente en que se causó la contribución. En el Código Fiscal del Estado se expresa en el artículo 28 que los pagos deben hacerse a más tardar el día 15 del mes siguiente al que se causan las contribuciones.

Es importante señalar que por virtud a una disposición del Banco de México, cuando se pretendan pagar contribuciones en cheques, estos se deberán presentar el día hábil anterior al de su vencimiento, pues las instituciones bancarias los hacen efectivos al día siguiente. Así pues, aun cuando el C.F.F. permite pagar hasta el 17 de mes, en atención a esta regla, si pagas con cheque debes hacerlo el día 16 para evitarte recargos.

Para efectos de nuestro tema, debe indicarse que las consecuencias derivadas de un pago no realizado son: que éste está sujeto a la cobranza coactiva, que hay sanción

⁷²⁸Informe 1995 de la Presidencia, Jurisprudencia del Pleno, pp. 36-37.

⁷²⁹Sin embargo, algunos autores hacen referencia a otras clasificaciones, así por ejemplo, MORENO PADILLA, Javier, alude a once diferentes tipos de tarifas en su artículo “Las Alicuotas en el Sistema Fiscal Mexicano” en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, Mayo-Agosto 1978, pp. 49 a 52.

Nosotros creemos que las tres tarifas citadas son las más frecuentes.

por el incumplimiento, que el fisco tiene derecho a los recargos, y que el monto del tributo dejado de pagar debe actualizarse, desde la fecha en que se dejó de cubrir, hasta el día en que se haga.⁷³⁰

6) Complementación del principio de legalidad.

El principio de legalidad adquiere su extensión propia, con la complementación que se hace a través de los principios de jerarquía constitucional, preferencia legal, razonabilidad, presunción de legalidad de los actos administrativos y reserva de ley, que enseguida analizaremos.

a) Principio de jerarquía constitucional.

Por respeto a éste se exige que los actos de todas las autoridades del país se sujeten, en principio a lo dispuesto por los preceptos constitucionales. Su fundamento se halla en el artículo 133, que indica:

*"Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que están de acuerdo con la misma celebrados por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes locales de los Estados."*⁷³¹

A través de este principio se logra que la Constitución otorgue la garantía de que sus leyes no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ellas, como se ha visto más de una vez.

b) Principio de preferencia legal.

La ley ordinaria puede disponer que ciertas materias sólo se regulen por ley, pero esta norma tiene una diferencia fundamental con la reserva: la preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso.⁷³² Es de este carácter el artículo 5º del Código Fiscal del Estado de Morelos, que establece:

"Sólo la ley puede crear, modificar o suprimir contribuciones; establecer las situaciones

⁷³⁰ MUR VALDIVIA, Miguel; "Algunos aspectos relacionados con el pago tributario", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol., Nº 15, Lima, Marzo de 1989, p. 64.

⁷³¹ Algunos autores sostienen que los jueces sólo deben observar la legislación ordinaria que los rige y que corresponde a los Jueces de Distrito el análisis de la constitucionalidad de los actos autoritarios.

⁷³² SIMÓN ACOSTA, Eugenio; "El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria", en *Principios Constitucionales Tributarios*; ob. cit., p. 150.

jurídicas o de hecho que las generen o las extingan; definir el objeto del gravamen; establecer cargas a los particulares; fijar la tasa, cuota o tarifa de la contribución, la base para su cálculo e indicar el obligado o los obligados a pagarla, otorgar exenciones, tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones y finalmente, establecer procedimientos jurisdiccionales o administrativos”.

c) Principio de razonabilidad.

Consideramos se trata de una extensión del principio de legalidad, pero en su aspecto material y que su fundamento se halla en el artículo 1º de la Constitución Federal, en el que se afirma que las garantías que otorga la propia Carta Fundamental no se restringirán ni suspenderán, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece. Mandato que está dirigido tanto al legislador como al administrador al aplicar las normas. A nuestro juicio, con este principio se exige que las leyes aprobadas sean congruentes tanto con los principios generales expresos que la Constitución establece, como con los valores implícitos que ella encierra, de suerte que no debieran aprobarse leyes ajenas a este espíritu. Tema al que ya nos referimos en el capítulo segundo y al cual nos remitimos.

d) Principio de presunción de legalidad de los actos administrativos.

Por este se entiende que todos los actos emitidos por las autoridades administrativas son legales, salvo prueba en contrario. Esto se desprende del hecho supuesto de que la administración ha cumplido íntegramente con la legalidad preestablecida en la expedición del acto, porque se supone actúa de buena fe,⁷³³ lo que hace desprender la ejecutoriedad del mismo. Este principio está reconocido en el artículo 68 del C.F.F. y 72 del C.F. del Estado.

e) Principio de reserva legal.

¿Únicamente mediante una ley emitida por el Congreso se pueden crear contribuciones?. Definitivamente que sí. ¿Debe la ley fiscal prever y regular todos los elementos de las relaciones tributarias?. Razones de seguridad jurídica y comodidad oríllan a contestar negativamente. Existe un área de exclusiva regulación de la ley; un campo de la materia tributaria que únicamente puede ser regulado por una ley en sentido formal, es decir, “una reserva de lo esencial”.⁷³⁴

El principio de reserva de ley consiste, pues, en que únicamente el poder legislativo puede expedir la ley tributaria. Este principio se hace radicar en el artículo 49 constitucional, como nos lo hace saber el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela.⁷³⁵

⁷³³SANTOFIMIO, Jaime Orlando; ob. cit., p. 106.

⁷³⁴GÓNGORA PIMENTEL. Genera David; “El Principio de Legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, en *LEX*, 3ª época, año III, enero 1997, N° 19, p. 9.

⁷³⁵ En efecto, el citado Doctor se pregunta: “¿qué implicación y alcance tiene el consabido principio? La calificación del poder del Estado como legislativo, ejecutivo y judicial deriva de la índole jurídica de los actos de autoridad en que se traduce, o sea, de los

Por su parte, Jiménez González nos dice que el principio de reserva de ley en materia tributaria no es, sino una de las formas como rige en dicho sector el principio de legalidad: *"De acuerdo con dicho principio se exige que una determinada zona del mundo tributario sea objeto de regulación única y exclusivamente mediante normas con rango de ley"*.⁷³⁶

Valdés Costa por su parte sostiene: *"La teoría clásica sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación. Para que algunos de estos elementos puedan ser establecidos por el poder ejecutivo es necesaria una norma constitucional que autorice esa excepción en forma expresa."*⁷³⁷ Esta concepción es la dominante en nuestro país. La Suprema Corte ha establecido sobre este principio lo siguiente:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- . . . La doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto administrativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino

resultados de su ejercicio. Se tratará, por ende, de poder legislativo, si el objeto de su desempeño como función de imperio consiste en la creación de normas de derecho...El principio de división o separación de poderes entraña, consiguientemente, la imputación de la capacidad jurídica para realizar esos distintos tipos de actos de autoridad a diversos órganos del Estado, o sea, la distribución de las tres funciones de imperio entre ellos, sin que su ejercicio pueda reunirse o concentrarse en un solo órgano estatal". BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*; Porrúa, México, 1973, p. 657.

⁷³⁶JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*; ed. ECASA, México, 1991, p. 125

Algunos autores dividen este principio en "reserva absoluta y reserva relativa de ley". (PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; *Curso de Derecho Tributario*; Tomo I; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986, pp. 165-166).

⁷³⁷VALDES COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*; Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 135.

*que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria".*⁷³⁸

Rosembuj es de los que critican duramente al principio de ley, pues para él antes que servir de garantía de certeza, justamente introduce mayor incertidumbre en la aplicación del tributo, pues si el principio de reserva de ley se entiende como limitador de la potencial arbitrariedad del Estado, entonces se debe inferir que *"todo elemento de la actividad administrativa debe estar inserto como elemento de la norma, la hipótesis normativa debe prever absolutamente todo: poderes, deberes, modos procedimentales etc. Naturalmente de aceptarse tal interpretación estrictísima de la primacía de la ley se produciría la suspensión o al menos el anormal funcionamiento del total aparato de gobierno y administración. Frente a esta situación pronto se elaboraron los instrumentos superadores de una malentendida supremacía de la ley: por un lado se apeló a la noción de facultades discrecionales, las cuales pueden afectar esferas subjetivas muy sentidas, mientras que por el otro, se extendía el formal reconocimiento a los llamados decretos-legislativos"*,⁷³⁹ que rebasó los límites de excepcionalidad que tenía marcados, agregaríamos nosotros.

A pesar de este pesimismo, lo cierto es que el principio de reserva de ley, juega un importantísimo papel en la formación de un cuadro de seguridad jurídica para los contribuyentes.

Excepciones al principio de reserva de ley.

Hemos indicado en el tema anterior que las contribuciones sólo pueden ser creadas a través de la ley, en su sentido formal. Sin embargo, la propia Constitución establece dos excepciones al respecto, que la doctrina ha calificado como Decreto Ley y Decreto Delegado.⁷⁴⁰ Pero el hecho de que se trata de excepciones a la creación de los impuestos por ley, no significa necesariamente rompimiento del principio de legalidad y de seguridad jurídica. Lo dice en estas palabras Pérez Royo: *"La consideración del Decreto-Ley como quiebra parcial del principio de separación de poderes (del monopolio del Parlamento para la producción de normas primarias) ha sido tenida en cuenta por nuestra Constitución, pero no para excluir al Decreto-Ley del ámbito reservado a la ley formal —lo que equivaldría en realidad a la negación de la figura en sí misma— sino para modular su configuración, el mecanismo de su definitiva inserción en el ordenamiento jurídico a través*

⁷³⁸ Semanario judicial de la Federación, Novena Época, Tomo VI, Noviembre de 1997, Pleno, SAlas y Tribunales Colegiados, pp. 78-79.

⁷³⁹ ROSEMBUJ, Tullio Raúl; "El Principio de Legalidad en Materia Tributaria y el Estatuto de la Revolución Argentina" en *La Ley*, Año XXXIII, Jueves 24 de julio de 1969, Buenos Aires, p. 3.

⁷⁴⁰ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo, denominan como decreto-legislativo al decreto-delegado en su obra *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Ed. Tecnos, Madrid, 1990, p. 209.

de un procedimiento que incluye la intervención del Parlamento a través del voto de ratificación —eventualmente de la tramitación del Decreto-Ley como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia— de manera que la suplantación de la labor del titular normal de la potestad legislativa quede reducida al mínimo”.⁷⁴¹

Italo Paolinelli sostiene que la delegación de la potestad legislativa, en relación con el principio de legalidad, no debe aceptarse en forma absoluta e indiscriminada, pero se justifica en circunstancias excepcionales, en el entendido de que exista un ejecutivo ponderado que cuente con la confianza del poder legislativo y de la mayoría de la ciudadanía.⁷⁴²

1.- Decreto-Ley.

Este supuesto se configura cuando la propia Constitución autoriza al poder ejecutivo para crear disposiciones con fuerza de ley. En materia tributaria hallamos esta regla en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución. Este precepto establece:

“El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y, para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

Esta facultad rompe con el principio de que sólo el Congreso de la Unión pueda establecer las cuotas de las tarifas de los impuestos al comercio exterior; sin embargo, no es una violación constitucional, pues precisamente es la propia Carta Magna la que establece la excepción.

Ahora bien, el texto del precepto constitucional citado se limita a que el ejecutivo podrá aumentar, disminuir, suprimir o crear las cuotas de las tarifas a los impuestos al comercio exterior, mas no otro elemento, ni mucho menos a aumentar, disminuir, suprimir o crear las cuotas de las tarifas de otros impuestos o cualquier otro elemento esencial de los mismos. Este razonamiento demuestra que los impuestos llamados “con fines extrafiscales”, rompen con cualquier principio de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad, pues introducen razones diferentes a las meramente fiscales y jurídicas para su cobro, lo que atenta contra cualquier certeza jurídica en su imposición.

El Ministro Góngora Pimentel sostiene: a).- Los tributos con fines extrafiscales no tienen apoyo constitucional; b).- Los tributos extrafiscales son, ante todo, tributos, y como

⁷⁴¹PÉREZ ROYO, Fernando; “El Principio de Legalidad, Deber de contribuir y Decretos-Leyes en Materia Tributaria”; en *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 13, Año 5, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, p. 60.

⁷⁴²PAOLINELLI MONTI, Italo; “El principio de la Legalidad en los Tributos en la Legislación Chilena y en el Modelo de Código Tributario para América Latina” en *Boletín del Instituto de docencia e Investigaciones Jurídicas*; Año 3, N° 15, Noviembre, 1972, Chile, p. 87.

tales, deben también responder a las exigencias constitucionales que sujetan a los tributos en general. Por esta razón, deben respetar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarias; c).- Es en el campo tributario donde el legislador se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas alteraciones e innovaciones, sorprendiendo al ciudadano, por eso "los múltiples factores" con los cuales se pretende justificar el cobro de los impuestos atenta contra la previsibilidad y seguridad jurídica. A nadie debe sorprender el tributo, pues la sorpresa es arma de los ladrones y no del legislador.⁷⁴³

Lo que también interesa destacar es que los Decreto-ley constituyen un instrumento importante de regulación económica, pero simultáneamente representan también, si no se aplica con atingencia, un atentado para la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues las razones por las cuales se permite aumentar, disminuir, crear o suprimir las cuotas de las tarifas de importación o exportación, pueden ser utilizadas con una ligereza extrema por el ejecutivo, que las convierta en un mecanismo común para recaudar contribuciones, olvidando que el fin primordial del precepto constitucional es únicamente de regulación económica, punto sobre el cual coinciden Pérez de Acha⁷⁴⁴ y Reséndiz Nuñez⁷⁴⁵.

Falcón y Tella destaca la importancia del Decreto-Ley como fuente del derecho tributario al plantear el asunto en dos planos: uno formal, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-Ley con el ámbito de la reserva de ley tributaria, y otro material, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-Ley con el deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, inspirado en el principio de capacidad. En ambos casos, afirma, debe entenderse que el Decreto-Ley es un instrumento normativo inadecuado para introducir cambios importantes en el sistema tributario, pero mientras que desde un punto de vista formal nunca es admisible incidir por esta vía en elementos esenciales del tributo, entre los que se incluyen los beneficios fiscales, desde un punto de vista material se llegaría a una solución distinta. Quizá esta última posibilidad interpretativa se considere excesivamente aventurada y peligrosa, máxime en el caso que hemos comentado, en que la supresión o reducción de exenciones y bonificaciones podría afectar la seguridad jurídica. . . En todo caso, sigue diciendo este autor, lo que no cabría es plantear el problema en términos formales, como hace el Tribunal, y llegar a una conclusión incoherente con ese planteamiento: la aceptación del Decreto-Ley para suprimir o reducir bonificaciones tributarias. Ello supone forzar el razonamiento hasta el extremo de no entender cubierto por el principio de legalidad tributaria, este tipo de regulación de las exenciones y bonificaciones.⁷⁴⁶

⁷⁴³ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David; "Los Fines Extrafiscales y los Principios Constitucionales tributarios", en *LEX*; 3ª época, Año III, Agosto, 1997, N° 26, pp. 5-10.

⁷⁴⁴ PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel; "Naturaleza de las Cuotas Compensatorias" en *LEX*, N° 4, Editora Laguna, 3ª época, Año I, México, Octubre, 1995, pp. 24-26.

⁷⁴⁵ RESÉNDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc; "Las Cuotas Compensatorias"; en *LEX*, N° 12, Editora Laguna, 3ª época, Año II, México, Junio 1996, pp. 52-55.

⁷⁴⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón; "El Decreto -Ley en Materia Tributaria" en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 4, N° 10, enero-abril, Madrid, 1984, p. 213.

2.- Decreto delegado.

Consiste en medidas con fuerza de ley, adoptadas por el Presidente de la República y aprobadas por el Congreso de la Unión con el propósito de hacer frente a situaciones de peligro social. Esta posibilidad la establece el artículo 29 constitucional. Representa también una excepción a la regla de que sólo en ley pueden crearse las contribuciones, pues en estos casos puede el ejecutivo crearlos.

IV.- RELACIÓN ENTRE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Visto el contenido que tiene el principio de legalidad en materia tributaria, no puede sorprendernos la estrecha relación que guarda con el principio de seguridad jurídica. Si ésta se afana por la *previsibilidad* respecto a las contribuciones a pagar, la legalidad viene a otorgar tal previsión. Si también busca *eliminar posibles arbitrariedades* de la autoridad, es justamente la legalidad la que establece tales límites.

Es de advertirse que si bien es cierto en general, la legalidad encarna a la seguridad jurídica; también lo es que dicha seguridad puede contenerse en otras normas, por ejemplo las reglamentarias, y no únicamente en las leyes emanadas del poder legislativo, aunque es preciso que la facultad reglamentaria no sea un medio falaz de eliminar y escamotear las libertades y garantías constitucionales.

Así podemos considerar que la seguridad puede darse en diferentes grados; en efecto, puede realizarse en un derecho basado en la costumbre o en un derecho escrito que no esté apoyado en el principio de separación de poderes. No obstante lo anterior, es evidente que se puede considerar más seguro un derecho basado en el principio de la jerarquía de las normas, que un derecho donde no se encuentre esta jerarquización.

Sainz de Bujanda, en relación a este tema, refiere que la seguridad cumple con una concepción legitimadora de la legalidad en su doble manifestación: de certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad.⁷⁴⁷

Asorey, al referirse a la relación entre la seguridad y la legalidad, dice: "*La ley es el único mecanismo posible para atenuar los efectos que el ejercicio del poder en la experiencia universal ha demostrado, pero tampoco hay duda que ello, por sí solo, no es suficiente para lograr la protección de los derechos humanos de los gobernados. Siendo la seguridad jurídica el contenido de la legalidad fiscal, se supera la mera función legitimadora del referido principio de legalidad, para convertirse a través de la seguridad y la certeza, en el vehículo indispensable para la obtención del bien común en el Estado Social*".⁷⁴⁸

⁷⁴⁷SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda...*; ob. cit., p. 292.

⁷⁴⁸ASOREY, Rubén. ob. cit., p. 327.

Esta relación del principio de seguridad jurídica con el de legalidad ha sido analizada por diversos autores, coincidiendo la mayoría de ellos en que la vinculación entre estos dos principios es indiscutible. La ley ha demostrado a través de la historia, ser el instrumento más importante para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes en materia tributaria, tanto proporcionando certeza en el derecho fiscal, como eliminando la arbitrariedad de los organismos gubernamentales.

El punto de vista de Humberto Medrano es el siguiente: *"El principio supone (el de legalidad) no sólo la necesidad de una ley, sino que los términos en ésta únicamente puedan aplicarse a los hechos que acontezcan a partir de su vigencia. Ello permite que el contribuyente al realizar un determinado acto se encuentre en aptitud de conocer si el mismo constituye o no un hecho imponible. Por esta razón, nosotros consideramos que el principio de legalidad se entronca con el de seguridad jurídica, que permite a los ciudadanos saber en todo momento cuáles son sus derechos y obligaciones"*.⁷⁴⁹

Nos dice Spisso: *"La finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir."*⁷⁵⁰

No obstante lo anterior, como se mencionó al inicio de este apartado, la ley no es el único mecanismo generador de seguridad, pues también la facultad reglamentaria del titular del poder ejecutivo puede garantizar la eficiencia de este principio. Así, la Administración Pública juega un papel importante tanto en su función creadora del derecho, como en la aplicación del mismo. Este último aspecto del principio de legalidad, es el que diversos autores denominan como principio de legalidad administrativa, que se traduce en la adecuación de los actos de autoridad a los preceptos legales y reglamentarios.

Al respecto, Eusebio González y Pérez de Ayala consideran que el principio de legalidad tributaria cuando se refiere a la esfera aplicativa por parte de la Administración, se denomina como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley. Continúan diciendo estos autores, que el principio de legalidad puede reconducirse con sentido positivo, a los principios de certeza y objetividad en la tributación, y en sentido negativo, a la ausencia de discrecionalidad en la Administración. Asimismo, advierten que la separación entre uno y otro no es fácil, como tampoco es fácil separar en los principios de certeza y objetividad, el punto de vista de la seguridad jurídica, con relación al propio de la legalidad tributaria, siendo necesario diferenciar el diverso papel que respecto a la Administración han jugado los principios de seguridad jurídica y de legalidad, tanto en su esfera creadora como aplicativa del derecho.⁷⁵¹

De lo antes señalado podemos afirmar que, desde la perspectiva jurídica, es relevante el rol que juega la ley como instrumento garantizador de un trato igual de todos

⁷⁴⁹MEDRANO CORNEJO, Humberto; "Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. N° 12, Lima, Junio de 1987, p. 4.

⁷⁵⁰SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 187.

⁷⁵¹PÉREZ DE AYALA, José Luis et. al.; *Curso...* pp. 30-31.

ante la norma, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos de la autoridad. Se confirma pues, que la ley es un vehículo de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un aspecto negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades del Estado.

Podemos concluir entonces que el principio de seguridad jurídica guarda una estrecha relación con el principio de legalidad. Y si bien es cierto que el principio de seguridad irradia un espectro más amplio que el de legalidad, éste último obtiene su contenido de aquél, al revelar el grado de seguridad o certeza de la propia ley y de su aplicación. Así pues, queda demostrada la íntima relación entre ambos principios.

V.- LA LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU SIGNIFICADO FRENTE A LA TEORÍA DE LA SEPARACIÓN DE PODERES.

En el capítulo primero ya habíamos comprobado que, en términos generales, la separación de poderes es un requisito indispensable para la certeza jurídica. Veremos si esta misma tendencia tiene su recepción en la materia fiscal o si, por el contrario, tiene algunas variantes.

Escribe Valdés Costa: *"Este desplazamiento de la función legislativa al poder ejecutivo, que desde el punto de vista jurídico quiebra el esquema clásico de la separación de poderes y funciones, considerado hasta hoy como el sistema más adecuado para las garantías individuales —de especialísima aplicación al derecho tributario, por la ya citada característica de éste en lo que respecta a la triple condición que el Estado asume en él, de creador y acreedor de la obligación y juez de las eventuales controversias—, encuentra cierta justificación desde el punto de vista político y técnico. Se puede afirmar que el concepto tradicional del principio no se adecúa a las necesidades de la legislación tributaria en el Estado contemporáneo"*.⁷⁵² Las razones del desplazamiento al que se refiere Valdés Costa parecen ser varias:

1.- La falta de idoneidad de las cámaras legislativas, es decir, su antidemocrática composición y otros problemas que ya vimos.

2.- Las razones de urgencia que presenta la legislación ante los impuestos al comercio exterior, dando pie a los decretos-ley autorizados por el artículo 131 constitucional.

3.- La delegación de competencia, supuesta la falta de capacidad técnica de los legisladores y la supuesta mayor eficiencia de la administración tributaria, aunque se debe reconocer que los condicionamientos y ratificación por las Cámaras, atenúan notoriamente los peligros de este apartamiento del principio.

Pero si bien es verdad que nunca se dio una separación de poderes en la forma originalmente propuesta, ni que el Congreso sea el único capacitado para tutelar con las

⁷⁵² VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho*. : ob. cit., p. 126.

debidas garantías las exigencias derivadas del principio del consentimiento de los impuestos, también lo es que esto último no autoriza a suponer que la Administración sí lo está y que por eso se le deleguen infinidad de funciones tributarias.

En ese sentido, hay autores que sostienen una afectación casi neutra en la seguridad jurídica de los contribuyentes por la participación del gobierno en la materia fiscal, pero por desgracia en nuestro país el asunto no tiene consecuencias felices. Lo cierto es que, sin exageraciones de ninguna especie, el poder ejecutivo predomina y por ende, impone su criterio a la hora de establecer las contribuciones y su forma de pago. Prueba de ello es que a pesar de la apariencia de control que parecía tener la oposición política (PRI-PAN-PVEM-PT) en la Cámara de Diputados, y por ende, la aprobación o no del presupuesto de egresos para 1998, como se muestra en la gráfica que presentamos,⁷⁵³ el resultado de la aprobación fue el que finalmente el gobierno impuso, derivado de la fragilidad del denominado "grupo opositor".

También, con ánimo de medir objetivamente tal dependencia, aunque sea en forma referencial, servirá de mucho lo que investigamos en relación a las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales 1994, 1995, 1996 y 1998 en el Sistema Integral de Información y Documentación de la Cámara de Diputados. Ahí pudimos constatar lo siguiente:

1.- Respecto a la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1994, la Comisión de Hacienda del Congreso sólo hizo dos propuestas al proyecto enviado por el ejecutivo y que finalmente fueron incorporadas al proyecto aprobado en pleno. Ninguna propuesta de fondo, sólo de forma. El partido del Estado aprueba por 245 votos, contra 20 del PRD y 62 abstenciones del PAN la referida ley.

2.- Para el proyecto de Ley de Ingresos de 1995, justamente cuando el presidente Zedillo entró al gobierno y la oposición creció en el Congreso, las propuestas de la Comisión de Hacienda fueron seis ese año, aunque nuevamente en lo substancial no hay modificaciones, únicamente algunas formalidades tales como la fecha de pago para el C.F.E., etc. El PRI aprueba la ley con 286 votos, contra 148 del PRD y PAN. Hubo intenso debate de diversos artículos en lo particular, que no fueron aprobados.

3.- La Ley de Ingresos para 1996 es aprobada por 270 votos del PRI contra 148 del PRD y PAN. Ninguna de las propuestas de los partidos de oposición en la Cámara fueron incorporadas. La Comisión de Hacienda de la Cámara únicamente propone tres reformas al proyecto del ejecutivo, la más importante es la relativa al monto del endeudamiento público.

4.- Para el ejercicio fiscal del año de 1998, cuya historia conocemos todos, la oposición política es mayoría en el Congreso logrando que en la Comisión de Hacienda se incorporen por primera vez, propuestas hechas por la propia oposición. Dos a solicitud del PRD y dos propuestas del PAN. Son nueve propuestas diferentes de la Comisión al proyecto del ejecutivo. PRI y PAN votaron a favor con 351 votos; 131 en contra. No hubo discusión de artículos en lo particular.

⁷⁵³Ver Anexo N° 1.

Para los efectos de nuestra investigación, deseamos destacar algunos aspectos:

1.- El Congreso en su conjunto no suele estudiar a fondo el proyecto de ley de ingresos que envía el ejecutivo, de ahí que las reformas que la Comisión de Hacienda propone sean de forma y no de fondo.

2.- Este estudio superficial también se debe a que la oposición política no representa una fuerza significativa contra el gobierno en esta materia y además parece no estar lo suficientemente capacitada para ello, al igual que el partido oficial.

3.- Existe un desconocimiento casi total de los diputados sobre el tema, desde el ángulo estrictamente jurídico, pues si bien la ley, en principio se aprueba en lo general, se pueden discutir artículos en lo particular, pero son raros los representantes que suelen discutir con bases legales estos artículos, según pudimos percatarnos del Diario de Debates del Congreso en los respectivos años. Además, quienes hacen uso de la palabra manejan más conceptos económicos que jurídicos.

4.- La conclusión que se impone es que, visto el número tan insignificante de reformas propuestas a los proyectos y la ínfima calidad de las mismas, el Congreso mantiene una dependencia casi absoluta respecto al ejecutivo en materia tributaria. Aprueba prácticamente todo lo que le envía. *"Pero, —como bien lo observa Victoria León— en esto no hay ninguna novedad. Ésta es una tendencia a nivel de todas las democracias occidentales. . . algunos datos porcentuales nos podrán ilustrar sobre el uso de las iniciativas gubernamentales del poder ejecutivo en Europa: Holanda 99%; Dinamarca 98%, Bélgica 85%, Francia 87%, Gran Bretaña 85%, Tan solo Italia y Suecia se encuentran por debajo del 80%, sin llegar al 60%".*⁷⁵⁴

Para los efectos de nuestro trabajo debemos dejar anotado que ante la falta de un legislativo fuerte, *"el instituto del tributo recorre un trayecto que nace y se agota únicamente dentro de la estructura de la organización estatal; el punto de partida y el punto de arribo coincide en un mismo circuito y ello descubre peligrosos puntos de contacto con una concepción absolutista del fenómeno tributario: el tributo se establece incontinentemente en representación de la comunidad"*⁷⁵⁵, lo que introduce un factor agudo de incertidumbre en las relaciones entre Estado y contribuyentes, como parece obvio.

Sin embargo, convenimos en que *"cualquiera que sea la orientación que prevalezca en cuanto a la ordenación jurídica de las relaciones Gobierno-Poder Legislativo, no dejará de reconocerse la importancia de éste como órgano de control e instrumento de la seguridad jurídica de los administrados."*⁷⁵⁶ Aunque aún no sea lo suficientemente fuerte para equilibrar la balanza.

⁷⁵⁴LUNA-VICTORIA LEÓN, Cesar; "Quién debe legislar en materia Tributaria? -Una reforma a la función legislativa-" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. N° 15, Lima, Marzo, 1989, p. 45.

⁷⁵⁵ROSEMBUJ; ob. cit., p. 4.

⁷⁵⁶GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Legalidad..."; ob. cit., p. 432.

Por ejemplo, entratándose del Presupuesto de Egresos para 1998, en opinión de la mayoría de los diputados de oposición, aún permanece una alta discrecionalidad del ejecutivo en la asignación de recursos, y recuérdese que la arbitrariedad en la repartición del presupuesto significa una arbitrariedad también en su causación. Lo dice el diputado Felipe de Jesús Cantú: *"No hay cambio de actitud en el gobierno en la búsqueda de un ejercicio presupuestal disciplinado, austero y transparente. La Secretaría de Hacienda siempre será la que diga cuándo, cómo y dónde se puede subir o reducir recursos. Aquí el legislativo sale sobrando."*⁷⁵⁷

Tampoco podemos desconocer, por ejemplo, que por primera vez en la historia del país, la Secretaría de Hacienda se vio en la necesidad de reunirse en más de 20 ocasiones con los legisladores para consensar el presupuesto de ingresos y egresos.⁷⁵⁸ Ello no resta que el legislativo conserve sus facultades dentro del ámbito político, campo que definitivamente es también fuente importante de seguridad jurídica. Pensemos por un momento en la ventaja que significa para la seguridad jurídica una política económica prudente: la confianza que determinadas medidas pueden crear en el ánimo de empresarios y consumidores, la colaboración de la iniciativa privada y la creación de ese clima favorable ante cualquier decisión del gobierno, son aspectos que ninguna política consciente se atrevería a desconocer.

Remarcando la importancia política que tiene el poder legislativo, Luna Victoria nos señala: *"Si conforme a la doctrina clásica, el Parlamento se concibe como un nexo entre el poder (que reside en el pueblo) y la administración (Poder Ejecutivo), su función primordial es la de representación precisamente de ese poder y ella se ejerce también y más funcional y eficazmente en los tiempos modernos a través del control. Así concebido el principio y así contrastado con la realidad, importa más que la función legislativa sea un proceso en que lo relevante sea la conjunción de la iniciativa legislativa, la discusión y deliberación de la norma tributaria antes que la precisión sobre en quién reside en última instancia la competencia legislativa. De modo tal que la teoría clásica de la "división de poderes" tampoco se reduce a asignar al Poder Legislativo la función legislativa, sino más propiamente la de un control político de la actividad del poder ejecutivo."*⁷⁵⁹

Al margen de que en otros países las soluciones políticas suelen predominar sobre las estrictamente doctrinales, y en definitiva, determinar cuál de los dos poderes prevalecerá, es indudable que ello se ofrece sólo en aquellas democracias ya consolidadas, pero no en aquellas, como la nuestra, que está en génesis. Dijimos en el capítulo primero que el poder ejecutivo es hoy el centro del Estado, sin embargo, como acertadamente lo dice González García, *"siempre lo fue. De él derivaron el judicial y el legislativo. . . De este modo la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el gobierno por parte del poder legislativo, o el reconocimiento explícito de su impotencia."*⁷⁶⁰

⁷⁵⁷ CANTÚ, Felipe de Jesús; citado por ACOSTA CÓRDOVA, Carlos y DELGADO, Alvaro; "En la Cámara. la batalla por los dineros públicos" en Revista *Proceso*; N° 1098; México, 16 de Noviembre de 1997, p. 10.

⁷⁵⁸ ACOSTA CÓRDOVA, Carlos; "La batalla por el presupuesto será en la Cámara de Diputados, Hacienda y legisladores tuvieron 20 reuniones y ninguna coincidencia" en Revista *Proceso*; N° 1097, 9 de noviembre de 1997, p. 8. Las reuniones se llevaron a cabo durante el mes de octubre y continuaron en el mes de noviembre de 1997.

⁷⁵⁹ *idem*, p. 54.

⁷⁶⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Legalidad..."; ob. cit., pp. 431 y 434.

Respecto a la interdicción poder legislativo-poder judicial, dijimos en el capítulo primero que era muy difícil medir el grado de influencia de uno sobre el otro y por consecuencia, el grado de independencia que tenían. Sin embargo, de algo podrá servirnos hacer constar que entre enero de 1995 y octubre de 1997, por ejemplo, del Código Fiscal de la Federación aprobado por el legislativo, se declararon inconstitucionales los artículos 20, 45, 123, 145, 208, 209, 242; de la Ley de Impuesto al Activo, el 5° y el 6°; de la Ley Federal de Derechos, el 162 y el 287, lo que significa un rechazo parcial a la labor realizada por el legislativo por parte del judicial.

Por otro lado, la Secretaría de Hacienda tuvo que acatar las resoluciones, aunque también dio muestras de empecinamiento al hacer valer preceptos previamente declarados inconstitucionales, como ocurrió con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que aún continúa vigente.

VI.- ¿CRISIS DE LA LEGALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO?.

En el capítulo primero llegamos a la conclusión de que el principio de legalidad estaba seriamente debilitado por varias razones. La pregunta que cabe hacernos ahora, considerando también lo dicho líneas atrás, es la siguiente: ¿Está en crisis el principio de legalidad tributaria?.

Es claro que en últimas fechas el derecho fiscal requiere de una actualización constante debido a las crecientes exigencias económicas del Estado. El efecto inmediato ante tales circunstancias es la proliferación de disposiciones de inferior rango a la ley, fenómeno al cual se ha denominado "*CRISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD*",⁷⁶¹ pues se ha visto que la ley en esta materia si bien continúa creando las contribuciones y sus elementos esenciales, en todos los demás ámbitos tributarios ha sido rebasada por otros ordenamientos no legislativos, como las Reglas Generales emitidas por la Secretaría de Hacienda, lo que sucede muchas veces porque "*el poder ejecutivo, asumiendo al margen de la Constitución, el ejercicio de facultades legislativas, se diluyó en la estimativa social la diferencia entre hacer la ley y reglamentarla.*"⁷⁶² El problema es que "*cada vez que se acrecienta el poder administrativo fiscal, lamentablemente ello se hace a costa de la disminución de los derechos de los contribuyentes.*"⁷⁶³

También se ha dicho que otra de las razones de esta crisis es sin duda "*el decisivo avance de la intervención del Estado en la vida económica de los pueblos, que mira con disfavor a aquellos principios o instrumentos que ponen una cortapisa a su acción planificadora*"⁷⁶⁴ como lo es el principio de legalidad, al que se ha derribado en muchas

⁷⁶¹ PÉREZ DE AYALA, José Luis *et. al.*; *Curso...* ob. cit., pág. 95.

⁷⁶² SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 207.

⁷⁶³ DÍAZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 44.

⁷⁶⁴ SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 207.

ocasiones “bajo la aparente declamatoria de que la vida moderna es flexible para atarse al rigor constitucional.”⁷⁶⁵

Creemos que en México sí puede hablarse de una crisis del principio de la legalidad en la materia tributaria, que incluso se extiende a la seguridad jurídica. Pont Mestres nos dice: *“El continuado socavamiento de la seguridad jurídica ha convertido en enfermedad crónica la inseguridad del contribuyente, con inevitable pérdida de confianza en el derecho tributario positivo. Ni la prepotencia, ni el privilegio, ni la arrogancia, ni la posición de superioridad y dominio de la administración tributaria tienen cabida en el Estado de Derecho, como tampoco la tienen la forzada sumisión y vasallaje de los contribuyentes.”*⁷⁶⁶

Ciertamente, por lo que llevamos dicho, debemos ya preguntarnos: ¿Cuál es la garantía que presta la ley, que está ausente en otras fuentes del derecho? ¿Por qué decimos que el principio de legalidad tributaria está en crisis en México?. Para contestar estas preguntas seguiremos muy de cerca los trabajos de Eusebio González, Simón Acosta, Raúl Resembuj y Vega García.

El primero nos dice: *“El principio de legalidad tributaria en su primigenia versión, reconducible al principio del consentimiento de los impuestos, significa, ante todo, un sistema de protección al contribuyente frente a los posibles (y efectivos) abusos de la monarquía. . . ¿Persiste dicha situación en nuestros días?. Ni siquiera formalmente podría darse una respuesta afirmativa.”*⁷⁶⁷

El segundo de ellos afirma: *“. . . en el siglo pasado la reserva de ley podía entenderse como un instrumento de defensa del individuo contra el Estado. Esto es hoy día insostenible. El principio de soberanía popular está suficientemente consolidado como para que pueda considerarse absurdo que el ciudadano necesite el Parlamento para protegerse contra el Estado. . . resulta así que la aprobación de los impuestos deja de constituir estrictamente un mecanismo de autodefensa frente al Estado.”*⁷⁶⁸

Más adelante este último se pregunta: *“¿En qué sentido es la ley una garantía de estos derechos?. Y responde: lo es en la medida en que el proceso de debate y aprobación de la ley está dotado de unas características peculiares que convierten a la ley en el instrumento apropiado para la aprobación de normas estables que reflejen el sentir mayoritario de la sociedad; básicamente estas características se resumen en la publicidad, representatividad y responsabilidad del Parlamento. . . Por un lado, la publicidad del proceso de elaboración y aprobación de la ley, permite que durante su tramitación se forme un estado de opinión pública mediante el debate colectivo a través de los diferentes medios de comunicación social. . . el Estado democrático fomenta el debate social sobre asuntos importantes, para que la decisión política final se encuentre en sintonía con la voluntad general. Las decisiones del gobierno se adoptan, por el contrario, de forma*

⁷⁶⁵MACADRIS; citado por DIAZ, Vicente Oscar, ob. cit., p. 37.

⁷⁶⁶PONT MESTRES, Magin; citado por DIAZ, Vicente Oscar, ob. cit., pp. 33-34.

⁷⁶⁷GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; “El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978” en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 428.

⁷⁶⁸ACOSTA, Eugenio Simón; ob. cit., pp. 160-161.

inmediata y sin necesidad de publicidad alguna. . . La opinión pública sólo puede reaccionar frente a la decisión después de adoptada. En el caso de la ley, la reacción puede ser anterior y la opinión pública puede influir en la norma antes de ser aprobada. La proporcionalidad (más o menos corregida) de la representación parlamentaria permite que en el debate y aprobación de la ley se manifiesten las diversas posturas políticas. Y en tercer lugar, la responsabilidad de los parlamentarios ante los ciudadanos electores es mayor de la que puedan tener otros órganos políticos.”⁷⁶⁹

Raúl Resembuj señala: “. . . la noción garantista de la legalidad tributaria no corresponde a la realidad jurídica actual, es un concepto por diversos motivos superado. En primer lugar, la ley tributaria no es más limitadora que cualquier otra ley; en segundo lugar, la reserva de ley va más allá de la mera protección a ciertos derechos subjetivos y se enmarca para dar una efectiva participación en la configuración del gasto público por parte de la comunidad”.⁷⁷⁰

Finalmente, Vega García nos dice: “El juego de fuerzas políticas no se contrapesa ya entre el legislativo y ejecutivo, habida cuenta que los partidos electoralmente triunfantes suelen estar en ambos, sino entre mayorías y minorías, entre los partidos que ganan las elecciones, pero pueden perderlas en el futuro, y los partidos que pierden las elecciones, pero en una próxima convocatoria pueden resultar vencedores. Quiérase o no reconocer, la realidad estatal no es la que nos describen las constituciones, sino algo muy diferente”.⁷⁷¹

Teniendo presente todo lo anterior, nos es dable concluir que en México existe un serio debilitamiento del principio clásico de separación de poderes. En efecto, aquí el principio de soberanía popular no está suficientemente consolidado. Vivimos, sin equívoco alguno, en una democracia apenas incipiente. Aquí el ciudadano no sólo debe protegerse del gobierno, sino del mismo poder legislativo, pues hemos comprobado fehacientemente que éste sigue las directrices que aquél le marca sin ninguna cortapisa. Que no obstante que el poder judicial ha declarado la inconstitucionalidad de diversos artículos fiscales aprobadas por el poder legislativo, se niega a dejarlos sin vigor, por presiones del poder ejecutivo.

En México tampoco la publicidad del proceso de elaboración y aprobación de la ley permite que se forme un estado de opinión efectivo. Por un lado, es casi nula la participación que se otorga a los contribuyentes en la creación de la ley. Por ejemplo, la denominada iniciativa privada, antes de la aprobación de la miscelánea fiscal para el presente año de 1998, declaró: “Ya que el poder ejecutivo no hizo caso a nuestras propuestas para el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos, insistiremos ante el legislativo, no quitaremos el dedo del renglón”.⁷⁷² Posteriormente se quejaría que tampoco

⁷⁶⁹ACOSTA, Eugenio Simón; ob. cit., pp. 161-162.

⁷⁷⁰ROSEMBUI, Tulio Raúl; “El Principio de Legalidad en Materia Tributaria y el Estatuto de la Revolución Argentina” en *La Ley*. Año XXXIII, Jueves 24 de julio de 1969, Buenos Aires, p. 2.

⁷⁷¹DE VEGA GARCÍA, Pedro; *Estudios Político Constitucionales*; 1ª edición 1980, 1ª reimpresión 1987, UNAM, México, 1987, p. 297.

⁷⁷²Declaraciones de MARÍN SANTILLÁN, Jorge, Presidente de la CONCAMIN, a *El Financiero*; Diario; México, 24 de noviembre de 1997.

el poder legislativo había escuchado sus propuestas. Lo mismo sucedió con otras muchas agrupaciones sociales afectadas por las contribuciones.

Por otro lado, es un hecho que el gobierno controla los medios de publicidad, a más de que estos son pocos y con determinadas tendencias nada objetivas. Claramente recordamos que durante 1994, cuando se propuso el aumento del IVA del 10% al 15%, las dos empresas televisivas de cobertura nacional difundían sus noticieros con un evidente apoyo a la propuesta gubernamental. Lo mismo hicieron el año pasado de 1997 cuando nuevamente se puso a consideración por parte de la oposición política la reducción del IVA del 15% al 10% y que el gobierno obviamente rechazaba junto al partido oficial.

En México, la proporcionalidad de la representación política, si bien alcanzó una mayoría en la Cámara de Diputados, no lo logró en la de Senadores y aún está muy dividida e inmadura, por lo que no constituye una fuerza que obligue al gobierno a ser escuchada. No obstante lo anterior, es indudable que representa un avance cualitativo el que ahora se pueda presentar un debate parlamentario sobre el Presupuesto de Egresos. Nos dice Solís Mendoza: *"Después de décadas en que la aprobación del presupuesto del gasto público era sólo un trámite más, se discutirán ampliamente las distintas partidas de gasto y sus objetivos, sus justificaciones y su razón de ser. Hasta el año pasado, era poco lo que los interesados podían hacer cuando este documento ya se había entregado en el Congreso. Ahora realmente empieza la discusión. En este año, los habitantes del país tendremos mayor conocimiento e información de lo que se hace con nuestros impuestos. Este procedimiento, que es lo normal en otros países, se vivirá por primera vez en el nuestro, lo cual es una excelente experiencia. . ."*⁷⁷³

En nuestro país, la mayoría de los representantes al Congreso poco o nulo contacto mantienen con sus electores. Los que pertenecen al partido oficial deben su nombramiento al Presidente de la República, y como es éste quien impone su criterio en el Congreso, ya se verá entonces que la responsabilidad de los diputados del partido en el poder con sus electores es prácticamente nula. Los miembros de otras agrupaciones políticas aún son inmaduros y su contacto con los electores es exiguo.

Finalmente, en México aún no existe un juego de contrapesos de los partidos políticos. El predominio de uno de ellos hace imposible pensar todavía en la hipótesis que nos refiere De Vega García, aunque debemos reconocer un gran avance en este sentido.

Por eso resulta atinado el comentario de Jorge Alcocer al preguntarse: *"...¿son acaso los partidos políticos las organizaciones mejor capacitadas para dar cauce a todos los cambios que la sociedad mexicana demanda? . . .definitivamente no. Primero, porque no es su deber. Segundo, por el corto alcance propositivo de los mismos partidos, aunado a la falsa creencia de que la sociedad les confió la representación de todos sus intereses..."* Por otra parte está el enorme problema de la representatividad en donde sostiene: *"Incluso vemos fallas de mecánica de operación de la política: los partidos políticos, contra lo que se cree, tienen muy pocos vasos comunicantes hacia la sociedad. Son maquinaria de políticos profesionales, candidatos o legisladores que operan en función de su entorno partidista. En México no hemos construido las relaciones*

⁷⁷³SOLIS MENDOZA, Benito; *El Financiero*; Diario; México, 18 de noviembre de 1997.

*permanentes entre sociedad y partidos. Estos se elaboran partiendo de sus particulares visiones e intereses y de lo que interpretan que la sociedad quiso decirles. No tenemos mecanismos de referéndum ni de plebiscitos de consulta popular para saber si realmente se responde a lo que la sociedad está esperando. . ."*⁷⁷⁴

Por todo ello creemos haber demostrado que el principio de legalidad tributaria se encuentra en crisis en México. Pero el asunto no es solamente constatar si esta crisis existe, sino derivar de ahí dos cuestiones más, la primera se refiere a responderse lo siguiente: ¿Qué sentido tiene introducir mecanismos de defensa del orden constitucional, cuando la Constitución ha ido perdiendo su prestigio y ha dado muestras de su incapacidad y su ineficacia?. Pues bien, creemos que la impresionante quiebra histórica de los principios organizativos en que descansaba el viejo orden liberal, no implica en modo alguno la quiebra de los valores que ese orden pretendía realizar, y a la defensa y seguridad de tales valores deben enfocarse estos mecanismos. Como lo dice De Vega García: *"Defender la Constitución no supone defender la estructura y la forma de organización en que, históricamente, cristalizó el llamado Estado liberal. . .Defender la Constitución lo que implica es la defensa de los valores que, desde sus comienzos, inspiraron al movimiento constitucionalista."*⁷⁷⁵

La otra interrogante es determinar el reacomodo que debemos hacer ante la realidad inobjetable que nos ofrece la preeminencia del poder ejecutivo sobre el legislativo. En este sentido resultan importantes las propuestas formuladas por Luna-Victoria León. Sostiene este autor que el principio de legalidad debe repensarse; que el principio no es válido en sí mismo, sino que su legitimidad y validez dependen de lo que intentan cautelar, se trata, agrega, de una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Continúa diciendo que la idea central es reconocer que el poder ejecutivo ejerce de hecho la mayor parte de la producción legislativa, sea por delegación o por ejercicio de la facultad de dictar Decretos de Urgencia. La propuesta, asegura, mantiene en el poder legislativo la "potestad tributaria", pero recomienda dotar al poder ejecutivo de mayores facultades en la producción legislativa en materia tributaria, superando el rol pasivo y secundario diseñado en la Constitución. Los términos principales de su propuesta son: a) El poder legislativo conservaría la potestad tributaria de manera exclusiva y excluyente, y no delegable, en los casos de las leyes-marco en materia tributaria. b) La función legislativa distinta a la de las leyes-marco, sería un proyecto de intermediación entre el poder ejecutivo y el poder legislativo. Sugiere reformar la calidad de la iniciativa del ejecutivo, y que se debata en una comisión bicameral especializada. c) Para que el control político de esta comisión bicameral sea eficaz, deberían establecerse mecanismos de publicidad del proyecto presentado por el ejecutivo, de tal suerte que los contribuyentes involucrados y otras instancias pudieran presentar observaciones. d) De esta forma ya no sería necesaria la delegación de facultades legislativas al poder ejecutivo. Sugiere una enmienda constitucional para un mecanismo que formaliza la realidad. e) El poder ejecutivo tendría mayor fluidez para, previa negociación con la comisión, legislar en materia tributaria.⁷⁷⁶

⁷⁷⁴Entrevista de ORTEGA ROSELL, Juan; *El Financiero*; Diario; México, 8 de diciembre de 1997.

⁷⁷⁵DE VEGA GARCÍA, Pedro; ob. cit., p. 308.

⁷⁷⁶LUNA-VICTORIA LEÓN, Cesar; ob. cit., pp. 52-59.

En nuestro país ya hay voces que se pronuncian en igual sentido. Por ejemplo, Mario Andrade sugiere la delegación del poder tributario bajo ciertas limitaciones de orden cualitativo y cuantitativo; la creación de una comisión de seguimiento integrada por varios sectores, que tenga la facultad de modificar el régimen impositivo y el establecimiento de una ley general que estructure los principios a los que deberá sujetarse la autoridad tributaria.⁷⁷⁷

VII.- LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA TRIBUTARIA COMO FUENTES DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Si bien es verdad que la vinculación legalidad-seguridad jurídica es estrechísima, también lo es que la seguridad no sólo tiene su plena realización con ella, sino que se desenvuelve en la aplicación de todas y cada una de las garantías contenidas en la Carta Fundamental. En otras palabras, la seguridad jurídica no se agota en el principio de legalidad, sino que también está presente dentro de las demás garantías constitucionales.

Por eso, para hilar toda esta descripción creemos necesario referimos a la forma como se conecta la seguridad con los demás principios constitucionales, pues habrá seguridad jurídica en la medida en que las garantías individuales son entendidas y desarrolladas en plenitud; y los procedimientos instaurados para hacerlas efectivas se cumplan.

En el primer sentido nos parecen acertadas las palabras enunciadas por el licenciado Servando J. Garza cuando afirma: *"Si el propósito primario o fundamental de toda Constitución escrita es imponer limitaciones (garantías individuales) al poder del gobernante, su cumplimiento sólo es posible mediante un conocimiento penetrante e integral de tales limitaciones. En el proceso de creación y desenvolvimiento de las garantías individuales, se advierte a menudo, su proyección original a la protección de la vida y de la libertad del individuo y su ampliación posterior a los derechos patrimoniales, muy tardíamente llegan a comprender la protección del particular en sus relaciones administrativas con el gobernante"*.⁷⁷⁸

Pero el pleno desarrollo y explotación de la potencialidad de las garantías individuales que en materia fiscal revisaremos en este apartado, no puede entenderse ni aplicarse con un criterio rigorista, sino atendiendo a posturas abiertas, vanguardistas y de protección a ámbitos no contemplados e incluso no previstos por el Constituyente de 1917, so pena de anquilosar el derecho fiscal,⁷⁷⁹ por lo menos así lo ha entendido la Suprema Corte de Justicia en la siguiente tesis:

⁷⁷⁷ ANDRADE PERILLA, Mario; "La Legalidad Tributaria. Nueva Visión"; en *Revista Lex*, México, p. 51.

⁷⁷⁸ GARZA, Servando J.; *"Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano"*; ed. Cultura, México, 1949, p. 14

⁷⁷⁹ Por ejemplo, creo que el artículo 1° de la Constitución ha sido poco analizado en atención a que establece un límite a la restricción de las garantías individuales, señalando que esta restricción sólo puede efectuarse cuando la propia Constitución lo permite. Esto puede acontecer en dos supuestos: que expresamente así lo indique, como en el artículo 5° en cuanto a los trabajos forzados y al 17 sobre las costas judiciales; y cuando delegue en ley ordinaria esta limitación, sin que pueda, en ningún caso, en materia fiscal,

"GARANTÍAS INDIVIDUALES, ALCANCES DE LAS.- Las garantías constitucionales no deben tomarse como un catálogo rígido, invariante y limitativo de derechos concedidos a los gobernados, que deban interpretarse por los tribunales de amparo en forma rigorista, porque ello desvirtuaría la esencia misma de dichas garantías. Más bien debe estimarse que se trata de principios o lineamientos vivos y sujetos a la evolución de las necesidades sociales, dentro del espíritu que animó al Constituyente al establecerlos. De lo contrario, se desvirtuaría la función esencial de las garantías constitucionales y del juicio de amparo, al entenderlas y aplicarlas en forma que hiciera sentir opresión a los gobernados, y limitación en la defensa de sus derechos, en vez de hacer sentir el ambiente de derecho y libertad que con dichas garantías se pretendió establecer en el país. No sería posible aplicar en la actual complejidad política, económica y social de un medio cambiante, rigorismos literales de normas, que contienen principios e ideas generales, pero que no pudieron siempre prever necesariamente las consecuencias de dichos principios".⁷⁸⁰

En realidad, como lo dice Manzoni "la efectiva aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria depende sobre todo del modo en que el tribunal constitucional sepa reaccionar frente a cualquier forma de autoritarismo legislativo, liberándose de ese fetiche de la razón fiscal como *suprema ratio* y reclamando con mayor firmeza del legislador un mayor respeto de tales principios."⁷⁸¹ No olvidando tampoco que "cuando el intérprete supremo de la Constitución permite una conducta del Estado que altera los principios básicos tributarios, se socava el fundamento ético del derecho y la sociedad se encamina hacia horizontes oscuros y poblados de inseguridad jurídica".⁷⁸²

También resultan por demás interesantes las conclusiones a las que ha llegado el tribunal constitucional español, cuando en 1985, decretó: ". . . Los derechos fundamentales no incluyen solamente derechos subjetivos en defensa de los individuos de tal Estado, y garantías institucionales, sino también derechos positivos por parte de éste. . . de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la Constitución, no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos, y los valores que representan, aun cuando no exista pretensión subjetiva por parte del ciudadano. . ." ⁷⁸³

Pero la afirmación de que las garantías individuales en materia tributaria constituyen frenos al poder, ¿es absoluta?, ¿qué tan cierto es que el impuesto limita y restringe la libertad y los derechos de los particulares?.

exigirse alguna contribución que llegue a restringir alguna garantía constitucional. Por ejemplo, en el artículo 7º se establece la libertad de escribir y publicar. La autoridad legislativa puede crear en ley ordinaria un derecho por el registro de los escritores. Esto es válido; pero no lo sería si tal derecho es tan alto que haga imposible hacer efectiva esta garantía o la restrinja de tal forma que quienes escriben ya no lo continúen haciendo por esa razón.

⁷⁸⁰Juicio 597/73 promovido por CANACINTRA, resolución de 11 de febrero de 1974, Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito; Vol. 62, sexta parte, p. 39.

⁷⁸¹MANZONI; citado por CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario" en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; Universidad de Sinaloa-Universidad de Salamanca, México, 1993, p. 101.

⁷⁸²DÍAZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 38

⁷⁸³Criterio citado por ASOREY, Ruben O.; ob. cit., p. 348.

Debemos convenir en que estrechamente ligado al nacimiento del Estado, aparece el poder de pedir a los particulares los medios para realizar sus propios fines. Admitido el principio de la necesidad de la vida en sociedad, de ello se desprende directamente lo absurdo que resulta concebir la actividad dirigida a la obtención de los medios necesarios para el mantenimiento de la organización social, como una limitación de la actividad individual.

Si partimos del concepto de derecho se llega a resultados análogos. Si verdaderamente el derecho es norma de conducta, no existe derecho sin Estado que lo mantenga y, en consecuencia, no existe personalidad jurídica del particular sin ordenamiento jurídico que la regule y reconozca. La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho.

Ezio Vanoni nos dice: *"La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin Estado no existiría derecho. Con otras palabras, decir que el tributo limita la personalidad individual equivale a afirmar que la existencia misma del Estado constituye un límite de los derechos del particular. El hombre libre de cualquier obligación tributaria tan sólo es pensable al margen de la convivencia social. . ."*⁷⁸⁴

Si tuviéramos que hablar de limitación de la libertad del particular por causa del tributo, tendríamos necesariamente que referirnos a las obligaciones en general. Éstas son sujeciones jurídicas personales, constituidas por el deber de una persona de realizar una prestación en beneficio de otra. El obligado es menos libre que el no obligado, porque no puede rechazar la invasión de su esfera jurídica por el acreedor. De la misma manera, también el deudor del impuesto es menos libre que el no deudor. Pero la restricción de la libertad en este caso, no se manifiesta como una limitación de la capacidad de obrar del sujeto, significa sencillamente que por una causa justa ha surgido un vínculo obligacional para con el Estado, sin que por ello la esfera de su capacidad jurídica quede definitivamente menoscabada.

En relación a las normas tributarias formales, es decir, a aquellas que obligan al particular a prestar un servicio al Estado distinto al pago del impuesto, debemos afirmar que en todos los casos se trata de normas particulares y accesorias, exigidas por la necesidad de la aplicación práctica del tributo, por lo que no es lícito deducir de la naturaleza de éstas, la afirmación de que todo el sistema tributario representa una limitación de la libertad individual.

Ya habíamos advertido que el principio de legalidad no agota al de seguridad jurídica, pues dijimos que también estaba presente en todas las demás garantías individuales. Por eso nos parece necesario, aun así sea de manera genérica, analizar de qué forma se enlazan las otras garantías individuales con el principio de seguridad jurídica. Por razón de orden creímos conveniente reconducir este análisis partiendo del

⁷⁸⁴ VANONI, Ezio; *"Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias"*; Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973, pp. 183-184.

sustento constitucional que nos ofrece la fracción IV, del artículo 31 constitucional, pues es la base de todo el sistema tributario al desprenderse varias garantías. Este precepto dice textualmente: "*Son obligaciones de los mexicanos: .. .IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*". Así tenemos que la contribución que hagamos debe ser proporcional, también equitativa; debe preverse en ley y destinarse a los gastos públicos. Ese es precisamente el orden que seguiremos, obviando, por haberla estudiado con antelación, el principio de legalidad. Posteriormente, tocaremos el análisis de diversas garantías individuales y su vinculación con la seguridad jurídica, apoyándonos en comentarios vertidos en otra oportunidad.⁷⁸⁵

1) La seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad o de capacidad contributiva.

Tiene su base en la fracción IV del artículo 31 constitucional y artículo 127 de la Constitución local en la que se afirma que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, del D.F., de los Estados y de los Municipios en que residimos de la manera "*proporcional*" que dispongan las leyes. Reyes Vera sostiene que la capacidad contributiva no está incluida dentro del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal,⁷⁸⁶ y que tampoco lo está el concepto de justicia, sin que pueda interpretarse como sinónimo este concepto del de proporcionalidad y equidad.⁷⁸⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a la proporcionalidad en los siguientes términos:

*"La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos".*⁷⁸⁸

Inicialmente la S.C.J.N. tuvo dos problemas que resolver sobre el principio de proporcionalidad de las contribuciones:

1.- El primero se refería a precisar si era competente para conocer de los amparos que se presentaban con motivo de la violación al artículo 31, fracción IV, pues este artículo se hallaba fuera del capítulo de las Garantías Individuales. Inicialmente había sostenido su

⁷⁸⁵ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel: "*Proyecto de Programa y Contenido Temático para un Primer Curso de Derecho Fiscal a impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos*"; Tesis para obtener el Grado de Maestría en la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, febrero de 1999, pp. 78-97.

⁷⁸⁶ REYES VERA, Ramón: "*Justicia Fiscal y Financiera*", en *Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*; N° 2, Año I, Octubre-Diciembre, Toluca, 1988, p. 79.

⁷⁸⁷ REYES VERA, Ramón: "*La Teoría de la Contribución Mexicana*", en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, N° 10, Año IV, Mayo-Agosto, toluca, 1980, p. 85.

⁷⁸⁸ Primera Parte, Pleno, tesis 98, p. 90 del Apéndice 1917-1985.

incompetencia. En dos tesis que ha nuestro juicio resumen el argumento señalado, se estableció:

*"El remedio de los impuestos ruinosos o exorbitantes. . .no es atribución del Poder Judicial Federal, sino del pueblo mismo, mediante el sufragio para elegir legisladores patriotas que cuiden los intereses generales, procurando la convivencia normal y progresiva de la comunidad".*⁷⁸⁹

*". . .La Suprema Corte. . .no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente toca hacer al poder legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal."*⁷⁹⁰

No fue sino hasta 1925 cuando emite la tesis Aurelio Maldonado en la que estableció: *"Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte en ejecutorias anteriores fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial cuando a los ojos del poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales..."*⁷⁹¹

No obstante que en 1939⁷⁹² y 1942⁷⁹³ reitera el criterio de que la Corte no puede conocer de la violación de este principio, es en 1944 cuando al dictar la tesis Mariano Ortega emerge el criterio contrario pero con el argumento de que el impuesto debe ser *"exorbitante y ruinoso"*.⁷⁹⁴ A pesar de estos primeros intentos, la Corte exigía al quejoso la demostración de que el impuesto era exorbitante y ruinoso,⁷⁹⁵ aunque esto se modifica posteriormente.⁷⁹⁶

2.- El otro problema que tuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue el de determinar si el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal contenía uno o dos principios que dieran lugar a violaciones diferentes. Aunque también inicialmente se había pronunciado por la primera teoría, o sea, aquella que pugnaba por fundir en un solo principio (el de generalidad de los impuestos), la proporcionalidad y

⁷⁸⁹ 5ª. Época, T. I, p. 809, Álvarez Icaza, Ignacio, 17 diciembre de 1917.

⁷⁹⁰ Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, p. 529, Romano Leopoldo y Coags., 10 de Marzo de 1917. Unanimidad de 9 votos.

⁷⁹¹ Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII, p. 1013, 20 de octubre de 1925. Unanimidad de 8 votos, reproducida en el Apéndice 1917-1985, 1a. parte, Pleno Tesis 51, pp. 96-97.

⁷⁹² Tomo LXI, p. 2724 A.R. 1951/39, FFCC Nac. de Mex., 16 de agosto de 1939. Unanimidad de 5 votos.

⁷⁹³ Tomo LXXII, p. 1989, A.R. 7375/41. Guerra Vda. de Villareal, Oralia, 22 de abril de 1942. Unanimidad de 5 votos.

⁷⁹⁴ El asunto versaba sobre el I.S.R., tesis citada por BALTIERRA DE YAÑEZ, Gloria; "Comentarios sobre la Evolución Jurisprudencial en los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad" en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., p. 63.

⁷⁹⁵ Semanario Judicial de la Federación, 7a. época, 1a. parte. Vol. 52, p. 44. A.R. 8359/64. Mario Estrada. Unanimidad de 19 votos.

⁷⁹⁶ Informe del Presidente S.C.J.N., 1984, 1a. parte, Pleno, tesis 30, pp. 347 y 348.

equidad;⁷⁹⁷ posteriormente prefirió mantenerse ajeno a la controversia⁷⁹⁸ y en últimas fechas ha sostenido la tesis opuesta en jurisprudencia firme.⁷⁹⁹

Lo que entendemos es que en México, Flores Zavala,⁸⁰⁰ Servando J. Garza,⁸⁰¹ Raúl Rodríguez Lobato,⁸⁰² Gregorio Sánchez León,⁸⁰³ Francisco de la Garza,⁸⁰⁴ y Ramón Reyes Vera⁸⁰⁵ sostienen que tales conceptos en realidad constituyen una sola idea; y por su parte, José Rivera Pérez Campos,⁸⁰⁶ Margain Manautou,⁸⁰⁷ Ignacio Burgoa Llano,⁸⁰⁸ Arrijoa Vizcaino,⁸⁰⁹ Serra Rojas,⁸¹⁰ y Gloria Baltierra⁸¹¹ sostienen que se trata en realidad de dos conceptos distintos, que pueden dar lugar a violaciones diferentes. Asimismo, hay quienes sostienen lo secundario de la discusión sobre si proporcionalidad y equidad son dos conceptos o uno solo.⁸¹² Estamos de acuerdo con estos últimos autores en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones son conceptos diferentes.

A nuestro juicio, la Suprema Corte de Justicia aún no ha resuelto otros tres problemas respecto al principio de capacidad contributiva y que por ende aún están latentes para afectar el principio de seguridad jurídica:

1.- Si este principio ha de considerarse en forma particular o genérica. Es decir, si para considerar que una contribución atenta contra el principio, basta que el quejoso compruebe que él en lo particular carece de recursos económicos para pagarla, o si por el contrario, debe demostrar que a cualquier persona, incluyéndolo a él, le afecta porque carece de capacidad económica.

⁷⁹⁷Informe de la Presidencia, 1985, 1a. parte, Pleno, tesis 32, pp. 400 y 401 y jurisprudencia 12 del informe 1989, 1a. parte, Pleno, p. 570, 8a. época.

⁷⁹⁸Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, 1a. parte, Pleno, tesis 98, pp. 190-191 y jurisprudencia 44, Gaceta Enero 1990, 1a. parte, Pleno, p. 42, 8a. época.

⁷⁹⁹Jurisprudencia 4, Gaceta 38, febrero 1991, 1a. parte, Tercera Sala, p. 15, 8a. época.

⁸⁰⁰FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 206 a 210.

⁸⁰¹GARZA, Servando J.; ob. cit., pp. 70 y 71.

⁸⁰²RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; ed Haria, México, 1990, p. 44.

⁸⁰³SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio; citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; ob. cit., p. 44.

⁸⁰⁴DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero...*; ob. cit., p. 271.

⁸⁰⁵REYES VERA, Ramón, "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana" en *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., p. 431.

⁸⁰⁶RIVERA CAMPOS, José; "Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos" en *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 475 y 477.

⁸⁰⁷MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 4ª ed; Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1977, pp. 37 a 40.

⁸⁰⁸BURGOA LLANO, Ignacio; "Los Principios Constitucionales en materia de Contribuciones" en *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 414 y 415.

⁸⁰⁹ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; 10ª ed; Themis, México, 1995, p. 244.

⁸¹⁰SERRA ROJAS, Andrés; *Derecho Administrativo*; 4ª ed; Porrúa, México, 1968, p. 773.

⁸¹¹BALTIERRA DE YAÑEZ, Gloria; ob. cit., p. 70.

⁸¹²ROBLES GLENN, José Luis; "Equidad y Proporcionalidad en el Impuesto" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XIV, N° 55, Julio-Septiembre, 1964, p. 766.

El fondo del asunto es que la legislación ha creado lo que se denomina como "capacidad contributiva presunta" y "capacidad contributiva real" y con esto ha fincado responsabilidades fiscales a todos, tengan o no en realidad, recursos económicos para pagar. La Suprema Corte de Justicia en Pleno, decretó que la falta de proporcionalidad depende de circunstancias generales, pues *"el alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por ese hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional."*⁸¹³

Con esto aparentemente se dio solución a este problema. Nosotros decimos que aparentemente, porque en esta jurisprudencia no se estudia en forma acuciosa el asunto, pues cabe preguntar ¿Por qué no es razón para declarar inconstitucional el impuesto si las circunstancias personales del particular le impiden cubrir la cuota?. Debemos advertir que no sostenemos la idea contraria, pues podría suceder que voluntariamente este sujeto haya accedido voluntariamente a tal nivel de insolvencia, pero lo que criticamos es la superficial respuesta dada por el Máximo Tribunal.

Para Giuliani Fonrouge *"condicionar la legitimidad de los tributos a la existencia en el sujeto pasivo de idoneidad o capacidad económica, implica introducir un elemento extraño a la jurisdicción de la tributación, ya que el poder tributario no reconoce otras restricciones que las derivadas de las normas constitucionales, o de la conciencia social en un momento determinado."*⁸¹⁴

2.- Si debe analizarse respecto a cada contribución en concreto o sobre el conjunto de contribuciones que inciden en el particular. Aquí resulta interesante un asunto resuelto por la Corte Argentina, que nos relata Osvaldo Casás: *"... Es un patrimonio compuesto de un conjunto de inmuebles, 88 edificados y 417 baldíos, ubicados en la principal ciudad del territorio de La Pampa, regularmente administrado, representativo de una fortuna de \$1,000,461.60, que rinde una renta bruta anual de \$81,845.30, el cual resulta ser absolutamente improductivo para su dueña, porque la renta es absorbida y algo más por los impuestos municipales, que llegan a la elevada suma de \$96,502.28. Ésta es la realidad comprobada en autos por la prueba pericial. Es sin duda, un caso que alarma y exige una sanción categórica. No se concibe que un país de instituciones libres, amparadoras de la propiedad, como de todo derecho inherente a la personalidad humana, se permita semejante despojo por obra de un sistema impositivo creado por el gobierno local..."*⁸¹⁵

Como se observa, el tribunal no discute si algún gravamen en particular es desproporcionado en sí, sino que su pronunciamiento es en relación con el conjunto de impuestos que inciden sobre el patrimonio de la quejosa.

⁸¹³ Jurisprudencia 88 de la Segunda Parte del apéndice 1917-1988.

⁸¹⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos María; ob. cit., pp. 337-338.

⁸¹⁵ OSVALDO CASÁS, José; *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)*; Depalma, Buenos Aires, 1992, P. 146.

Ahora bien, no parece existir un parámetro preciso con el cual medir en qué momento el conjunto de gravámenes opera una presión fiscal para el contribuyente; sin embargo, a juicio del propio Osvaldo Casás, pueden tomarse en cuenta los siguientes elementos: a) Las concepciones favorables a acentuar la progresividad impositiva están hoy en retroceso decidido en todo el mundo; b) Este tope debe ser uniforme; c) Sólo los tributos directos no vinculados y los efectos de medidas económicas del Estado, que si bien en sentido estricto no son tributos, deben tomarse en cuenta al computar esta presión, y; d) Que los desbordes del fiscalismo afectan el progreso nacional, al federalismo racional, a la forma republicana y democrática, a la razonabilidad en el ejercicio del poder tributario y a la capacidad contributiva, a la garantía del derecho de usar y disponer de la propiedad y a la garantía de trabajo.⁸¹⁶

Nosotros compartimos el criterio que en las aulas de la Facultad de Derecho de la UNAM sostiene el Dr. Ramón Reyes Vera en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones no sólo debe analizarse conforme a las características de cada una de ellas, sino también a la incidencia que sobre el contribuyente realiza todo el sistema fiscal considerado en su conjunto.

3.- Determinar el mínimo y el máximo a ser gravado sin incurrir, en el primer caso, en la exención (que signifique inequidad) y en el segundo, en la confiscatoriedad. Sobre este punto el Ministro Góngora Pimentel ha sostenido que la proporcionalidad del impuesto sobre la renta de sociedades se consigue en la base gravable, y no exclusivamente en la tasa fija del 34%. En suma, para él la tasa fija del 34% que marca la Ley del ISR no es desproporcional, debido a que tal proporcionalidad la otorga la base al condicionar la tasa, que si se modifica y de esa manera puede gravarse en forma diferenciada a las diversas sociedades mercantiles de acuerdo a sus ingresos.⁸¹⁷

Por otro lado, este principio se cumple cabalmente, cuando la proporcionalidad de un impuesto se basa, "en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegare a satisfacer".⁸¹⁸ "El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos",⁸¹⁹ situación que no se presenta con el ISR que pagan las personas morales, pues se les grava por igual con la tasa del 34% a pequeños, medianos y grandes empresarios, sin importar el nivel de utilidades que puedan generar, "se ha establecido una tasa fija sin considerar la capacidad contributiva del sujeto, lo cual sin duda impide que se determine el gravamen de tal manera, que quienes obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos".⁸²⁰

⁸¹⁶*Ibidem*, p. 185.

⁸¹⁷GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David; "La Constitucionalidad de la Tasa Proporcional del Impuesto Sobre la Renta" en *LEX*, N° 23, 3ª época, Año III, México, Mayo, 1997, p. 7-8.

⁸¹⁸Sala Auxiliar, Informe 1969, Parte II, p. 45.

⁸¹⁹Pleno, 7a. Época, Vol. 187-192, Primera Parte, Sección Jurisprudencia, p. 113.

⁸²⁰Informe 1984, 1a. parte, p. 336, A.R. 3896/83 Camba S. A de C.V., 7 agosto de 1984, Unanimidad de 19 votos.

Asimismo, la S.C.J.N. ha emitido respecto a este asunto, tesis que nos parecen interesantes. Así ha dicho que *"el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa necesariamente que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución."*⁸²¹ Y confirmando este criterio también indicó: *"La circunstancia de que el impuesto. . . sea superior al cien por ciento a la cantidad designada en años anteriores, no demuestra que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, ya que un tributo puede superar, en mucho, a las cantidades cubiertas en ocasiones anteriores por determinados conceptos, sin que se incurra, por ese solo hecho, en violación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución."*⁸²² En relación a los derechos, la Suprema Corte ha abierto la posibilidad de demostrar en juicio que si el aumento es excesivo de un año a otro, respecto al costo del servicio prestado, existe violación al artículo 31, fracción IV.⁸²³

El licenciado Moreno Padilla nos señala que el principio de capacidad contributiva tiene también como propósito remover los obstáculos para que todos tengan el pleno desenvolvimiento de su personalidad, y que esto significa generar un derecho social que proteja en forma sistemática a los económicamente débiles.⁸²⁴

Spisso nos dice que la Suprema Corte Argentina ha señalado *"que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad."*⁸²⁵

El punto que debe destacarse para efectos de nuestro tema es que, en la medida en que el legislador pueda considerar la capacidad contributiva de los particulares al establecer los gravámenes, estará atendiendo el principio de seguridad jurídica simultáneamente, pues se tendrá la certeza de que el impuesto afecta a quienes tienen recursos. Finalmente nos resta decir que para Robles Glenn, en los impuestos a las personas, la proporcionalidad debe hallarse en el bienestar que reciben y no en el ingreso.⁸²⁶

El principio de capacidad contributiva en la configuración de las distintas cargas tributarias.

No cabe duda alguna de que el impuesto es el punto medular sobre el que gira toda la teoría general de las contribuciones. El impuesto es para el derecho fiscal, lo que el delito para el derecho penal. En torno a él, además, la mayoría de la doctrina ha fincado

⁸²¹ROJO CHÁVEZ, Juan José; "Hacia una política fiscal acorde con nuestra capacidad contributiva" en *Revista PAF*; N° 76; ed. ECASA, México, primera quincena de diciembre de 1992, pp. 68 y 69.

⁸²² Jurisprudencia 492 del Tomo III, del apéndice 1917-1995, pp. 356 y 357.

⁸²³ Jurisprudencia No. 146 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

⁸²⁴MORENO PADILLA, Javier; *El Principio de Igualdad...*; ob. cit., p. 279.

⁸²⁵SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 244.

⁸²⁶ROBLES GLENN, ob. cit., p. 769.

sus posturas. Sin embargo, no toda contribución es impuesto dentro del derecho fiscal, y por ende, no a toda contribución se le pueden aplicar las mismas reglas.

En mérito a la seguridad jurídica, es preciso que deba y sepa diferenciarse entre un impuesto, un derecho, una contribución especial y una aportación de seguridad social, pues en la medida en que esto se haga correctamente, habrá certeza de que los mexicanos estamos contribuyendo a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa, tal y como lo dispone el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Pues bien, en torno al artículo 31, fracción IV, se ha creado la Teoría General de las Contribuciones. Para ésta, las contribuciones comprenden los impuestos, derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social. Tesis que ha sido incorporada al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Se cita como características comunes a todas las contribuciones esencialmente tres: a) Que son prestaciones patrimoniales obligatorias (generalmente pecuniarias), b) Que deben venir establecidas por ley, y c) Que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos.

Pero por otro lado, la doctrina ha diferenciado a las contribuciones conforme al principio de distribución de las cargas públicas. Según este principio, el criterio de contraprestación es el elemento definidor y diferenciador de los *derechos*, pues siempre que un particular reciba un servicio o beneficio indivisible para él por parte del Estado, estaremos frente a este tipo de contribución.

Si se trata de una *contribución de mejoras*, el principio que las rige es el de beneficio, por virtud del cual si alguien obtiene un beneficio específico por una obra pública que realiza el gobierno, justo es que pague por esa mejora; será una *aportación de seguridad social*, si el principio que la regula es el de solidaridad social. Estaremos ante un *impuesto*, —según el principio citado—, si el pago hecho al Estado está regulado por el principio de capacidad contributiva y el beneficio es indirecto e impersonal para quien lo hace.

Sin embargo, esta doctrina está actualmente seriamente cuestionada, pues si se aceptara en forma absoluta, tendríamos que aceptar simultáneamente que el principio de capacidad económica o contributiva sólo operaría para los impuestos. Si aceptáramos esto, tendríamos que convenir en que este principio no se surte para las demás contribuciones y entonces sería válido para el Estado exigir el pago de aquéllas otras contribuciones sin cumplir con el requisito de la capacidad económica de los sujetos obligados.

Lo dice en estos términos Eusebio González: "*Si se considera que el gravamen, según la capacidad contributiva de quien ha de soportarlo, es una característica predicable de todo tributo. . . resulta evidente: 1º, Que impuestos, tasas y contribuciones especiales deberían recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos presupuestos normativos, supuestos fácticos que fueran reveladores de una cierta capacidad contributiva; 2º, Que el gravamen en base a la capacidad contributiva no podría ser esgrimido como característica diferenciadora del impuesto frente al tributo. . . Si por el contrario, se estima que el concepto de capacidad contributiva sólo despliega su eficacia frente a los gravámenes exigidos sin contraprestación, es decir, frente al impuesto, habríamos conseguido diferenciar nitidamente esta figura de las demás. . . pero entonces*

no resultaría fácil incluir en una misma clasificación a los impuestos junto a las tasas y las contribuciones especiales, ya que, lógicamente estas últimas tendrían que venir caracterizadas por ser exigidas en base a la existencia de contraprestación, con lo que se haría difícil su inclusión entre los ingresos de naturaleza tributaria. . . Así pues, parece preferible admitir que todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación y que el correspondiente presupuesto de hecho, del que deriva la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo, debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁸²⁷

2) La seguridad jurídica y el principio de igualdad o equidad en materia fiscal.

Su fundamento es el artículo 31, fracción IV, en cuanto exige la "equidad" de las contribuciones, aunque Moreno Padilla con mucho acierto hace radicar la igualdad ante la ley no sólo en este artículo, sino también en los artículos 1º, 2º, 4º, 12, 17 y 28 de la Constitución Federal. El profesor, más adelante agrega: "El Estado debe ser impulsor de las estructuras sociales, para que a través del derecho, toda la sociedad participe del cambio" y concluye afirmando que la ley presenta tres estados de igualdad que son armoniosos y complementarios entre sí: "a) El reconocimiento de la igualdad individual. b) El principio de la igualdad donde se reconozca la igualdad como situación. y c) La igualdad como transformación social".⁸²⁸

Por su parte, el maestro Reyes Vera considera que el concepto de equidad no debe referirse a los aspectos abstractos de la norma jurídica, sino al momento de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible y el sujeto pasivo de carne y hueso que la soporta, en los rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio. La equidad no es la aplicación estricta o el equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y el Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.⁸²⁹

Es importante anotar que este principio además contiene dos subgarantías o extensiones: El principio de no exención impositiva y el principio del mínimo vital exento, que están integrados a éste y que estudiaremos posteriormente.

Valdés Costa realiza una excelente clasificación del principio de igualdad en materia tributaria al decir que se puede hablar de:

1.- *Igualdad en la ley*, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el derecho tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas, por lo que

⁸²⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Legalidad..."; ob. cit., pp. 424-425.

⁸²⁸ MORENO PADILLA, Javier; "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., pp. 276-277.

⁸²⁹ REYES VERA, Ramón; "La Fracción IV del Artículo 31 en la constitución Federal Mexicana"; en *Ora conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 456-457.

también se le conoce como principio de capacidad contributiva. Existe acuerdo en que este postulado se le debe entender en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, concepto que generalmente se expresa con el lugar común de que se debe tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales.

2.- *Igualdad por la ley*, en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes. En otros términos, la igualdad ante las cargas públicas es un problema de justicia tributaria, mientras que la igualdad por la ley es un problema de justicia social. Aquella respeta la situación actual; ésta tiene como objetivo modificarla.

3.- *Igualdad ante la ley*, que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella. En realidad se trata de la aplicación del principio general de hermenéutica de que donde el legislador no distingue, el intérprete no puede distinguir. En el caso de la igualdad en la ley, el principio debe ser cumplido por el legislador; si lo viola se abre la vía de la acción o excepción de inconstitucionalidad; en el caso de la igualdad ante la ley el obligado es el órgano que ejecuta la ley mediante su reglamentación o su aplicación al caso concreto, y su violación da lugar a la acción o excepción de ilegalidad.

4.- *Igualdad de las partes*, ínsito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como un relación de poder.⁸³⁰

Existen otras divisiones interesantes de la igualdad jurídica,⁸³¹ pero creemos necesario concretarnos a señalar que la Suprema Corte de Justicia en nuestro país, entendió que el principio de igualdad y equidad eran términos sinónimos y por ello dejó establecido: *"El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."*⁸³²

Muy recientemente, sin variar el anterior criterio en forma radical, señaló en una jurisprudencia lo siguiente:

⁸³⁰ VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho...* ob. cit., pp. 369-437.

⁸³¹ Pérez Luño, por ejemplo, nos dice que hay una igualdad ante la ley como exigencia de generalidad, otra igualdad ante la ley como exigencia de equiparación, una más como exigencia de diferenciación y una última como exigencia de identidad de procedimiento. Cfr. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; "El concepto de igualdad como fundamento de los Derechos Económicos Sociales y Culturales", en *Anuario de Derechos Humanos 1981*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho-Instituto de Derechos Humanos, enero, 1982, pp. 262-275.

⁸³² Jurisprudencia 98 emitida por el Pleno, p. 90 del Apéndice 1917-1985.

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.- El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real. Dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubiquen en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional".⁸³³

En otra interesante tesis la propia Corte señaló:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.- El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica".⁸³⁴

⁸³³Jurisprudencia 41/97 del Pleno, que aparece a foja 50 del Informe de la Presidencia correspondiente al año de 1997.

⁸³⁴Jurisprudencia 42/97 del Pleno, que aparece a foja 51 del Informe de la Presidencia correspondiente al año de 1997.

Cabe señalar que este principio de igualdad ante la ley tuvo su origen exclusivamente en materia penal y poco a poco se extendió a otras áreas hasta alcanzar al derecho fiscal.⁸³⁵

Creo que el principio de igualdad en materia fiscal se puede enunciar diciendo que "se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales",⁸³⁶ es decir, que "los contribuyentes deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación,⁸³⁷ acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas,⁸³⁷ plazos de pago,⁸³⁸ reducción de porcentajes por mermas.⁸³⁹

El principio es relativo, pues bajo determinados contextos no hacer distinciones puede conducir a tratar del mismo modo a personas que no se encuentran bajo las mismas circunstancias, lo que se conoce como la violación a la equidad horizontal.⁸⁴⁰ Por ejemplo: "prohibir tanto al rico como al pobre dormir bajo los puentes de París."⁸⁴¹ Por eso, "este principio no consiste, en consagrar un sistema por el cual todos los habitantes de la República deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes".⁸⁴²

A nuestro juicio, la desigualdad jurídica, en materia fiscal puede presentarse desde dos frentes:⁸⁴³ a).- En la propia creación de las normas jurídicas. b).- En la aplicación concreta de la norma.

a) Desigualdad en la creación de las normas jurídicas.

1.- Cuando ésta es privativa, o sea, cuando designa concretamente a una persona. Por ejemplo, el artículo 4° de la Ley de Ingresos que establece expresamente que PEMEX deberá pagar varias contribuciones.

Asimismo, es importante diferenciar entre ley privativa y ley especial. Las leyes privativas son "las dictadas señaladamente para una o varias personas o corporaciones que se mencionan individualmente, y las leyes especiales son aquéllas que se refieren a

⁸³⁵ GARZA, Servando; ob.cit., pp. 69 y 70.

⁸³⁶ GARZA, Servando; ob. cit., p. 70.

⁸³⁷ Pleno, 8a. Época, No. 59, Nov. 1992, Tesis P. XCIV/92, p. 35.

⁸³⁸ Pleno, 8a. Época, Tomo VIII, Dic., Tesis J/P 52/91, p. 27.

⁸³⁹ Pleno, Informe 1984, Parte I, p. 343.

⁸⁴⁰ MACÓN, Jorge; "Equidad en el Sistema Tributario", en *Revista de Ciencias Económicas*, Vol. 4, N° 545, p. 596.

⁸⁴¹ LAWRENCE Tribe; citado por GARAY, Alberto F., *La Igualdad ante la Ley*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1989, p. 20.

⁸⁴² 7a. Época, Vol. 76, 1a. Parte, Pleno, p. 41.

⁸⁴³ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; "El Principio de Igualdad en Materia Tributaria" en *Revista de la Academia Moreense de Derecho Procesal*; Año 1, Número 1; Cuernavaca, Marzo de 1996; pp. 16 a 18.

*un conjunto de sujetos que sin mencionarse, permite suponer que comprende a todos los que se ubiquen en situaciones similares*⁸⁴⁴.

2.- *Cuando arbitrariamente establece discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media razón objetiva de diferenciación.*- Por ejemplo, que se pretenda gravar en mayor medida a una sociedad anónima que a una sociedad de responsabilidad limitada. Esto es, si ambas tienen propósitos lucrativos, el modo diferente en que se organicen sus socios (aspecto subjetivo) no altera en nada sus intenciones de obtener beneficios (aspecto objetivo).

Esto tiene que ver, entre otras cosas, con la aplicación de incentivos fiscales a determinadas personas, pues *“... la equidad con la imposición también se identifica con nociones de redistribución de la riqueza. . . reducir las diferencias entre los ingresos que retienen los contribuyentes después que se han pagado los impuestos. . . pero la arbitrariedad en el otorgamiento de beneficios puede contrarrestarse con la contribución general que los incentivos hacen al desarrollo.”*⁸⁴⁵ Otro ejemplo sería el que a dos arrendadores se les tratara fiscalmente en forma distinta por destinar sus inmuebles, uno a casa habitación y otro a la agricultura.⁸⁴⁶

3.- *Cuando la diferencia objetiva entre sujetos pasivos no sea substancial y las obligaciones que deben cumplir si lo sean.* Es decir, que aún cuando tuvieran diferencias en base a criterios objetivos, sus similitudes fueran casi idénticas y a pesar de ello se les impusieran cargas diametralmente distintas.

b) Desigualdad en la aplicación concreta de la norma tributaria.

1.- *Cuando un órgano jurisdiccional emite resoluciones contradictorias en casos similares.* Esto que parece lógico, en la práctica ha rebotado con absurdos criterios de los tribunales, con el argumento de que tienen libertad para emitir distintos criterios. Creemos que esto no es justificable en un Estado de Derecho, pues si bien es admisible suponer la disparidad de criterios jurídicos entre distintos tribunales, esto no puede forzar a desconocer el principio general del derecho de que ante la misma razón debe aplicarse la misma disposición, y en este caso el mismo criterio. En todo caso, *“la decisión que se separa del criterio anterior, o de la coetánea, debe contener una motivación suficiente y al menos implícita, del cambio de criterio.”*⁸⁴⁷ En ese sentido se ha emitido la siguiente tesis:

“VALOR DE LOS PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y SU APLICACIÓN EN CASOS ANÁLOGOS.- *Si una resolución administrativa no viola la ley, sino la integra en relación a un caso no previsto en ésta, y constituye una resolución favorable a un particular, puede ser invocado por un tercero que se encuentra en la misma hipótesis, aunque no sea aplicable el artículo 94 del C.F.F. En virtud del principio de igualdad frente a la ley que está*

⁸⁴⁴5ta. Época, Tomo VII, A.R. Pierce de Cuevas Ana, 16 de julio de 1920, Unanimidad de 8 votos.

⁸⁴⁵HELLER, Jack y KAUFFMAN, Kenneth M.; *Incentivos Fiscales para el Desarrollo Industrial*; Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, México, 1965, p. 132.

⁸⁴⁶Pleno, 8a. Época, Num. 59, No. 1992, Tesis P. XCVII / 92, p. 37.

⁸⁴⁷SALA SÁNCHEZ, Pascual; ob. cit., p. 35.

consagrado en el artículo 13 constitucional y también implícitamente en el artículo 31, acción IV de la Constitución Federal, según el cual los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, de donde se sigue que no sería equitativo que en el caso del precedente, la actividad fiscal otorgue un tratamiento favorable al particular y en otra situación similar lo niegue.⁸⁴⁸

Por otro lado la S.C.J.N. emitió una tesis opuesta a la señalada, que dice:

EXENCIÓN DE IMPUESTOS.- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN. VARIACIÓN DEL CRITERIO DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.- Los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos por el artículo 31 constitucional, los refiere a las leyes, actos formales y materialmente legislativos, y no a las resoluciones administrativas, actos formales y materialmente administrativos; de ahí que el hecho de que las autoridades responsables emitan una resolución en sentido diverso al de otra u otras que con anterioridad hayan pronunciado, no significa que se viole el precepto constitucional invocado. . .⁸⁴⁹

2.- Cuando la autoridad administrativa emite actos inhabituales o infrecuentes (desvío de poder). Por ejemplo, el ordenar varias veces en un ejercicio, la revisión fiscal de un contribuyente en particular.

3.- Cuando emite actos arbitrarios o manifiestamente injustos.⁸⁵⁰ Ejemplo de esto es que existiendo en ley una obligación de pagar en determinado plazo, sólo algunos la cumplan y posteriormente por orden administrativa o legal se exente a todos, siendo que los primeros ya pagaron y los otros nunca lo hicieron.

c) Excepciones a la regla.

En nuestra opinión, la desigualdad no existe cuando se presentan alguna de estas dos variantes:

1.- Que esa desigualdad provenga de la violación a la norma. Respecto al punto existe la siguiente jurisprudencia que dice:

"GARANTÍA DE IGUALDAD ANTE LA LEY.- ALCANCES DE LA (ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL).- El error en que hubiera incurrido la autoridad al conceder un beneficio, en modo alguno legitima a otros aspirantes para exigir un tratamiento igual, ya que la garantía de igualdad establecida en el artículo 13 constitucional estriba en que se aplique la ley a todos los casos que se encuentran comprendidos dentro de la hipótesis normativa, sin distinción de personas, lo cual no tiene el alcance de que se otorgue a todos los que lo soliciten, el mismo beneficio que indebidamente se le haya dado a alguien, si no procede conforme con la ley, aun cuando su situación sea la misma".⁸⁵¹

⁸⁴⁸ Informe del presidente del Tribunal Fiscal de la Federación en 1972.

⁸⁴⁹ A.R. 6327/67, Ingenio de Mahuixtlán, S. de R.L. de C.V. 25 de Julio de 1968, Unanimidad de 4 votos.

⁸⁵⁰ Para el artículo 37 de la Ley de Justicia Administrativa en el Estado de Morelos, esto es causa de nulidad del acto administrativo.

⁸⁵¹ Jurisprudencia 22 que aparece en la Gaceta No. 35, Nov. 1990, Tercera Parte, Colegiados, p. 81. 8a. época

También existe otra tesis jurisprudencial al respecto que establece lo que se indica a continuación:

"ACTOS ADMINISTRATIVOS ILEGALES.- NO PUEDEN ENGENDRAR DERECHOS.- El acto administrativo, cuando es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir consecuencias jurídicas, ya que todo acto fuera de la ley, no puede engendrar más que una aparente situación jurídica, y la destrucción de tal acto no implica lo que en términos técnicos se denomina la privación de un derecho; de ahí que el Poder Público pueda de por sí y ante sí, declarar la inexistencia de un acto de esa naturaleza..."⁸⁵²

2.- *Que la desigualdad se presente en razón a la fuente del ingreso gravado.-* Ya se trate de gravar el consumo o el gasto. Sin embargo, como muy atinadamente lo sostiene Hobbes: ". . . la igualdad en la tributación consiste más bien en la igualdad de lo que se consume que en la riqueza de los consumidores. ¿Por qué razón quien trabaja mucho y, ahorrando los frutos de su trabajo, consume poco, debe soportar mayor gravamen que quien viviendo en la holganza tiene pocos ingresos y gasta cuanto recibe, cuando uno y otro reciben del Estado la misma protección?. En cambio, cuando los impuestos son establecidos sobre las cosas que los hombres consumen, cada hombre paga igualmente por lo que usa, y el Estado no queda defraudado por el gasto lujoso de los hombres privados."⁸⁵³

3.- *Tampoco habrá desigualdad si la ley establece discriminaciones entre contribuyentes, aun cuando se encuentren en situaciones similares, cuando se trata de fomento económico de alguna región o grupo de personas.-* De esta manera se entienden las autorizaciones fiscales y las regiones fronterizas exentas de impuestos a la importación. Lo dice en estos términos Soler Roch: "En el caso concreto de los incentivos, ese fundamento se busca en la justificación misma de la contribución, de modo que si la riqueza, en principio sujeta, se exime del cumplimiento de dicho deber y puede, por ello mismo, dedicarse a otros fines que redunden en interés público o que reduzcan, a través de una mayor participación de la riqueza privada, el volumen de cargas públicas, el incentivo está plenamente justificado no a pesar de, sino incluso desde la perspectiva de los propios criterios materiales de reparto de las cargas públicas. El razonamiento parece formalmente correcto, si bien creemos está por demostrar una de sus premisas fundamentales: que el destinatario del beneficio dedique el excedente de riqueza que le produce su disfrute en provecho del interés general"⁸⁵⁴.

d) El principio de igualdad frente a los extranjeros.

En la doctrina se ha planteado el problema relacionado con la obligación que tienen los extranjeros para contribuir a los gastos públicos de la nación. Esto en atención que el artículo 31, fracción IV constitucional en forma expresa señala que los mexicanos estamos

⁸⁵²A.R. 712/36 Cia. Industrial "El Potosí", S.A., 12 de Agosto de 1936, Mayoría de 3 votos.

⁸⁵³HOBBS, Thomas; *Leviatán*; ob. cit., p. XXX.

⁸⁵⁴SOLER ROCH, María Teresa; *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*; 1ª edición, Civitas, Madrid, 1983, pp. 39-40

obligados a hacerlo. A pesar de esto los extranjeros también están obligados a contribuir por cuatro razones fundamentales:

1.- Porque el artículo 73, fracción VII, permite al Congreso establecer cualquier tipo de contribución para sufragar los gastos públicos, incluyéndose implícitamente las contribuciones a los extranjeros, pues no hay disposición constitucional que lo prohíba.

2.- Porque la S.C.J.N. ha establecido tesis en el sentido de que los extranjeros también están obligados a contribuir a los gastos públicos.⁸⁵⁵

3.- Porque existe un Convenio sobre Condición de los Extranjeros suscrito por México, cuyo artículo 4° establece: -

*"Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población."*⁸⁵⁶

4.- Porque de una interpretación sistemática del artículo 31, fracción IV, en relación con los artículos 28, segundo párrafo y 32, primer párrafo, se debe llegar a la conclusión de que la equidad sólo opera para los mexicanos, es decir, que únicamente a éstos deben aplicarse contribuciones que tiendan a una igualdad de situación, pues no sería justo que a los extranjeros se les aplicaran los beneficios creados para los nacionales, cuando la idea del constituyente no abarcó a aquellos.

Ernesto Leujene Varcárcel acota: ". . . no tiene por qué ser de aplicación a los extranjeros aquellos beneficios fiscales dirigidos a mejorar el nivel de vida de los nacionales y reducir las diferencias existentes entre ellos. . .lo que significa que sólo los nacionales están protegidos por el principio de igualdad, porque es ésta la que se busca como objetivo entre los nacionales. . ." Más adelante agrega: ". . .con el fin de obtener inversiones extranjeras, podrían algunas empresas resultar fiscalmente privilegiadas en relación a las nacionales. . .un tratamiento diferenciado sería perfectamente posible, si se estima necesario para unos fines deseables. . ." ⁸⁵⁷

Además de lo anterior, que se aplica en la materia fiscal federal, en el ámbito estatal los extranjeros también estarán obligados a contribuir a los gastos públicos de cada Entidad Federativa cuando lo establezcan las leyes locales. Así, en nuestra Constitución del Estado de Morelos, el artículo 8°, fracción IV indica:

"Los extranjeros deben contribuir a los gastos públicos en la proporción, forma y tiempo que dispongan las leyes y sujetarse a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los concedidos a los mexicanos".

⁸⁵⁵A.R. 8140/61 Societé Anonumé des Manufactures de Glaces et Produits Chémiques de Saint-Gobain Chuny et Ciry y Fertilizantes de Monclova, S.A., 19 de Enero de 1971. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera, 7a. Epoca, Vol 25, 1a.Parte, p. 19.

⁸⁵⁶Diario Oficial de la Federación del 20 de Agosto de 1931.

⁸⁵⁷Véase a este autor en su artículo "Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit. p. 198.

Por otro lado, tampoco debemos olvidar que este principio *"no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de ésta o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia."*⁸⁵⁸

Para concluir el tema deseamos expresar que el maestro Servando J. Garza ha dicho que sólo con la combinación adecuada de impuestos directos e indirectos se logra la igualdad y justicia tributaria, pues tanto los primeros como los segundos, considerados aisladamente no reúnen este requisito.⁸⁵⁹ En similar sentido se ha pronunciado el maestro Reyes Vera al decir: *"La equidad debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa"*.⁸⁶⁰

3) La seguridad jurídica y el principio del mínimo exento.

Es parte del principio de igualdad y capacidad contributiva. Consiste en reconocer que aquéllos que carecen de capacidad económica no están obligados a cubrir los gastos públicos. *"El principio de capacidad contributiva lleva implícita la exigencia del mínimo vital exento."*⁸⁶¹ Se parte del supuesto real existente en todas nuestras sociedades de que muchas personas ni siquiera tienen lo necesario para vivir, y sería injusto todavía obligarlos a pagar contribuciones.

Consideramos que si el Estado tiene tres fuentes generales de las cuales sustrae ingresos de los particulares: la renta, el consumo y el patrimonio, también será en estas tres fuentes en donde se debe hallar el mínimo exento, de tal forma que las legislaciones fiscales reconozcan este mínimo exento en los impuestos que respectivamente gravan estas fuentes, so pena de violentar este principio y consecuentemente el de igualdad. Nuestra legislación reconoce este principio en los tres aspectos ya señalados, aunque con ciertas restricciones:

1.- Respecto a las contribuciones que inciden sobre el patrimonio, cuando por ejemplo, señala que el patrimonio de familia será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen alguno (artículo 27, fracción XVII y 123, fracción XXVIII, de la Constitución Federal). Lo que también puede desprenderse de una interpretación sistemática con el artículo 4º, párrafos segundo y quinto.

⁸⁵⁸ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco; *Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional*; Instituto de Estudios Fiscales, Sevilla, 1989, p. 10

⁸⁵⁹GARZA, Servando; ob. cit., pp. 73 a 75.

⁸⁶⁰REYES VERA, Ramón; "Teoría de la Contribución Mexicana"; ob. cit., p. 63. en otra parte y refiriéndose a la proporcionalidad, dice *que debe ser contemplada en cada clase de impuestos y en relación con el sistema fiscal, financiero y económico del país.* "La Fracción IV del . . ."; ob. cit., p. 455.

⁸⁶¹SOUTO MAIOR; citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; *"La Exención Tributaria"*; Ed Colex, España, 1990, p. 49.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia ha emitido tanto una tesis como una jurisprudencia en la que se sostienen criterios contradictorios respecto a la exención del patrimonio de familia sobre el impuesto predial. La primera de dichas tesis establece: "Al tablecer el artículo 27. . .que el patrimonio de familia debe ser inalienable, y que no tará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno, es que quiso excluir también, los avámenes o embargos fiscales. . ."⁸⁶²

Sin embargo, en una contradicción de tesis que ahora constituye jurisprudencia me sostuvo: ". . .es obvio que fue establecido (la institución del patrimonio familiar) no como defensa o protección contra el mismo Estado. . .sino contra la mala administración del jefe de familia, contra los particulares. . .propósito que se malograría admitiendo la exención. . ."⁸⁶³

2.- En relación a las contribuciones que gravan el ingreso, cuando señala que el salario mínimo estará exceptuado de embargo, compensación o descuento, conforme al artículo 123, fracción VIII, de la Constitución Federal. El problema del mínimo exento es tanto como pretender definir qué debe entenderse por salario mínimo, lo que origina finalidad de controversias.

Souto Mior ha señalado: "Es difícil determinar la cuantía de la inmunidad vital garantizada por la Constitución. Este límite no puede concretarse formalmente, sino sólo por la labor de la jurisprudencia constitucional, dejando amplios márgenes de discrecionalidad al legislador. Por tanto, la inmunidad del mínimo vital es un concepto jurídico indeterminado"⁸⁶⁴

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se prevén casos interesantes respecto al tema que venimos señalando. Por ejemplo, consideramos que si los derechos establecidos constitucionalmente y en la legislación laboral constituyen el mínimo de subsistencia de los trabajadores, en materia fiscal debieran ser el límite máximo para exentar; sin embargo, el artículo 77 de aquella ley estatuye que el excedente de 90 días de salario mínimo será gravado cuando se trate de prestaciones otorgadas al trabajador con motivo de su despido, lo que se antoja inconstitucional, pues la propia Constitución incluye además de tres meses de salario, a otras prestaciones laborales a que tiene derecho el trabajador en su despido.

A igual conclusión llega el doctor Reyes Vera al decir: "Debe respetarse el texto constitucional en cuanto que el salario mínimo suficiente, las prestaciones laborales, el reparto de utilidades y el patrimonio de la familia no deben soportar tributo o gravamen alguno"⁸⁶⁵

⁸⁶²A.R. 640/35 Alcaraz Angela e Hijos, 21 de Nov. de 1935; Unanimidad de 4 votos; 2da. Sala, 5ta. Época, Tomo XLVI, p. 4034.

⁸⁶³Segunda Sala, III Parte, Sección Contradicción de Tesis, tesis 426, p. 754, Apéndice 1985. Jurisprudencia que se reproduce en el apéndice 1917-1995, Tomo III, con el núm. 515, pp. 370 a 373.

⁸⁶⁴SOUTO MAIOR, citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel; ob. cit., p. 50.

⁸⁶⁵REYES VERA, Ramón; "La Presión Fiscal en el Derecho Laboral" en *Revista PAF*; No. 118; ed. ECASA, México, primera quincena de Septiembre de 1994, p. 73.

También está implícito en el Impuesto Sobre la Renta en el artículo 80 al permitir el subsidio al salario y las deducciones para honorarios conforme al 141, pero *"en la medida en que tales deducciones no satisfagan condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de éste y su familia, afectan al principio de capacidad contributiva y son posibles de impugnación constitucional"*.⁸⁶⁶

Pero, aún suponiendo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta llegare a reconocer estos aspectos, el golpe vendría dado desde otro ángulo, como lo dice Fernando Pescador: *"El ingenuo causante pensó: trabajadores de hasta tres salarios mínimo recibirían en su sobre equis cantidad junto con su sueldo. ¡Vaya!, por fin se hace justicia fiscal, pensé ilusamente. Lo que no se dijo a los trabajadores es que era un ardid, porque tramposamente ya se tenía en mente las Afores, el aumento al IVA, el incremento a las cuotas y las bases de pago al IMSS."*⁸⁶⁷

3.- En relación a los impuestos que gravan el consumo, como el IVA, el mínimo exento está relativamente contemplado, sin que a nuestro juicio sea suficiente para satisfacer la intención del constituyente. Es verdad que en la Ley del IVA se exenta de pago a cierto género de bienes de primera necesidad y algunos medicamentos, pero no sobre la ropa, útiles escolares o colegiaturas, etcétera, de manera que un trabajador que gana 3 salarios mínimos estará exento de pagar el ISR, en reconocimiento al mínimo exento, pero paralelamente el gobierno le sustrae parte de esos 3 salarios a través del IVA, y no porque compre bienes suntuosos, sino en la compra de ropa para él y su familia en el pago de útiles escolares, etc., no obstante que esto es para llevar una vida "digna y decorosa" como lo exige la Constitución y no sólo un mínimo de "subsistencia" o de hambre.

Por esa razón coincidimos con Salinas Arrambide en cuanto concluye que el *mínimo vital debe comprender tanto los recursos necesarios para que el individuo haga frente a sus necesidades físicas, espirituales, así como a las circunstancias familiares de cada individuo.*⁸⁶⁸

Por otra parte es necesario acotar junto con Spisso que *"la circunstancia de que, por su distinta finalidad, la ley tributaria no esté obligada a ceñirse estrictamente a la legislación civil, no significa que sea lícito ignorarla, adoptando soluciones que trasciendan de la esfera fiscal e incidan negativamente sobre el desarrollo de la familia y, por ende, estén en pugna con prescripciones constitucionales que se orientan a brindarle una protección integral"*.⁸⁶⁹

⁸⁶⁶SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 243.

⁸⁶⁷PESCADOR, Fernando; "Reforma Fiscal" en *El Financiero*; Diario, México, 29 de enero de 1998.

⁸⁶⁸SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*; Colección de Estudios Jurídicos, Vol. XII; Tribunal Fiscal de la Federación, México, p. 106.

⁸⁶⁹SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 300

4) La seguridad jurídica y el principio de no exención impositiva.

Está contenido tanto en el artículo 115 como en el artículo 28 constitucional, indicando este último:

“... En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos... las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria... Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna manera... Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten substancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

Hasta antes de la reforma de este artículo, efectuada en 1983,⁸⁷⁰ la doctrina nacional se debatía en dos bloques claramente diferenciados: Los que sustentaban el argumento de que el artículo en cita establecía una regla absoluta de exención en México,⁸⁷¹ y por el otro, aquéllos que defendían una posición suavizada en el sentido de que tal precepto era relativo, aceptando la existencia de algunas exenciones.⁸⁷² Hoy en día la discusión parece haberse enfocado respecto al alcance que pueden tener las leyes ordinarias para permitir o no las exenciones, y en qué medida, dado que el artículo remitió el problema a las leyes ordinarias.

La S.C.J.N. ha dicho que *“no se viola este principio cuando se exceptúa de pago, por razones de interés social o económico a una categoría de personas por medio de leyes generales.”*⁸⁷³ Dijo también que *“no se viola cuando la exención toma en consideración situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales y económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.”*⁸⁷⁴

La exención de impuestos tiene su fundamento en el principio de capacidad contributiva, por cuanto nadie puede ser gravado sino mediante la atención a su capacidad económica y nadie debe ser excluido del cumplimiento de ese deber sino en atención a esa aptitud.

Por otro lado, podría suponerse que este principio es un atentado al de igualdad, al señalar que están prohibidos cualquier tipo de exención, pero si analizamos armónicamente esta disposición con otras de la propia Carta Magna, se llega a la

⁸⁷⁰ Antes de la reforma en 1983, (publicada el 2 de febrero de ese año en el D.O.F.) el artículo establecía: *“En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos”.*

⁸⁷¹ FLORES ZAVALA, Ernesto y ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, según nos refiere SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., pp. 206-207

⁸⁷² DE LA GARZA, Sergio Francisco y MARGAIN MANAUTOU, Emilio, según SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; ob. cit., p. 206.

⁸⁷³ Semanario Judicial de la Federación, T. XVI, p. 451.

⁸⁷⁴ Jurisprudencia 52 de la Primera Parte, Pleno, p. 104 del Apéndice 1985.

conclusión de que este principio, en realidad es también una derivación del principio de igualdad, por cuanto exige tratar desigual a los desiguales, es decir, que se exente a quienes no poseen la capacidad de contribuir y que no se exente a quienes la tienen. Para Soler Roch el problema se puede superar si se abandona la confrontación en que tradicionalmente se tiene a la justicia tributaria con los objetivos de política económica y se enfoca en el sentido de valorar la constitucionalidad de determinadas disposiciones dictadas al amparo de aquellos criterios, en cuyo caso el planteamiento pasa al ámbito jurídico-constitucional de esta manera: examinar si los objetivos que inspiran el reconocimiento de un beneficio fiscal responden a intereses dignos de protección y, sobre todo, en qué medida pueden actuar como límite a la actuación de los principios constitucionales, rectores del establecimiento y aplicación de los tributos, hasta el extremo de neutralizarlos, de modo que aquel reconocimiento, formulado con independencia de dichos principios y aun a expensas de los mismos, puedan juzgarse constitucionalmente válidos.⁸⁷⁵

El artículo 115, fracción IV, penúltimo párrafo de la Constitución Federal y el artículo 115, fracción VI, último párrafo de la Constitución del Estado de Morelos establecen, casi en los mismos términos, que las leyes federales y locales no establecerán exenciones o subsidios a favor de determinadas personas y que sólo los bienes del dominio público de la Federación, del Estado o de los propios Municipios estarán exentos del pago de dichas contribuciones. Esto ha dado pie a suponer que ningún organismo descentralizado federal debe estar exento del pago del impuesto predial o de alguna otra contribución municipal, aunque algunos Tribunales Colegiados no lo consideran así.

Por supuesto que este principio también está presente en el artículo 131 constitucional. Para Yebra Martul, este principio es parte del de generalidad, por cuanto que ciertas unidades económicas y tipos de actividad puedan ser objeto de exenciones, pues su implantación respondería al motivo de beneficiar el interés general o a un grupo social, sin que por ello se rompa o destruya aquél principio.⁸⁷⁶

5) La seguridad jurídica y el principio de vinculación con el gasto público.

Por virtud de este principio se exige que las contribuciones que estamos obligados a cubrir a la Federación, Estado o Municipio donde residimos, se *destinen al Gasto Público*. Requisito sin el cual cualquier gravamen vulnera el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

La Suprema Corte de Justicia ha reiterado este postulado al señalar:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de 3 requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos.

⁸⁷⁵SOLER ROCH; ob. cit., p. 47.

⁸⁷⁶YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto; ob. cit., p. 57.

... falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto es contrario a lo statuido por la Constitución General. . .⁸⁷⁷

Esta exigencia constitucional la entendemos en dos formas: Primero, que las contribuciones se destinen exclusivamente a los gastos públicos, entendidos en su aspecto genérico, con exclusión de los gastos específicos que no tiendan al beneficio de la colectividad, como lo ha dicho la Suprema Corte de Justicia en tesis que reza:

*IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS.- No hay violación al artículo 31 constitucional, fracción IV.- El señalamiento de que con los impuestos deben cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas a cubrir un gasto special siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la que los impuestos se destinen a fines diferentes a los gastos públicos.*⁸⁷⁸

Una segunda perspectiva es que estas contribuciones no se distraigan en otros fines o proyectos que no sean exclusivamente los gastos públicos, pues existen ejemplos de gastos que hace el gobierno que no son precisamente gastos públicos, pues como lo dice Ernesto Lejeune: "... de nada sirve hablar de justicia en los ingresos tributarios si al mismo tiempo no se garantiza la justicia en el gasto público."⁸⁷⁹

La Suprema Corte ha sostenido el criterio de que "por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos".⁸⁸⁰

Abundando sobre este punto, conviene referirnos a lo que señalan dos autores mexicanos: Miguel Valdes Villareal, quien afirma: "... el punto de partida de la justicia en las contribuciones es la trascendente decisión política del poder ejecutivo, proponiendo, y del poder legislativo aprobando el presupuesto nacional del gobierno",⁸⁸¹ y Luis Carballo Balvanera quien establece: "La asignación de los recursos, la distribución del ingreso y la riqueza nacional y la estabilización de la economía son las tres finalidades de naturaleza macro-económica que la hacienda pública contemporánea reconoce a las contribuciones y al presupuesto de gastos del gobierno".⁸⁸²

Desde una perspectiva interesante y que nos parece correcta, en algunas tesis de la Suprema Corte se expresó que no basta que los impuestos sean proporcionales, equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos, sino que para su

⁸⁷⁷Jurisprudencia 57 de la Primera Parte, Pleno, Apéndice 1985, pp. 112 y 113.

⁸⁷⁸Jurisprudencia 53 del Apéndice anterior, p. 105.

⁸⁷⁹LEJEUNE VARCARCEL, Ernesto; ob. cit. p. 214.,

⁸⁸⁰Jurisprudencia 470 del Tomo III, del apéndice 1917-1995, p. 341.

⁸⁸¹Véase este autor en su artículo "La Justicia en las Contribuciones" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, ob. cit. p. 34.

⁸⁸²CARBALLO BALVANERA, Luis; "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 121.

constitucionalidad también es menester que el pago de tales gastos públicos se haga en el "beneficio de la colectividad, elevando su nivel social".⁸⁸³

Para tener una idea clara de la gravedad del asunto y de la importancia en la relación ingresos-egresos, permítasenos mencionar que según la cuenta pública de 1996 que la Contaduría Mayor de Hacienda entregó a los integrantes de la Comisión de Vigilancia, la mayoría de las Secretarías y entidades públicas se sobregiró en el gasto autorizado por la Cámara de Diputados, donde destacan SEDESOL y SECODAM, que ejercieron un gasto por arriba del 100% a lo asignado. Con justa razón los diputados panistas aseguraron que de nada vale que la Cámara de Diputados apruebe un presupuesto, porque al final todo se queda en mera ilusión, "ya que el Ejecutivo actúa de manera discrecional en el manejo de los recursos públicos". Coincidieron además en que la Secretaría de Hacienda ejerce todo tipo de funciones discrecionales para modificar a su antojo el presupuesto autorizado por la Cámara de Diputados, según autorización expresa de los artículos 45 y 51 de la Ley de Programación y Presupuestación, de ahí la necesidad de reformar tales preceptos.⁸⁸⁴

Debemos reconocer, sin embargo, que este principio es relativo y hoy poco sustentable ante la creciente influencia de los sucesos económicos, sociales y políticos en materia de comercio exterior, de ahí que el artículo 131 constitucional permita al Presidente de la República emitir decretos-ley que tiendan a proteger cierta actividad económica o desmotivar alguna otra expresamente, pues se permite el uso de las contribuciones con propósitos distintos al gasto público, sin que ello implique vulneración al artículo 31, fracción IV, ya que es la misma Constitución que lo autoriza en otro precepto. Sin embargo, fuera de los casos relativos al comercio exterior, no es dable al poder público, imponer contribuciones que no tengan otro destino que los gastos públicos. Cuando así se hace, es clara la vulneración a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por eso nos parecen acertadas las conclusiones que obtiene el maestro Reyes Vera en el sentido de que las contribuciones económicas de los mexicanos deben tener una finalidad de utilidad económica dentro del gasto público, siendo deseable que se precise constitucionalmente el concepto de gasto público, con el objeto de que el pueblo mexicano conozca el destino de sus contribuciones económicas y pueda exigir la satisfacción jerárquica de los objetivos del gasto público. Por ello, concluye, en una teoría del gasto público no puede hacerse a un lado el análisis de los gastos públicos, su discusión, su exactitud, su justificación y su utilidad para el pueblo mexicano.⁸⁸⁵

⁸⁸³ Son de ese criterio las tesis que aparecen en los tomos LVXI, p. 309, amparo administrativo en revisión 3664/40, Villasana C. José R. y coagravado, de fecha 10 de octubre de 1940, y en el tomo LXXIII, p. 813, amparos administrativos acumulados en revisión 2754/42, Bolaños García Fulgencio y coagraviado, 10 de julio de 1942.

⁸⁸⁴ Nota periodística de Víctor González, "El Financiero", 13 de noviembre de 1997.

⁸⁸⁵ REYES VERA, Ramón; "La Teoría de la Contribución Mexicana"; en *Revista del. . .*; ob. cit. pp. 85-87.

6) La seguridad jurídica y el principio de irretroactividad en materia fiscal.

Ya vistas las garantías que otorga el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, procederemos a estudiar otras garantías individuales en donde también se contiene la seguridad jurídica, entre ellas al principio de irretroactividad tributaria. Se establece en el artículo 14 en su primer párrafo, en el que se afirma que *a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*, y consiste en *"la imposibilidad material establecida en el orden jurídico para que se aplique la ley, retrayéndola a hechos anteriormente ocurridos."*⁸⁸⁶

La obligación de no dar efectos retroactivos a alguna ley en perjuicio de persona alguna deben respetarla tanto las autoridades administrativas al aplicar la ley como el poder legislativo y ejecutivo al crear la norma. La facultad del legislador de dictar normas retroactivas reconoce dos limitaciones: la primera en materia penal, que no es nuestra materia, y la segunda, cuando se priva a una persona de un derecho incorporado a su patrimonio, o se viola otro derecho de raigambre constitucional.⁸⁸⁷

Este principio aplicado a la materia tributaria tiene como fundamento el hecho de que *"el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes"*,⁸⁸⁸ o que éstos *"podrían haber actuado de manera diferente si hubieran tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades, para evitar pérdidas o dificultades"*,⁸⁸⁹ o bien, que *"sin certeza sobre la vigencia y contenido de la ley tributaria no existe seguridad jurídica y, por ende, posibilidad de promover la creación de riqueza, conspirando de esa manera el Estado contra sus propios intereses, ya que no puede haber un fisco próspero en un país económicamente en decadencia."*⁸⁹⁰

La doctrina ha creado diversas teorías que explican la retroactividad y la que en nuestra opinión resalta mejor los supuestos en los que opera la misma en materia fiscal es la que establece el maestro Flores Zavala.⁸⁹¹ Pero sin duda, la Doctrina de la Seguridad Jurídica propuesta por Margain Barraza es la que colma plenamente las soluciones a la retroactividad de las leyes tributarias.

En efecto, este autor sostiene esencialmente que la retroactividad afecta a un contribuyente no sólo cuando se vulneran derechos adquiridos con anterioridad, sino muy especialmente cuando se infringe el principio de seguridad jurídica. Sigue afirmando que para la doctrina nacional se debe tomar en cuenta el momento en que surge o nace la

⁸⁸⁶NICOLÁS LÓPEZ, Jaime; "La Garantía de Irretroactividad de la Ley Fiscal en México y España" en *Revista PAF*; Núm. 103; ed. ECASA, México, Segunda Quincena de Enero de 1994, p. 56.

⁸⁸⁷SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 221.

⁸⁸⁸GRIZZIOTTI, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Derecho Financiero" en la obra *Temas de Derecho Tributario*; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 93.

⁸⁸⁹BLOUGH; citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Derecho Financiero..."; ob. cit., p. 93.

⁸⁹⁰SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 226.

⁸⁹¹FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Porrúa, México, 1991, pp. 164-170.

obligación tributaria, a fin de determinar la disposición legal aplicable al caso y evitar la implementación de una norma retroactiva; sin embargo discrepa de esta postura.

Lo comenta en esta forma: “. . .el contribuyente goza de una serie de derechos subjetivos otorgados por la legislación fiscal que cuentan con una vigencia anual, lo que acarrea un conocimiento sobre el impacto económico que el Estado ejerce sobre la actividad del individuo en el ejercicio fiscal del propio Estado. . . Del principio de anualidad de las normas jurídicas tributarias y del concepto de las garantías de seguridad jurídica surge la obligación del Estado de cumplir con el principio de retroactividad. . .El individuo al decidir adentrarse o invertir en cierta actividad económica debe contar, como un derecho fundamental protegido por la Constitución, con una seguridad jurídica de cuáles son los derechos y obligaciones que durante el ejercicio fiscal del Estado le serán aplicados. . . Si a los hechos o actos del individuo le son aplicadas normas que fueron creadas con posterioridad a la ejecución de tales hechos o actos que van a modificar sus consecuencias, ya sea ampliando o restringiéndolas, estaremos frente a una norma retroactiva, pues se afecta la seguridad jurídica del contribuyente, dado que la decisión que emitió, la realizó en base al conocimiento de las disposiciones legales que se le aplicarían en un determinado período y que sirvieron para medir el riesgo en la inversión desde un punto de vista legal, las que al ser modificadas con normas posteriores le impiden decidir dentro de un ámbito de certeza que todo Estado de Derecho debe otorgar a sus miembros.”⁸⁹²

La S.C.J.N. también se ha ocupado del asunto y resumidamente ha sostenido en diversas ejecutorias que:

“. . .la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.”⁸⁹³

“La garantía que consagra el . . . artículo 14, consiste en la imposibilidad de dar efectos retroactivos a una ley, cuando éstas causen perjuicios al interés particular. . . lo que es bien distinto de pretender que el precepto de mérito establezca la obligación para la autoridad, con el correlativo derecho del gobernado, de aplicar retroactivamente la ley, cuando tal circunstancia beneficie a este último.”⁸⁹⁴

“. . . No puede haber violación si se aplica una ley anterior, ya derogada, a situaciones presentes si el contenido de ambas es substancialmente el mismo.”⁸⁹⁵

⁸⁹² MARGAIN BARRAZA, Emilio; “La Irretroactividad de las Leyes Tributarias” en *Obra Conmemorativa de los Cincuenta Años del Tribunal Fiscal de la Federación*: Tomo V; 1ª ed; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, p. 399.

⁸⁹³ Jurisprudencia 536, del Tomo III, Materia Administrativa, del Apéndice 1917-1995, p 386.

⁸⁹⁴ Vol. 39, 6ª. Parte, p. 59, Primer Circuito, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Admtva. A.R. 2487/71 Alfredo Palazuelos G., 10 de Marzo de 1972. Unanimidad de votos.

⁸⁹⁵ Vol. 39, Sexta Parte, p. 59, Primer Circuito, Primer Tribunal Colegiado en Materia Admtva; A.R. 41/72, Miguel Silvestre Sevilla, 13 de marzo 1972.

El maestro De la Garza establece con verdadero tino que existe violación a este principio cuando la ley fiscal aumenta el plazo para que una obligación fiscal prescriba; asimismo se vulnera cuando se aplica la última tasa de recargos (si es más alta a las que prevalecían en años anteriores y el adeudo ha durado varios años) y también lo es cuando se pretende aplicar el máximo de los recargos, siendo que hubo variación del tope en los diversos años en que estuvo insoluto el crédito, pues esta aplicación obra sobre el pasado.⁸⁹⁶

Otro ejemplo hipotético sería el que una ley estableciera una exención por determinados años y una nueva durante el disfrute de la exención la pretendiera dejar sin efectos, que redujera el tiempo de la exención o su forma de disfrute.

7) La seguridad jurídica y el principio de previa audiencia en materia fiscal.

Está consagrado en el artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que afirma:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

En 1940 se emitió una tesis que obligaba no sólo a las autoridades administrativas a sujetarse a la ley, sino al poder legislativo para que en sus leyes estableciera un procedimiento adecuado en que pueda oírse a las partes. Es justamente la denominada "Tesis Gabino Fraga", que precisa:

*"La garantía de audiencia debe constituir un derecho de los particulares, no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, que queda obligada a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resultan afectados sus derechos".*⁸⁹⁷

Francisco de la Garza afirma que para determinar si en materia tributaria debe ser previa la garantía de audiencia debe distinguirse entre las diversas contribuciones. Seguiremos este criterio.⁸⁹⁸

Así tendremos que en materia de impuestos, la S.C.J.N. ha dicho que no es necesaria, *"ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto que es cuando sí existe la posibilidad de que los interesados impugnen... el monto y cobro correspondiente, basta que una ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la*

⁸⁹⁶DE LA GARZA, Francisco; "El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario" en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 208 a 210.

⁸⁹⁷ Jurisprudencia 9 del Apéndice 1917-1985, 1a. parte, Pleno, pp. 29 y 30.

⁸⁹⁸DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero...* ob. cit., pp. 306 a 308.

aplicación del gravamen una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones y derechos.⁸⁹⁹

Respecto a los Derechos el problema no puede existir, ya que la solicitud y el monto del pago se conocen desde antes de ser solicitado. En la contribución de mejoras, o "derechos de cooperación", la S.C.J.N. ha dividido las soluciones en dos aspectos: Si esta contribución adopta el sistema de derrama, debe respetarse la garantía de previa audiencia,⁹⁰⁰ pero no cuando se adopta el sistema de cuota fija, pues en este caso se supone que "aquellos tienen conocimiento de la cantidad a cubrir antes de su realización".⁹⁰¹

8) La seguridad jurídica y el principio de no confiscatoriedad.

Se encuentra plasmado en el artículo 22 constitucional. Este artículo prohíbe la confiscación de los bienes y agrega que no se considera como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Interpretando el precepto en forma literal podría suponerse que el Estado puede imponer contribuciones que puedan sustraer la totalidad de los bienes de una persona.

Esto no es así, pues entendido en forma armónica respecto a las demás garantías individuales, se llega a la conclusión de que antes deben respetarse aquéllas y que la confiscación de los bienes sólo puede practicarse por la autoridad fiscal en casos muy excepcionales, por ejemplo en casos de suspensión de garantías o en la comisión de delitos o infracciones fiscales realmente graves, pues debe tenerse presente, como lo dijo el juez de la Corte Norteamericana, John Marshall "The power tax involves the power to destroy" (el poder impositivo envuelve el poder de destruir), cuando excede de ciertos parámetros.

Ernesto Lejeune, desde la perspectiva de la propiedad privada, nos dice: "El problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta donde puede llegar un tributo. . . a fin de que no lesione el derecho constitucional de propiedad, ya que no sólo es necesario que un tributo no tenga un tipo del cien por cien, sino que tenga unos tipos tales que no frustre las lógicas y razonables expectativas que de la propiedad privada se derivan."⁹⁰²

Spisso ve en la confiscación no sólo una afectación a la propiedad privada, sino los productos de ella derivados, al señalar: "Un impuesto es confiscatorio cuando absorbe una parte substancial de la renta devengada o de la que se hubiera podido obtener conforme a

⁸⁹⁹Jurisprudencia 18 de la primera parte, del apéndice 1988.

⁹⁰⁰Jurisprudencia 14 de la Primera Parte, del Apéndice 1917-1985.

⁹⁰¹Jurisprudencia 16 de la Primera Parte, del Apéndice 1917-1985.

⁹⁰²LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto; "Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria" en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit. p. 218.

*una racional explotación de la fuente productora de rédito, constituyendo un imperativo constitucional mantener la intangibilidad del capital.*⁹⁰³

Hace años existía una tasa progresiva para los intereses que excedieran del 15% anual, hasta llegar a 90% del ingreso. La S.C.J.N. dijo que este impuesto no era confiscatorio, porque no se aplicaba a la totalidad de los ingresos, sino sólo a los excedentes del 15% anual, que se afectan escalonadamente.⁹⁰⁴

En la doctrina se ha discutido mucho acerca de cuándo puede considerarse a una ley fiscal como confiscatoria, sin que exista una respuesta unánime al respecto, supuesto que los asuntos pueden observarse en forma específica y genérica. Por ejemplo, parece claro que un impuesto cuya tasa se eleve hasta el 95% será confiscatoria porque destruiría la materia imponible. El problema radica en determinar qué porcentaje será el idóneo. Inmediatamente nos encontraremos con posiciones subjetivas irreconciliables. Dino Jarach nos señala que la Suprema Corte Argentina ha dicho que existe confiscatoriedad cuando una ley absorbe más del 33% de la fuente del impuesto.⁹⁰⁵

En nuestro medio, y por efecto de la legislación fiscal norteamericana, el ISR ha mantenido una tarifa del 34%, que es similar a la que prevalece en la de nuestro vecino. Sin embargo, nos escandalizaríamos de tener una tarifa del 60% o del 70%, como sucede en Suecia o en cualquier país nórdico, e incluso la Suprema Corte de Justicia tal vez adoptaría un criterio diverso del que hasta hoy ha tenido. Como se ve pues, el asunto depende de la óptica con la que se observe. Lo único cierto es que el principio opera con ánimo de que el impuesto no afecte otros derechos constitucionales, como el derecho a la propiedad, a una vida digna, a ejercer el libre comercio, etc.; en suma, que no afecte la libertad fiscal, entendida como *"el derecho de los contribuyentes a que los tributos requeridos por el poder público se establezcan y recauden con arreglo a criterios de justicia y de razonabilidad"*.⁹⁰⁶ Dice Osvaldo Casás: *"... es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable. Y el quantum es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta, o de la utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos. . ."*⁹⁰⁷

Jarach nos dice que la confiscatoriedad no puede presentarse en los impuestos al consumo, sino únicamente en aquéllos que gravan la renta o el patrimonio, por una sencilla razón: la confiscatoriedad se presenta como un atentado a la propiedad y algo que no tenemos en propiedad aún no puede ser confiscatorio.⁹⁰⁸ Sin embargo, Spisso es de opinión contraria, pues *"en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de gravamen directo o indirecto, y el concepto de traslación debe ser sustituido con*

⁹⁰³ SPISSO; ob. cit., pp. 266-267.

⁹⁰⁴ Pleno, 6ta. Época, Vol. XLVI, p. 297; A.R. 2924/60 Concepción Navarro Cortés, 26 de abril de 1961. Unanimidad de 16 votos.

⁹⁰⁵ JARACH, Dino; *"Curso Superior de Derecho Tributario"* en Temas de Derecho Tributario; Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Arg. 1968, pp. 42 a 47

⁹⁰⁶ PADILLA, Miguel; *Lecciones sobre Derechos Humanos y Garantías*; 2ª edición, Abeledo-Perrot; Buenos Aires, 1993, p. 164.

⁹⁰⁷ OSVALDO CASÁS, José; *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*; Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 110.

⁹⁰⁸ JARACH, Dino; *"Curso Superior de . . ."*, ob. cit., p. 47.

ventajas por el de existencia de un perjuicio derivado de la absorción substancial de las rentas reales o potenciales.⁹⁰⁹ Nosostros compartimos la postura de este último.

Bollo Arocena sostiene, desde otra perspectiva muy interesante, que si el gasto público es injusto, el ingreso con él cubierto es confiscatorio, “dado que a través de él se habría producido una injustificada desposesión de bienes, por no revertir aquéllos a la sociedad en la forma y a través de los cauces que ésta considere adecuados.”⁹¹⁰

9) La seguridad jurídica y la libertad de trabajo.

Está prevista tanto en el artículo 5° como en el 123 de la Constitución Federal. El primer precepto establece, en la parte que nos interesa:

“A ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito. . . Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial. . . Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123”.

Ahora bien, el artículo 52, inciso a, del C.F.F. establece que el contador público que dictamine estados financieros de una empresa debe estar registrado ante las autoridades fiscales federales. Esto implica que el ejercicio de la profesión está limitada a un requisito que la ley federal de profesiones no exige, cuando solamente este último ordenamiento es el que podría indicar limitaciones.

Por otro lado, el artículo 123, apartado A, fracción VIII, establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, y la fracción VI del mismo artículo señala que el salario mínimo será general o profesional. Por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta exenta al salario mínimo general, pero no el salario mínimo profesional, con lo cual se rompe con el contenido tanto del artículo 123 en la parte citada, como por lo dispuesto en el artículo 5° constitucional.

Finalmente, existen obligaciones fiscales a cargo de terceros ajenos a la relación tributaria, como por ejemplo, el notario público que debe recaudar los impuestos o el patrón que debe retenerlos. Si no lo hacen, llevan una responsabilidad solidaria en el pago de los mismos.

Alberto Rivera Jiménez se pregunta: “¿Cuántos trabajos fiscales realiza el contribuyente sin que correspondan estrictamente a él?”. Y nos refiere que existen las obligaciones previstas en los artículos 6°, 26, 29, 29-A, 32-A, 32-B del Código Fiscal; 58

⁹⁰⁹SPISSO; ob. cit., p. 260.

⁹¹⁰BOLLO AROCENA, Ma. del Carmen; “La Prohibición de Confiscatoriedad como Límite Constitucional a la Tributación” en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*; ob. cit., p. 376

la Ley del ISR y 24 del IVA, entre otros.⁹¹¹ Estas obligaciones muchas veces presentan grandes erogaciones para ellos, que no son de ninguna manera retribuidas por la hacienda, con lo cual es claro que se viola el artículo 5º constitucional, pues no se trata de ninguna obligación de las que constitucionalmente están señaladas en ese precepto,⁹¹² aunque la Suprema Corte ha sostenido que no vulneran esta garantía, pues se trata de funciones de colaboración o auxilio.⁹¹³

No nos cabe la menor duda que las personas, sin importar la dimensión de su actividad, tienen que sostener departamentos de contabilidad fiscal cuya única e inderogable función es cumplir con las más locas jactancias de los encargados de la recaudación de impuestos. Aquí resulta atinado el comentario de Fernando Pescador: "El cumplimiento de las obligaciones fiscales se ha convertido en un calvario. . .su infamia llegó, incluso, a que motivó la desaparición del ejercicio libre e independiente de una profesión respetable e independiente: la de contador público. Esta ocupación, como la brevedad en las paredes, fue absorbida por el Estado y los contadores sentenciados a trabajar cruelmente para un solo amo: la Secretaría de Hacienda. Ésta los condenó, además, a laborar para sí sola. Sin embargo, el gobierno dejó en manos de las empresas privadas el pago del sueldo."⁹¹⁴

Desde otro ángulo, este precepto constitucional también protege la libertad de comercio, la que puede ser extensiva contra cualquier acto en materia fiscal que atente contra el mismo. Por ejemplo, la Ley de Ingresos de 1973 establecía un subsidio a favor de aquellos sujetos que compraran los productos que vendía la Unión Nacional de Productores de Cacao, pues con ello se colocaba en situación desventajosa a los demás productores, debido a que afectaba la libre competencia mercantil que consiste en el libre juego de las leyes económicas, en relación con la libertad de comercio.⁹¹⁵

10) La seguridad jurídica y la garantía de petición.

Está consagrado en el artículo 8º y 35, fracción V, de la Constitución Federal y por éste las autoridades del país, entre las que se encuentran las fiscales, están obligadas a dar contestación a la brevedad posible a las peticiones que les formulen los particulares cuando lo hagan por escrito, de manera respetuosa y pacífica.

En materia fiscal, el C.F.F. en su artículo 34 establece que las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente. Por su parte, el artículo 34-A del mismo ordenamiento indica que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas relativas a

⁹¹¹Consúltase este autor en su artículo "Ensayos sobre cargas administrativas a los contribuyentes" en *Revista PAF*, No. 58, ed ECASA, México, primera quincena de marzo de 1992, pp. 97 y 98.

⁹¹²ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Las Obligaciones Tributarias de Terceros a la Luz de la Libertad de Trabajo*; Tesina presentada para acreditar la materia de Impuesto Sobre la Renta en la Maestría de Derecho Fiscal de la UNAM, México, 1992, p. 21.

⁹¹³Tesis relacionada a la No. 85 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

⁹¹⁴PESCADOR, Fernando; ob. cit., p. 35.

⁹¹⁵Pleno, 7a. Época, Vol. 35, Primera Parte, p. 19.

la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas. Ahora bien, conforme al artículo 37 el plazo para contestar las consultas indicadas en el primero artículo es de tres meses, y de ocho en el segundo caso. En el artículo 78 del Código Fiscal del Estado de Morelos se preve un plazo de sesenta días hábiles para que las autoridades fiscales den contestación a una consulta. En ambas legislaciones, si la autoridad fiscal omite dar respuesta, se presume que negó su solicitud, (configurándose la negativa ficta). Como única excepción en materia fiscal, tenemos que el artículo 48 de la Ley Aduanera presume la "positiva ficta" en el supuesto de que las autoridades aduaneras no den respuesta a un particular.

Es necesario distinguir entre el derecho de petición y la negativa ficta. *"El primero consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa, deberá recaer una contestación también por escrito, congruente con lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta opera ante la falta de contestación de las autoridades a una petición que se les formule, considerándose, por ficción legal, como una resolución negativa. En consecuencia, una excluye a la otra."*⁹¹⁶

Ahora bien, en relación a si esta garantía se infringe cuando las autoridades fiscales exigen determinados formatos para cumplir ciertas obligaciones o ejercer algunos derechos, la Suprema Corte dijo: *"La garantía constitucional de mérito no puede interpretarse en el sentido de que el peticionario pueda dejar de cumplir las formalidades y requisitos que establezcan las leyes, ni tampoco en el sentido de que no esté obligado, como en el caso del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación que exige que las promociones se presenten en las formas que elabore y apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. . ."*⁹¹⁷

Finalmente, la propia Corte ha señalado el principio de que cuando la ley otorgue al contribuyente un derecho que puede ejercer ante las autoridades, y éste lo hace debidamente, el retardo en la contestación de aquéllas no puede hacer incurrir en mora al peticionario. La Corte dijo: *" . . . Si un causante formuló solicitud oportuna para que se modificara la base para el cálculo de los pagos provisionales, cosa a la que tenía derecho expreso, no era legalmente posible imponerle una multa por no haber hecho el pago en el plazo oportuno, si no se le resolvió previamente sobre su solicitud, pues la mora en el pago no sería imputable al causante, sino a las autoridades fiscales. Pero si la solicitud hecha fue en el sentido de que eximiera a la causante de enterar un pago provisional, con fundamento en una hipótesis diversa a las expresamente previstas en la ley, la falta de contestación oportuna no puede darle derecho a omitir el pago, puesto que el legislador no autorizó explícitamente la pretensión. . ."*⁹¹⁸

⁹¹⁶A.R. 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 Oct. 1990. Unanimidad de votos. 8a. Época, Tomo VII-Enero, p. 321. Primer Tribunal Colegiado en materia admtna. del Primer Circuito.

⁹¹⁷Jurisprudencia 19/92, Pleno, 8a. Época, Num. 53, Mayo 1992, p. 14.

⁹¹⁸A.D. 384/72. Fabricación de Máquinas, S.A. 6 de febrero de 1973. Unanimidad de votos. 7a. Época, Vol. 50, Parte Sexta, p. 34, Primer Tribunal Colegiado en materia admtna del primer circuito.

11) La seguridad jurídica y la libertad de tránsito.

La establece el artículo 11 y 117 de la Constitución Federal, y por virtud de esta garantía se prohíbe a las autoridades, incluyendo a las fiscales, impidan de cualquier forma el derecho de los ciudadanos a circular dentro del país.

Este derecho puede vulnerarse en materia tributaria si un Estado decidiera, por ejemplo, establecer un impuesto al paso de turistas por su territorio. Consideramos que el obligar a los transportistas de cerveza para obtener una licencia para circular sobre el territorio de un Estado, como el caso que el día 1° de abril de 1996 empezó a conocer la Suprema Corte,⁹¹⁹ o bien, realizar diversos actos de fiscalización para verificar el cumplimiento en el pago de un impuesto, como en el caso de Sinaloa en 1942,⁹²⁰ o establecer un impuesto de \$50 por tonelada de algodón que no se industrializaba ahí y que debía cubrirse al salir el producto fuera del Estado,⁹²¹ no es propiamente una violación a la libertad de tránsito, pero sí podría ser violatoria de la garantía prevista en la fracción VII, del artículo 117, de la Constitución Federal. Por otro lado, conviene advertir que no se violaría la garantía constitucional de libre tránsito si al establecerse un impuesto a la compraventa de ciertos artículos, por ejemplo, éste se hiciera efectivo en determinado lugar de la carretera, por razones de garantía. El impuesto tendría como objeto la compraventa y no la circulación en sí misma.

12) La seguridad jurídica y la garantía en la aplicación de sanciones.

Dice el artículo 21 de la Constitución Federal: *"La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. . . Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía."*

El artículo 21 sólo autoriza a la autoridad administrativa imponer sanciones por faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, pero no puede admitirse que el C.F.F. lo sea. Pero el hecho de que no pueda considerarse al C.F.F. como un reglamento de policía o gubernativo, no invita a suponer que las multas y sanciones que prevee este ordenamiento sean inconstitucionales, pues coincidimos con el maestro Francisco de la Garza⁹²², en el sentido de que el fundamento constitucional para que la administración pública pueda imponer sanciones es el artículo 73, en sus fracciones VII, XXIX y XXX de la misma Carta Magna.

⁹¹⁹Asunto referido en el *El Financiero*; Diario, México, 16 de abril de 1996.

⁹²⁰Tomo LXXIV, p. 5889. A.R. 643/42, Sec. 1a., Fábrica de Cigarros "El Buen Tono", S.A. y Coag., 3 dic. 1942. Unanimidad de 5 votos. En esta tesis se dijo: ". . . si bien es cierto que la exacción no se hace por aduanas locales, no obstante, requiere inspecciones y registros para determinar el movimiento de entradas y salidas y exige documentación que acompañe al producto en las transmisiones a que está sujeto, siendo por tanto, alcabalarío el expresado impuesto, por su forma de recaudación."

⁹²¹Tesis que aparece a página 405 de la Primera Parte del Apéndice 1988.

⁹²²DE LA GARZA, Sergio Fco.; ob. cit., p. 952.

El artículo 22 constitucional prohíbe la multa excesiva, y si bien es verdad que este precepto ha sido tradicionalmente aplicado para la materia penal, muy recientemente la Suprema Corte de Justicia, en jurisprudencia firme, ha reconocido que también puede ser aplicado a la materia fiscal, al decir:

*"MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.- Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, debe entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse a lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan".*⁹²³

La propia Suprema Corte de Justicia ha establecido los alcances del concepto de multa excesiva, de suerte que ha dicho:

*"MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.- De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va mas adelante de lo ilícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda".*⁹²⁴

Sin embargo, como lo anota Sempé Minville: ". . . aun cuando generalmente se dice, que las multas deben ser proporcionales a la capacidad económica del infractor, este elemento no debe ser determinante para aumentar el monto de la multa. No sería muy adecuado que las multas de tránsito por ejemplo, variaran según la capacidad económica del infractor. Lo más conveniente es que la autoridad administrativa tenga la facultad genérica de reducir el monto de las multas atendiendo a diversas circunstancias, tanto personales del infractor como las de comisión del ilícito, y para apoyar su argumento cita a Gary Becker quien sostiene: Si el objetivo es disminuir la pérdida social en ingresos

⁹²³Jurisprudencia 7/95 del Pleno, que aparece publicada en el Informe del Presidente en el año de 1995, pp. 14-15.

⁹²⁴Jurisprudencia 8/95 del Pleno, que aparece publicada en el Informe del Presidente en el año de 1995, pp. 16-17.

derivados de la infracción, y no vengarse ni dañar a los infractores, entonces las multas deberían depender en el daño total causado por el infractor, y no directamente en sus ingresos, raza, sexo, etc. En el mismo sentido, el valor monetario de la sentencia de prisión óptima y otros castigos, depende del daño, costo y elasticidad de respuesta, pero no directamente de los ingresos del infractor".⁹²⁵

Por otro lado, el segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución Federal estatuye: "No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas. . ." Al respecto, en la exposición de esta tesis, el doctor Reyes Vera considera que dada la redacción del precepto, las multas únicamente se aplicarán con exclusión del pago del impuesto, es decir, en su opinión la Carta Magna no califica como confiscación de bienes la aplicación de estos para el pago de impuestos o de multas, pero sí lo será si la autoridad administrativa hace efectivo el cobro de impuestos y de multas derivadas de éstos.

3) La seguridad jurídica en el artículo 23 constitucional.

Éste contiene tres principios, el primero señala que ningún juicio puede tener más de tres instancias, y aunque el precepto establece literalmente que esto se refiere a la materia penal, la Suprema Corte la ha extendido a la materia fiscal, tal y como se desprende de la jurisprudencia que enseguida se transcribe:

SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL.- Aun cuando la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23 constitucional no se limite a la materia penal, en atención a que, conforme al diverso 14 constitucional, tal garantía debe regir en todas las ramas jurídicas, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción III, último párrafo, al establecer la hipótesis en que las sentencias deben declarar la nulidad para efectos en materia fiscal, no resulta violatorio de aquel precepto, en virtud de que es inexacto que el numeral ordinario permita más de tres instancias en el juicio contencioso administrativo, ya que la resolución que da efectos constituye una sentencia que determina la ilegalidad del acto impugnado y puede ser combatida a través del recurso previsto por el tercer párrafo de dicha fracción, lo que no implica que el mismo acto administrativo declarado nulo pueda ser materia de interminables juicios o procedimientos, tomando en consideración que la razón de ser del debate, la que fue objeto del proceso y constituyó la materia sobre la que versó la sentencia, una vez resuelta, constituye cosa juzgada y respecto de ella no procede ya intentar otro juicio, pues esto únicamente es posible si se plantea en contra de un acto administrativo nuevo y, por tanto, diferente".⁹²⁶

⁹²⁵ SEMPÉ MINVILLE, Carlos; *Técnica legislativa y Desregulación*; 1ª edición, Porrúa, México, 1997, p. 145.

⁹²⁶ Jurisprudencia que aparece publicada en el tomo VI, relativo al mes de noviembre de 1997, Pleno, Salas y Tribunales Colegiados, Novena Época, en el Semanario Judicial de la Federación, pp. 57-58.

También se contiene el principio jurídico que en locución latina se enuncia como *non bis in idem* y que significa que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito. En este aspecto la Suprema Corte aún no ha extendido la garantía a la materia fiscal siendo que la tendencia es en ese sentido, por lo que hemos venido analizando en diversas tesis. Somos de la opinión de que esta garantía debe operar también en materia tributaria, para el efecto de no sancionar una conducta ilícita tanto con una multa como con pena privativa de libertad.

Quien a nuestro juicio sistematiza y resuelve el problema con gran atinencia, es sin duda el licenciado Servando J. Garza al identificar que los juicios de nulidad o recursos administrativos que se enderezan contra la imposición de una multa fiscal, participan de la misma naturaleza que un juicio propiamente dicho, y que en consecuencia, si existe violación a alguna obligación tributaria, debiera sólo aplicarse un único procedimiento, bien el penal o el administrativo, pero no ambos simultáneamente, porque entonces se vulnera el artículo 23 constitucional. El maestro afirma que esto se debe a que hay identidad de delitos, identidad de las partes e identidad de los juicios. Nosotros agregaríamos que incluso el bien jurídico tutelado en ambos casos es exactamente el mismo.

Lo primero, porque la acción sancionadora del Estado al imponer una multa en el procedimiento administrativo, es de naturaleza penal, pues no tiende a cumplir el derecho violado, sino exclusivamente a su castigo. Lo segundo, porque tanto en el procedimiento administrativo como en el penal, intervienen el mismo sujeto activo (el infractor) y el mismo sujeto pasivo (el Estado). Finalmente, hay identidad de juicios, pues si bien hay dos acciones del Estado, en ambos concurre identidad del supuesto jurídico.

Sobre esta tesis aborda y resuelve, a nuestro juicio, el problema técnico-práctico de que existan dos sentencias contradictorias: la que surja del proceso penal y la que derive del proceso administrativo o juicio de nulidad. *"En una puede absolverse al inculcado y en la otra no, entonces, es evidente que en ambas sentencias hay una contradicción de esencia que repugna al derecho, porque el mismo planteamiento y con los mismos elementos de conocimiento, se le presenta. . . (a un tribunal u otro) para realizar la operación lógica del silogismo que constituye la sentencia. En un caso pueden existir sentencias contradictorias, por no oponerse en tiempo la excepción de conexidad, pero lo que resulta aberrante es que las propias leyes sean las que eleven a la categoría de principio lo anterior, pues significa romper con la esencia del derecho, con el principio de la unicidad del derecho que hace posible la coerción. Por eso el legislador no lo puede todo. Principio que en caso de que no estuviera plasmado por la Constitución, seguiría válido y obligando al legislador"*⁹²⁷

La propia S.C.J.N. ha dicho que las multas administrativas tienen naturaleza penal, aunque no ha querido reconocer que imponer simultáneamente una multa administrativa y una sanción penal a un contribuyente viola el artículo 23. En este sentido la Suprema Corte empieza a reconocer estos criterios a través de una tesis en la que afirma: *"... Las garantías constitucionales contenidas en los artículos 14, 21, 22 y 23 y que se refieren a las reglas y limitaciones para la imposición de penas, son aplicables tratándose de infracciones y multas administrativas, y a los procedimientos relativos, pues en todos esos*

⁹²⁷ GARZA, Servando J.; ob. cit., pp. 154 a 161.

casos se trata de la imposición de sanciones por violación a la ley y tanto las multas administrativas, como las penales, participan en alguna forma de la misma naturaleza y tienen el mismo origen y la misma finalidad, siendo de notarse que, en algunos casos, la sanción penal puede reducirse a la sola multa, y que los motivos de justicia y protección a la dignidad de la persona humana que rigen tales garantías, tienen la misma validez en todos los casos apuntados, y tienden con las mismas bases a limitar la actuación despótica del Estado".⁹²⁸

Siguiendo a Spisso podemos afirmar que "si la intención tenida en cuenta por el legislador era la de posibilitar la aplicación de las penas de prisión y de multa, debió atribuirle exclusiva competencia para el juzgamiento de los ilícitos tributarios a una única jurisdicción, y no crear un sistema de doble juzgamiento respecto de una única acción, conculcando así principios constitucionales."⁹²⁹

Finalmente, como tercera garantía de seguridad jurídica, el artículo 23 constitucional prohíbe la práctica de la absolución de la instancia, lo que igualmente es reprobable en materia fiscal, como lo ha dicho en una tesis la Corte en la que afirmó: ". . . una vez iniciado un procedimiento administrativo para fincar responsabilidades a una persona, por una infracción que se le atribuye, y dictada la resolución correspondiente, fincándole esa responsabilidad, en resolución definitiva y no revisable de oficio, dictada por la autoridad competente para ello, no es lícito que esa autoridad, ni ninguna otra del orden administrativo, revoquen la resolución o la dejen sin efectos, a fin de iniciar un nuevo procedimiento, o de reponer el anterior. . . pues ello equivale a una especie de absolución de la instancia. . ."⁹³⁰

14) La seguridad jurídica y otras garantías que establece la propia Constitución Federal.

Con esto queremos significar que los contribuyentes, además de las garantías individuales que otorgan a su favor los primeros 29 artículos de la Constitución y de las garantías implícitas que la misma contiene, según pudimos comprobar en el capítulo segundo, cuenta también con otras garantías que la Constitución establece, entre ellas:⁹³¹

1.- Las derivadas del título cuarto de la Constitución (artículos 108-114, que consagra una garantía de carácter represivo en contra de los servidores públicos cuando violen la Constitución en el ejercicio de sus funciones).

2.- La segunda garantía constitucional es la controversia constitucional prevista en el artículo 105, por virtud del cual se faculta a la Suprema Corte de Justicia para conocer

⁹²⁸Vol. 48, 6ta. Parte, p. 23, Primer Circuito, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa; Rev. Fiscal 449/70 Item Covalin, 11 dic. 1972.

⁹²⁹SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 439.

⁹³⁰Rev. Fiscal 449/70, Item Covalin, 11 dic. 1972. Vol. 48, 6ta. Parte, p. 15, Primer Tribunal Colegiado en materia admva del Primer Circuito,

⁹³¹CORZO SOSA, Edgar; "La Justicia Constitucional en México" en *Justicia constitucional Comparada*; Instituto de Investigaciones Jurídica- Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica; México, 1993, pp. 15-17.

de controversias entre dos o más Estados, entre poderes de un mismo Estado sobre la constitucionalidad de sus actos y de los conflictos entre la Federación y uno o más Estados y de aquéllas en que la Federación sea parte. Si bien únicamente lo solicitan organismos de carácter público, es indudable que los efectos favorecen o no en forma directa a los particulares, si se trata de un asunto de índole tributaria, como los varios que se han tenido en el país.

3.- Como tercera garantía se encuentra la establecida en el segundo y tercer párrafo del artículo 97 constitucional que permite a la Suprema corte a investigar algún hecho que constituya una grave violación a alguna garantía individual o al voto público.

4.- Además de estas garantías, creemos que bien puede adicionarse la prevista en el artículo 102-B de la propia Constitución, relativa a la creación de Comisiones Nacionales y Estatales de Derechos Humanos. Sobra decir la importancia que tienen estos organismos como garantes de la seguridad jurídica, pues aún cuando emiten únicamente "recomendaciones" que no son vinculantes, lo cierto es que han demostrado tener un peso importante para la protección de esos derechos.

15) La seguridad jurídica y las garantías contenidas en la Constitución del Estado de Morelos.

También existen garantías individuales en nuestra Constitución Local, adicionales y diferentes a las previstas por la Constitución Federal y que definitivamente constituyen cauces de seguridad distintos a los comúnmente conocidos y puestos en juicio en los tribunales. Por ejemplo, el artículo 19, en su fracción III, que estatuye el derecho de los ancianos a un albergue decoroso e higiénico, que analizado a fondo puede traducirse en la exigibilidad para ser tratado en forma diferencial en el pago del impuesto predial, (situación que de hecho ya se presenta, pues a los pensionados y jubilados se les hace una bonificación del 50% en este gravamen, cuando tienen un solo inmueble a su nombre, no obstante que este privilegio no está elevado en disposición legal, sino en simples acuerdos administrativos fácilmente modificables).

Sobre este último tipo de gravamen, Spisso nos dice: *"Denuncia una cruel y ostensible falta de solidaridad de la sociedad toda que le ha exigido a una persona el puntual pago de gravosos impuestos por el solo hecho de poseer un inmueble, en el cual ha pasado la mayor parte de su vida útil. . y que al declinar la potencialidad de sus aptitudes laborales, una voracidad fiscal desmedida pretende desentenderse de la cuestión esencial que da validez constitucional a los impuestos que inciden sobre los capitales: la existencia de utilidades suficientes para sufragar tales gravámenes."*⁹³²

En otros países se ha reconocido el derecho de los jubilados o pensionados a ser tratados en forma diferencial frente al tributo. Por ejemplo, en Argentina una ley establece que *"el jubilado o pensionado que perciba un haber equivalente de hasta el doble del salario mínimo vital o jubilación mínima o, en su caso, el cónyuge supérstite que acumule pensión y jubilación en conjunto no superiores al doble del salario mínimo y vital o*

⁹³²SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 269.

*jubilación o pensión mínima, y tengan un sólo inmueble en dominio o condominio y lo habiten en calidad de vivienda cuya valuación no sea superior al importe que fije anualmente la ordenanza tarifaria, se hallan exentos del pago de los impuestos territorial, de alumbrado, barrido y limpieza y contribución de pavimentos, en la proporción que les corresponda en el inmueble*⁹³³

Como conclusión de este recorrido, tenemos que el abanico de la seguridad jurídica es mucho más amplio del que la legalidad otorga; que la Constitución, además de consagrar varias garantías individuales que son sustento de la seguridad jurídica, contiene otro capítulo de derechos que amplían este principio y que al final, permiten sostener que la seguridad jurídica está formalmente prevista en el ordenamiento jurídico mexicano. Únicamente harían falta dos cosas: dar a estas garantías el alcance que realmente tienen y hacerlas efectivas.

Este recorrido nos ha demostrado que los particulares cuentan con un abanico interesante y numeroso de garantías individuales para salvaguardar su seguridad jurídica. A las ya tradicionales, habría que adicionar las derivadas de una interpretación acuciosa de las mismas, de manera que puedan observarse a través de un prisma más claro; las garantías implícitas que revelamos en el capítulo segundo, derivadas de los principios generales del derecho de rango constitucional y las que se hallan en las Constituciones locales.

VIII.- LA FACULTAD TRIBUTARIA Y SU REPERCUSIÓN EN LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Si la separación de poderes constituye garantía de seguridad jurídica, la competencia horizontal que existe entre Federación, Estados y Municipios, también lo será, en la medida en que la Constitución delimite la competencia tributaria a cada uno de los órganos del Estado, como lo anotamos en el capítulo primero, por lo cual enseguida analizaremos cómo se presenta esta separación en nuestro país en materia tributaria.

Para iniciar conviene diferenciar los conceptos de poder tributario y competencia tributaria.⁹³⁴ El primero consiste en la facultad para imponer las contribuciones necesarias para realizar sus funciones, el cual sólo lo tiene el gobierno federal y los gobiernos estatales, no así los municipios ni organismos descentralizados; y la segunda, que consiste en la facultad para recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador, la tendrían las tres instancias gubernativas y algunos organismos descentralizados facultados por ley.

Ahora bien, no existe en la Constitución Federal una línea que separe con exactitud la competencia que tiene la Federación y las entidades federativas para imponer

⁹³³Citado por SPISSO, Rodolfo; ob. cit., p. 270

⁹³⁴Sainz de Bujanda y en general la mayoría de la doctrina europea, clasifica a estos órganos como sujetos activos del poder tributario y sujetos activos de la obligación tributaria. (SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Los Sujetos de la Obligación Tributaria" en *Obra Conmemorativa de los 30 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; pp. 620 y 621).

contribuciones.⁹³⁵ Sin embargo, existen preceptos constitucionales que arrojan una visión panorámica al respecto.

En efecto, apoyada en diversas disposiciones constitucionales, la S.C.J.N. ha sentado la siguiente jurisprudencia para aclarar el asunto:

*"La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124); b) Límites a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), y; c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)".*⁹³⁶

Esta reserva competencial entre la Federación y los Estados que prevé la Constitución Federal para imponer contribuciones, se vulnera por el hecho de que los Estados celebren convenios de coordinación en materia de contribuciones con la Federación para, "voluntariamente" abstenerse de gravar ciertas áreas o actividades, a cambio de percibir participaciones en los impuestos y derechos que cobra la Federación, pues con ello se rompen algunos postulados constitucionales.

La inconstitucionalidad de estos convenios les viene precisamente de la imposibilidad de que dos entes puedan delegarse facultades que son inherentes a ellos y previstas en la Constitución, sin que ésta establezca expresamente la posibilidad de convenir sobre materia impositiva, a diferencia de lo que sucede entre el Estado y sus municipios, pues ahí el fundamento se halla en el artículo 115.

No obstante lo nebuloso del punto, es posible diferenciar algunas ramas que en exclusiva corresponden a cada órgano político-administrativo, según coincide la mayoría de la doctrina nacional

1) Poder tributario federal.

Se ha dicho que la Federación tiene un poder tributario ilimitado, en atención a lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional, por cuanto posibilita a ésta a "imponer las contribuciones necesarias a satisfacer el presupuesto de egresos" lo que tácitamente significa que puede imponer cualquier tipo de gravamen. Sin embargo, a diferencia de que lo que sostienen algunos autores,⁹³⁷ creemos que virtud a la reforma

⁹³⁵ Agustín García efectúa un interesante resumen de los antecedentes constitucionales de la facultad federal a imponer contribuciones y del intento de Lázaro Cárdenas en 1942, para delimitar los ámbitos tributarios, propuesta que fue rechazada por el Congreso. (GARCÍA SILVA, Agustín; "Análisis Constitucional de los Ámbitos de la Federación, los Estados y Municipios" en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., pp. 300 a 308.

⁹³⁶ Jurisprudencia 56 de la Primera Parte, del Apéndice 1985

⁹³⁷ DE LA GARZA, por ejemplo, dice que el la fracción V del artículo 115 no limita el poder tributario del Congreso para establecer tributos a favor de la Federación sobre la materia inmobiliaria. ob. cit., p. 242. Por otro lado, VIZCAINO, si bien no considera que la Hacienda Pública Municipal carece de ingresos tributarios exclusivos, considera que existe una especie de *práctica*

implementada en 1983 al artículo 115 constitucional, la materia inmobiliaria se erige como el único obstáculo al poder tributario federal, entendiéndose entonces, que sobre todas las demás áreas el poder tributario federal es ilimitado.

Ahora bien, de la jurisprudencia citada anteriormente, hemos visto que existen materias conferidas en forma exclusiva a la Federación para imponer sobre ellas cualquier tipo de contribución, según lo dispuesto por la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional en las que se precisan:

1.- La materia de comercio exterior, es decir, de importaciones o exportaciones.

2.- Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27, que se refieren a la materia de minería y petróleo en todas sus modalidades, así como las aguas federales.⁹³⁸

3.- Instituciones de crédito y compañías de seguros.

4.- Los servicios públicos concesionados o directamente administrados por el gobierno federal. En general se habla de las concesiones de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5.- Existe un grupo de impuestos especiales que son establecidos exclusivamente por el poder tributario federal: a.- Energía Eléctrica; b.- Producción y consumo de tabacos labrados; c.- Gasolina y productos derivados del petróleo; d.- Cerillos y fósforos; e.- Maguey y productos de su fermentación; f.- Explotación forestal; g.- Producción y consumo de cerveza.

6- La materia agraria, ya no tanto por disposición constitucional, sino por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El criterio medular de la jurisprudencia indica: "*... aunque no existe precepto constitucional expreso que determine que sólo el Congreso de la Unión puede legislar sobre el régimen fiscal a que puedan estar sujetos los núcleos de población ejidal o comunal, la facultad explícita para legislar en la materia agraria, lleva acompañada implícitamente la potestad de determinar cuáles son los tributos federales o locales, que se les pueden imponer. . .*"⁹³⁹

7.- La primera jurisprudencia mencionada señala también que la Federación tiene poder tributario exclusivo en los supuestos a los que se refiere el artículo 117, fracciones II y VII por cuanto que los Estados no pueden hacerlo. En otras palabras, los Estados están impedidos para gravar esas áreas, pero no la federación: emitir moneda como recurso financiero, estampillas para pagar tributos y utilizar los procedimientos alcabalariorios.

consuetudinaria, por virtud de la cual se han reservado al Municipio una serie de ingresos que se refieren especialmente a la propiedad raíz. ob. cit., p. 168-170.

⁹³⁸En la Jurisprudencia No. 42 de la Primera Parte del Apéndice 1988 se establece con claridad que los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas del subsuelo que habla establecido el Estado de México, estaban invadiendo las facultades del Congreso Federal.

⁹³⁹La materia agraria es de exclusiva regulación por parte de la federación, incluso sobre el aspecto fiscal en atención a la Jurisprudencia 1ª de la primera parte del apéndice 1988, emitida por el Pleno.

8.- Por otro lado, existe una gran controversia sobre el contenido de la fracción X del artículo 73 constitucional en la medida que establece una facultad exclusiva de la Federación para legislar sobre hidrocarburos, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de créditos, energía eléctrica y leyes del trabajo.

Autores como Flores Zavala⁹⁴⁰ afirman que si la Federación tiene facultad exclusiva para legislar sobre tales materias, la tendrá para imponer contribuciones, pues éstas se establecen sólo en leyes. Otros, como Jorge Carpizo afirman lo contrario, al decir que la fracción en comento no otorga a la Federación facultades tributarias exclusivas por dos razones: a) Mientras la facultad de la fracción X es para legislar, en la fracción XXIX es para establecer contribuciones y, aunque es cierto que esta última facultad sólo se puede imponer a través de la ley, la Constitución separa estas facultades: en la primera, es una atribución de carácter general sustantiva, mientras que en la segunda es específica, y; b) si la fracción X otorga competencia fiscal, varias de las materias de la fracción XXIX, saldrían sobrando, pues ya estarían incluidas en la X.⁹⁴¹

La S.C.J.N. ha sido incongruente al interpretar la Constitución Federal en materia competencial tributaria. Veamos: El artículo 27 constitucional otorga facultad exclusiva a la Federación para legislar en materia agraria. Al interpretar este artículo, la S.C.J.N. formó jurisprudencia diciendo que implicaba facultad exclusiva para imponer contribuciones, de suerte que cualquier gravamen que pretendan imponer los Estados a los ejidos o comunidades será inconstitucional, según la Corte. Pero, por otro lado, en relación al comercio, que también es de exclusiva legislación por parte de la Federación, la S.C.J.N. estableció la jurisprudencia primeramente señalada, en la que no se incluye esta fracción y diversas tesis aisladas en las que manifiesta que no es materia exclusiva de la Federación imponer contribuciones sobre las mismas, permitiendo que los Estados puedan gravarlas sin problema alguno.

La tesis a la que aludimos dice: *"COMERCIO, LA FACULTAD TRIBUTARIA GENÉRICA SOBRE TAL MATERIA NO ES PRIVATIVA DE LA FEDERACIÓN, SINO QUE TAMBIÉN CORRESPONDE A LOS ESTADOS"*.⁹⁴² Finalmente en una tesis estableció: *"JUGOS Y SORTEOS. LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE MÉXICO QUE GRAVA ESAS ACTIVIDADES NO ES VIOLATORIA DE GARANTÍAS NI SE INVADE CON ELLO LA ESFERA DE TRIBUTACIÓN RESERVADA A LA FEDERACIÓN. NO OBSTANTE QUE SE TRATE DE INSTITUCIONES BANCARIAS"*.

Nuestra opinión es que cuando la Constitución otorga a la Federación una "facultad exclusiva para legislar" sobre determinada área, ello quiere significar que también tiene una facultad exclusiva para imponer contribuciones.

⁹⁴⁰FLORES ZAVALA, Ernesto; ob. cit., pp. 369 a 370.

⁹⁴¹CARPIZO, Jorge; "La Facultad Tributaria en el Régimen Federal de México", en *Revista de la Facultad de Derecho de México*: Tomo XXII, enero-junio 1972, p. 68.

⁹⁴²Primera Parte del Apéndice 1988, p. 599.

) Poder tributario estatal.

El fundamento para que el Estado de Morelos pueda recaudar las contribuciones necesarias para satisfacer sus necesidades, está en los artículos 8°, 15, 40, fracciones V y I y 127 de la Constitución Estatal. La Federación tiene, como ya dijimos, un poder tributario casi ilimitado, y los Estados, por su parte, lo tienen también, con las excepciones expresadas con anterioridad.

El poder tributario estatal tiene su fundamento constitucional en el artículo 124 de la Constitución Federal en el que se establece que las facultades no concedidas expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados y en lo dispuesto por el artículo 40 que se refiere a los Estados libres y soberanos.⁹⁴³ En otras palabras, podemos afirmar que la Constitución no reserva materias impositivas para los Estados. Más bien, señala cuáles áreas no puede gravar, las que se enumeran en los artículos 117 y 118 de la Constitución Federal.

Límites al poder tributario estatal.

Un problema de gran relevancia por lo trascendente que resulta al tema que nos ocupa, es el relativo a la limitación tributaria que el legislador federal ha establecido contra los Estados. Estas limitaciones se presentan en tres formas:

1.- Las limitaciones propias que la propia Constitución Federal les establece en los artículos 117 y 118. Por virtud del artículo 117, los Estados no pueden:

a.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

b.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

c.- Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

d.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

e.- Gravar la producción, el acopio, la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Por su parte el artículo 118, establece que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno

⁹⁴³La doctrina nacional se encuentra entre una u otra postura respecto al fundamento constitucional del poder tributario estatal.

de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Es en verdad desafortunada la redacción del presente artículo, pues interpretado literalmente, la conclusión es que los Estados sí podrían establecer contribuciones a las importaciones o exportaciones cuando el Congreso de la Unión se los autorizara. Sin embargo, existe una abierta contradicción con lo que estatuye el artículo 73, fracción XXIX, inciso a, de la propia Carta Magna, pues en este último dispositivo se establece una facultad exclusiva de la Federación para gravar la materia del comercio exterior, en la cual obviamente están inmersas las contribuciones sobre importaciones y exportaciones.

Nosotros creemos que en este caso debe prevalecer el artículo 73, sobre el 118, en el sentido de que ni aun con autorización del Congreso de la Unión, los Estados podrían *cobrar contribuciones a las importaciones o exportaciones*, por la razón de que fue y sigue siendo intención del constituyente que esta materia esté reservada en exclusiva a la Federación.

2.- A través de exenciones otorgadas por la Federación a favor de organismos descentralizados. Ejemplo de esto son las exenciones de contribuciones estatales o municipales que por virtud de sus leyes orgánicas se establecen a favor del IMSS, ISSSTE, UNAM, INFONAVIT, etc. Estos ordenamientos invaden, sin lugar a dudas, la soberanía de los Estados, por cuanto les impide gravar áreas que los Estados o Municipios tienen a su favor.

3.- A través de los Convenios de Coordinación Fiscal que se suscriben con la Federación, y en tal virtud existen ciertas contribuciones que legalmente existen, pero que *no se causan en atención a este convenio*.

3) Competencia para establecer contribuciones municipales.

Los municipios no pueden por ningún motivo crear para sí ningún tipo de contribución, pues esta facultad está reservada al Estado al cual pertenecen, es decir, es el Estado el facultado para imponer a favor de sus municipios los ingresos que deben recaudar. Así lo establecen los artículos 40, fracciones XIII y XXIX y 115, fracción VI de la Constitución Estatal de Morelos y lo ha confirmado la S.C.J.N. en jurisprudencia, que reza:

*"IMPUESTOS MUNICIPALES.- Los decretados por los Ayuntamientos y no por las legislaturas no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos importa una violación constitucional."*⁹⁴⁴

Ahora bien, el artículo 115 constitucional establece ciertos renglones sobre los cuales se pueden imponer contribuciones a favor de los municipios. Esto significa, en nuestra opinión, que tanto la Federación como los Estados *no pueden establecer para su provecho un gravamen que incida en alguna de estas materias*.⁹⁴⁵ Los rubros a los que se refiere el artículo 115 podemos considerar, son los siguientes, y que encierran en gran medida la materia inmobiliaria:

⁹⁴⁴Jurisprudencia 963, p. 1564, Vol. II, Apéndice 1917-1988.

⁹⁴⁵La mayoría de la doctrina nacional es unánime en estimar que sin embargo, la federación tiene un poder tributario ilimitado, incluso en estas materias.

- 1.- La propiedad inmobiliaria (o sus desmembramientos: nuda propiedad y usufructo),
- 2.- La posesión de los bienes inmuebles,
- 3.- El fraccionamiento de los inmuebles,
- 4.- La división de los inmuebles.
- 5.- La consolidación o fusión de inmuebles,
- 6- La traslación de inmuebles,
- 7.- La mejora de inmuebles (o sea, el fundamento de la contribución de mejoras),
- 8.- El cambio de valor de bienes inmuebles,
- 9.- Los ingresos derivados de los servicios públicos que presta.

4) Competencia para establecer contribuciones a favor de organismos descentralizados.

La Federación y las entidades federativas, que son las únicas con poder tributario, pueden establecer contribuciones a favor de determinados organismos descentralizados. A este tipo de ingresos la doctrina los ha denominado contribuciones parafiscales o "paratributarias", pues están encauzadas hacia un organismo descentralizado diferente al Estado. Realizan una actividad "paralela al Estado." A nivel federal, por ejemplo, las cuotas que deben pagarse al IMSS.

El punto a destacar para efectos de nuestro tema es que, según el maestro Moreno Padilla, la facultad económico-coactiva que aplican por sí mismos algunos de estos organismos descentralizados para el cobro de las paracontribuciones es inconstitucional, pues si tal procedimiento es un régimen de excepción, sólo debe quedar enmarcado en los órganos de autoridad que ejercitan la potestad tributaria del Estado, y ésta no es delegable, ni siquiera por el propio legislador, máxime que no está prevista en forma expresa en la Constitución, y la Suprema Corte la ha calificado de una facultad implícita.⁹⁴⁶

⁹⁴⁶MORENO PADILLA, Javier, *Régimen fiscal de la Seguridad Social y SAR*, 2ª edición, Colección Ensayos Jurídicos, Editorial Themis, México, 1994, pp. 243-250.

IX.- LA CONCURRENCIA TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Bien porque no existe un contorno exacto para el ejercicio de la soberanía tributaria, o bien porque un mismo sujeto activo decida gravar dos veces una misma fuente, lo cierto es que los contribuyentes resienten en sus bolsillos este añejo problema que origina incertidumbre jurídica tanto a nivel nacional como en el ámbito internacional por la imprevisibilidad que significa; aspectos que analizaremos a continuación.

1) *La concurrencia tributaria en México.*

En el ámbito nacional, como la Constitución Federal no delimita con exactitud los campos impositivos federal y estatal, cada nivel administrativo puede establecer contribuciones sobre las mismas fuentes impositivas, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación. Entonces se presenta el problema de que tanto la Federación, los Estados como los municipios, pueden tener a su favor un mismo impuesto, lo que redundaría obviamente en una actividad densamente gravada. Por si fuera poco, esta multiplicidad de impuestos incrementa indebidamente el costo de la administración fiscal.⁹⁴⁷

Sin embargo, Einaudi muy acertadamente se pregunta: *“¿Acaso existe doble imposición por el hecho de ser llamado a pagar al erario, primero el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y luego el complementario sobre la renta, y además los impuestos sobre los bienes de consumo adquiridos con la misma renta?. No, en ningún caso, porque el legislador tiene pleno derecho a recaudar 100 liras de una sola vez, o bien, a fragmentar su pago en 3 o en “n” cuotas. . .”*⁹⁴⁸

Respecto al problema de que los entes administrativos decidan gravar dos veces una misma fuente impositiva, se presenta por falta de ingenio en la búsqueda de materia imponible o ante urgencias económicas de los Estados. De esta manera, la doble imposición se presenta: a) Cuando un Estado establece más de un gravamen sobre la misma fuente; b) Cuando dos o más Estados establezcan, cada uno de ellos, más de un gravamen sobre la misma fuente. c) Cuando se acumula impuesto sobre impuesto.

Lo más importante del asunto es que la Suprema Corte ha señalado que la doble o múltiple imposición sí es inconstitucional cuando se constituye en una tributación desproporcional, es decir, cuando varias contribuciones sobre un mismo objeto destruyen la fuente impositiva.⁹⁴⁹ pero también la Corte ha dicho que la doble imposición, en sí misma, no es contraria al texto constitucional porque no hay precepto que la prohíba,⁹⁵⁰ aunque en respuesta a este argumento resulta de suma valía lo que refiere Salvador Castillo Carrasco al decir que la doble imposición contraviene el sistema que impone el artículo 124 de la propia Carta Magna, *“que establece que, o las facultades se*

⁹⁴⁷LIMA CASTILLO, Jose Manuel; “El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal” en *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., p. 355.

⁹⁴⁸EINAUDI, Luigi; *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. Ed. Ariel, Barcelona, 1063, p. 93.

⁹⁴⁹Jurisprudencia No. 8, Informe 1988, Primera Parte, p. 802, octava época.

⁹⁵⁰Jurisprudencia No. 7, Informe 1988, Primera Parte, Pleno, pp. 802-807, 8a. época.

torgan por la propia Constitución a la Federación; o deberán tenerse por reservadas a los Estados, es decir que, en lógica por el método de exclusión, no cabe la posibilidad que intenta sostenerse, afirmando, que, por un lado, se otorgan facultades expresas a la Federación, para establecer contribuciones sobre determinadas fuentes. . .⁹⁵¹

Ante este difícil problema, en México se pensó que era necesario coordinar tales poderes tributarios, de manera que los habitantes del país no siguiéramos sufriendo una fuerte carga impositiva desde la perspectiva federal, estatal y municipal. De esa forma se dio origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el que se remonta, según nos comenta Alejandro Treviño Martínez, a las Constituciones de 1824 y 1857; y que en 1925 y 1933, hubo Convenciones Nacionales Fiscales que trataron de delimitar los campos pero no fueron aprobadas en el Congreso. Nos sigue diciendo este autor, que es hasta 1942 cuando entra en vigor la fracción XXIX del artículo 73; que en 1947 se realiza la Tercera Convención Nacional y surge la primera Ley de Coordinación Fiscal y la Ley de Ingresos Mercantiles.⁹⁵²

Después de esos intentos, se creyó que la mejor medida era formar un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, al que puede definirse como: "La participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la S.H.C.P",⁹⁵³ cuyos propósitos fundamentales son: "Dar congruencia a los ordenamientos tributarios de todos los niveles, establecer y distribuir la participación que corresponda a sus haciendas en sus ingresos - *****federales y finalmente, fijar las reglas de colaboración administrativa entre diversas autoridades fiscales".⁹⁵⁴

Como habíamos dicho en tema anterior, los convenios que pueden celebrar las entidades federativas con la Federación en materia tributaria, derivados del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, son de tres tipos: Los convenios de adhesión al sistema, los convenios de colaboración administrativa y los convenios de coordinación en derechos.

El fundamento constitucional de estos convenios se ha pretendió basarlo en el artículo 73, fracción XXIX, en el 40 y en el 124 de la Constitución Federal, pero coincidimos con Treviño Martínez en el sentido de que "sólo forzando los conceptos podemos admitir que las facultades implícitas constituyen el fundamento constitucional de los convenios de coordinación"⁹⁵⁵ y con Gonzalo Armienta Hernández⁹⁵⁶ en el sentido de negar fundamento constitucional alguno a estos convenios, es decir que son inconstitucionales. Esto se reafirma en la conclusión que obtiene Carpizo en el sentido de

⁹⁵¹CASTILLO CARRASCO, Salvador; "Distribución de la Soberanía Tributaria entre la Federación, Estados y Municipios Mexicanos (Propuestas)" en *Revista PAF*, No. 143; ed. ECASA, México, segunda quincena de septiembre de 1995, pp. 55 y 56.

⁹⁵²TREVIÑO MARTÍNEZ, Alejandro; "Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal y las Entidades Federativas" en *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; ob. cit., p. 644 y ss.

⁹⁵³ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit. p. 150

⁹⁵⁴MIGUEL CALZADO, María de Jesús; *Derecho Fiscal*; Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1992, p. 121.

⁹⁵⁵TREVIÑO MARTÍNEZ, Alejandro; ob. cit., p. 651.

⁹⁵⁶ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo; "Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal" en *Revista PAF*; No. 142; Ed. ECASA; México, primera quincena de septiembre de 1995, p. 64.

que la Federación no puede delegar sus facultades tributarias, pues se le está precisando que es ella quien las debe realizar. Además, debe tenerse en cuenta la importancia que el principio de competencia juega en nuestro orden jurídico.⁹⁵⁷

A través de la adhesión al Sistema, los Estados se abstienen de gravar aquellas fuentes que quedan expresamente determinadas en los impuestos federales, en los convenios de adhesión y sus anexos.⁹⁵⁸ A cambio de esto, la Federación se obliga a proporcionar a los Estados una participación de los ingresos federales que perciba. Estos pagos se hacen a través de diversos Fondos, como el Fondo General de Participaciones; el Fondo de Fomento Municipal, que son los más importantes por su monto. También existe el Fondo para Crear Puentes de Peaje, previsto en el artículo 9-A, y los señalados en el artículo 25 de la Ley de Coordinación Fiscal que son: Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal; Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud; Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social; Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal, y el Fondo de Aportaciones Múltiples, cuyo destino sirve, por ejemplo, para otorgar desayunos escolares, apoyos alimentarios y de asistencia social, etcétera.

El primero se constituye con el 20% de la recaudación federal participable, que es la que obtiene la Federación por todos sus impuestos, así como los derechos sobre hidrocarburos y de minería. Según el artículo 6° de la Ley de Coordinación Fiscal, de este fondo, los Estados deben entregar a todos sus municipios cuando menos el 20% conforme a las normas que al efecto expidan. El Fondo de Fomento Municipal se constituye con el 1% de la recaudación federal participable. Está destinado exclusivamente a los municipios, cuando estén coordinados en derechos, y debe ser entregado por conducto del Estado. *"En Morelos esto no está regulado en disposición alguna, dejándose la distribución, desgraciadamente, en decisiones legislativas administrativas discrecionales y arbitrarias"*.⁹⁵⁹

Por otra parte existen los denominados convenios de colaboración administrativa en materia tributaria. Con ellos se pretende que las entidades federativas coadyuven a mejorar la administración de impuestos federales coordinados y aumentar su recaudación.

El convenio de coordinación en derechos es otro nivel de acuerdo entre la Federación y los Estados, es el relativo a los derechos. Este convenio es opcional. A través de este tipo de coordinación, y conforme al artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, se pretende que los Estados dejen en suspenso el cobro de derechos estatales y municipales relativos a:

1.- *Licencias y en general concesiones, permisos o autorizaciones.* Las únicas excepciones a esto es cuando se trate de licencias de construcción para conectarse a las

⁹⁵⁷CARPIZO, Jorge; *"La Facultad Tributaria..."* ob. cit., p. 68

⁹⁵⁸Con fecha de publicación en el D.O.F. el 19 de noviembre de 1996 se suscribió un nuevo convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal, que celebró el Estado de Morelos y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que entró en vigor el día 1 de enero de 1997.

⁹⁵⁹ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Análisis Jurídico de la Legislación Fiscal del Estado de Morelos*; tesina presentada para acreditar la materia Contribuciones Estatales y Municipales que se imparte en el Posgrado de Derecho de la UNAM, México, 1992, pp. 45-46.

redes públicas de agua y alcantarillado, para fraccionar o lotificar terrenos, para conducir vehículos, para expedir placas y tarjetas de circulación, para establecimientos que enajenen bebidas alcohólicas o por permisos para colocar anuncios o publicidad.

2.- *Registros o cualquier acto relacionado con los mismos.* Pero si pueden cobrar los derechos por el registro civil y por el registro de la propiedad y comercio.

3.- *Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas.* Las excepciones son los derechos por estacionamiento de vehículos y el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes.

4.- *Actos de inspección y vigilancia.*

Los Estados y municipios conservan las facultades de expedir licencias y permisos pero no pueden exigir cobro alguno por ello. A cambio de que el Estado se coordine en derechos con la Federación no recibe participación en los derechos federales, sino que se incrementa en 1% su Fondo General de Participaciones. Un aspecto relevante para nuestro análisis, es que en caso de que los Estados infrinjan el convenio de adhesión, la S.H.C.P., otorgando previa audiencia al Estado, disminuirá la participación en la medida en que obtenga el beneficio.⁹⁶⁰ También los particulares tienen expedito el derecho para denunciar que el Estado coordinado o los municipios no han cumplido con los convenios.

Por otro lado, por cuanto a la naturaleza jurídica de estos convenios, no pueden considerarse como contratos civiles, administrativos o contratos ley, como alguna vez los calificara la Suprema Corte al decir: *"Los Convenios de Coordinación Fiscal como los celebrados entre la Federación y los Estados tienen una semejanza con los Tratados Internacionales ya que ligan jurídicamente a dos Gobiernos Soberanos. Pero estos convenios de coordinación, por el hecho de que establecen disposiciones abstractas de observancia general válidas para todos los contribuyentes son verdaderos contratos-ley que dejan sin efecto toda ley anterior contraria al convenio respectivo y ello por el sólo efecto de la entrada en vigor de estos convenios"*⁹⁶¹ sino como actos mixtos o complejos, pues tienen elementos contractuales y reglamentarios que les dan esta calidad.⁹⁶²

También existen convenios de colaboración administrativa en materia de contribuciones entre el Estado y sus municipios. Su fundamento se encuentra en los artículos 115 de la Constitución Federal y su similar de la Constitución local, pues en ambos dispositivos se autoriza a los ayuntamientos a celebrar convenios con los Estados para que éstos asuman algunas funciones relacionadas con las contribuciones que aquéllos tienen a su favor, por ejemplo, el impuesto predial.

En nuestro Estado desafortunadamente tampoco existen estos convenios entre el Estado y sus municipios (salvo el establecido con el Consejo Municipal Provisional de

⁹⁶⁰ Por ejemplo, en 1992, nos correspondió defender al Gobierno del Estado de Morelos y al Ayuntamiento de Jiutepec ante el reclamo que había presentado la Cámara de Comercio de ese Municipio por el cobro de ciertos pagos denominados "cuotas de cooperación", que por virtud del Convenio celebrado con la Federación, no debieron haberse cobrado. La sanción fue el condenar al Ayuntamiento a devolver las cantidades cobradas.

⁹⁶¹ A.R. 4471/55 Cia. Comercial Vacum S.A., Boletín 1957, Segunda Sala, Unanimidad 5 votos.

⁹⁶² TREVIÑO MARTINEZ, Alejandro; ob. cit., p. 649.

Tepoztlán, publicado el 31 de Enero de 1996), sino que el gobierno estatal, arrogándose facultades no establecidas a su favor en algún ordenamiento, determina, liquida, cobra y administra las contribuciones más importantes de los municipios.

Lo cierto es que los Convenios a los que nos hemos referido, si bien atentan contra la autonomía de los Estados y municipios, también lo es que permiten uniformar las contribuciones que han de pagar los mexicanos, reduciendo así el grado de inseguridad que se tenía antes de su celebración.

2) La concurrencia tributaria a nivel internacional.

Al igual que en el tema anterior, resulta que algunos sujetos se ven afectados por diversas contribuciones que existen en los países en donde tienen relaciones de cualquier tipo, especialmente económicas. Gerardo Ataliba dice que hay doble tributación cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravamen en razón de dos leyes tributarias distintas.⁹⁶³ Afectación que “no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas o morales, sino cuando ella resulte la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados.”⁹⁶⁴ De ahí que la OCDE haya definido a la doble imposición internacional como “aquella que se establece entre contribuciones similares en dos (o más Estados) sobre el mismo contribuyente en relación a la misma materia imponible y por un periodo idéntico.”⁹⁶⁵ Para evitar esta sobrecarga, las naciones han adoptado dos soluciones:

1.- Tomar medidas unilaterales, que tienen dos propósitos: “Alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y facilitar el acceso a los mercados internacionales”.⁹⁶⁶ Ejemplo de estas medidas unilaterales es el acreditar el impuesto,⁹⁶⁷ o deducir el pagado en el extranjero, esto con el “propósito de armonizar su legislación fiscal con el resto de la comunidad internacional.”⁹⁶⁸

2.- Suscribir convenios para evitar la doble tributación. Fernández Sargardi ve en los tratados internacionales en materia fiscal celebrados por México, en realidad un instrumento para lograr la inversión extranjera a través de la estabilidad y permanencia de las disposiciones fiscales, es decir, un sentido de seguridad jurídica, y no el propósito real

⁹⁶³ ATALIBA, Gerardo; “Doble Tributación Internacional” en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, Mayo-Agosto de 1980, p. 31.

⁹⁶⁴ SORONDO, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos María; “Derecho Financiero...”; ob. cit., p. 122.

⁹⁶⁵ Traducción personal, la que en su versión original establece: “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect on the same subject matter and for identical periods”.

⁹⁶⁶ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit. p. 158.

⁹⁶⁷ El acreditamiento del impuesto es una figura venida de la legislación fiscal norteamericana “foreign tax credit” e incorporada en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

⁹⁶⁸ GIL VALDIVIA, Gerardo; “Los Aspectos Comerciales y Fiscales del Tratado de Libre Comercio de México con Estados Unidos y Canadá” en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; 1ª ed.; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994. p. 96.

de evitar la doble imposición.⁹⁶⁹ Einaudi, nos dice sobre este punto: "Algunos se lamentan de la doble imposición internacional. Pero razonando en pura lógica ¿Por qué Fulano, que posee bienes en Argentina y consume su renta en Italia, no habrá de pagar impuestos en ambos países?. ¿Acaso no le presta servicios el Estado argentino, en tanto que propietario de bienes y también el Estado italiano, en tanto que residente?. . . En verdad, los contribuyentes no se lamentan del "doble" sino del "demasiado".⁹⁷⁰

Los convenios internacionales en materia tributaria pueden ser definidos como "Los tratados internacionales celebrados por dos o más Estados con la finalidad primordial de solucionar los problemas derivados de la superposición de los sistemas tributarios distintos sobre los mismos hechos imponibles, persiguiendo a la vez otros objetivos relacionados con aquella finalidad (fijar normas de colaboración, evitar fraudes y discriminaciones, resolver conflictos de aplicación, etc.)."⁹⁷¹

Los objetivos de estos convenios son "establecer una carga fiscal justa, otorgar seguridad a las inversiones y establecer equilibrio entre los países para buscar la nivelación de cada parte contratante de acuerdo a sus propias características".⁹⁷²

Sólo muy recientemente se empezó a celebrar tratados en materia fiscal con diferentes naciones. El fundamento constitucional para estos convenios se halla en los artículos 73 fracciones XVI, XVII, XX, XXIX-A, inciso 1º., XXIX-F y XXX; 76 fracciones I y II, 89 fracciones I, II, III, X y XVI, 107 fracción VII inciso a, 131 y 136, según nos confirma el maestro Balvanera.⁹⁷³

Luis Raúl Díaz González asegura que los convenios internacionales suscritos por México con otros países para evitar la doble imposición, son de rango superior a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues ésta no emana directamente de la Constitución, como lo exige el artículo 133.⁹⁷⁴

Sin embargo, la constitucionalidad de tales tratados es cuestionable como acertadamente lo refiere el maestro Fernández Sagardi cuando señala: ". . . El conflicto de competencia constitucional entre los poderes de la República se ha asomado: si es facultad del Congreso de la Unión imponer, mediante leyes, las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, ¿puede el Ejecutivo modificar, o dejarlas de aplicar mediante un tratado internacional, con la aprobación de una de las Cámaras?. Por esta razón, y a mi juicio, los tratados internacionales que nos ocupan no pueden ser ley suprema de la

⁹⁶⁹FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; "La Constitución y las Convenciones Fiscales Internacionales celebradas por México" en *Convenios Internacionales en Materia Fiscal*; ob. cit., p. 150.

⁹⁷⁰EINAUDI, Luigi; ob. cit., p. 94.

⁹⁷¹LEJEUNE VARCÁCEL, Ernesto; "La Experiencia Española en Materia de Convenios de Doble Imposición: Particular Referencia al Convenio con los Estados Unidos de América y al Proyecto de Convenio con México" en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 177.

⁹⁷²MORENO PADILLA, Javier; "Los Convenios para Evitar la Doble Contribución Internacional Celebrados por México" en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 127.

⁹⁷³CARBALLO BALVANERA, Luis; "Marco Constitucional de los Tratados Internacionales en Materia Fiscal" en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., pp. 45-46.

⁹⁷⁴DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Los Convenios para Evitar la Doble Tributación" en *Revista PAF*; No. 76; Ed. ECASA, México, primera quincena de diciembre de 1992, p. 67.

*Unión, ya que no están de acuerdo con la misma y en consecuencia resultan inconstitucionales.*⁹⁷⁵

El contenido de los citados tratados podemos considerar que son: "a) *La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero;* b) *El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado;* y, c) *El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.*"⁹⁷⁶

Así por ejemplo, si la tasa de retención para quienes reciben dividendos en E.U. es normalmente del 30% y en algunos casos en México del 34%, por efecto del tratado que ambos tienen celebrado en materia fiscal para evitar la doble tributación, se convino que un residente en México que tenga acciones de una empresa residente en E.U., sólo pague 10% (aunque durante los primeros 5 años del tratado será del 15%).⁹⁷⁷

Los problemas y limitaciones que aún enfrentan este tipo de tratados son, entre otros, la reticencia de las naciones para abandonar ciertas fuentes impositivas. El maestro Gil Valdívía nos señala que los países desarrollados, que son los que generalmente exportan capital, han defendido el principio de la residencia, en tanto que los países en vías de desarrollo han propugnado el principio de la fuente, como criterio para asegurar el gravamen.⁹⁷⁸

Ninguna nación quisiera renunciar al derecho que tiene para gravar a todos los sujetos que quisiera, razón por la cual el sistema no funciona con la eficacia que fuera de desearse en la actualidad, debido a que las economías entre estos países es abismal,⁹⁷⁹ aunque en materia fiscal nos encontramos relativamente a la par, según nos refiere el Licenciado Sagardi. El propio maestro nos pone como ejemplo el que, mientras la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava a los residentes en el extranjero que obtienen ingresos por intereses, el tratado los desgrava.⁹⁸⁰

No sucede lo mismo con la Comunidad Económica Europea, en donde la situación difiere y en la cual el IVA se ha convertido en el mejor de los impuestos integradores de la comunidad, al tiempo que fue el impuesto introductorio y experimental en este campo.

⁹⁷⁵FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; *La Constitución...*; ob. cit., pp. 144-145.

⁹⁷⁶CHAPOY BONIFAZ, Beatriz; "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarlas" en *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*; N° 13, México, enero de 1997, p. 25.

⁹⁷⁷Ejemplo citado por ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., p. 289.

⁹⁷⁸GIL VALDIVIA, Gerardo; ob. cit., p. 96.

⁹⁷⁹Así lo refiere VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo; "Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional" en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*; ob. cit., p. 155.

Corno ejemplo de esto tenemos que ciertos sectores económicos de la Unión Americana se verían inicialmente afectados, pues la desgravación de sus productos se hará varios años después de iniciado el Tratado de Libre Comercio, de ahí el recelo para aceptarlo inmediatamente por parte de algunos representantes del Congreso Norteamericano, que no son sino la voz de esas grandes empresas.

⁹⁸⁰FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto; "El sistema tributario mexicano ¿apto para afrontar los efectos derivados de un Tratado de Libre Comercio? (Enfoque Jurídico)" en la obra *Convenios Fiscales Internacionales*. ob. cit. p. 75-84.

El impacto para la seguridad jurídica se avizora si aceptamos que un convenio internacional logra justamente reducir los márgenes de discrecionalidad para la imposición de impuestos, y reducir en su mínima expresión, por lo menos en plazos aceptables, modificaciones sustanciales en el monto de su cobro. Los convenios internacionales son pues, una fuente importante de seguridad jurídica para los particulares.

X.- LA CODIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Hemos dicho en el capítulo primero y segundo que la codificación de las normas y de los principios generales que informan a un sistema jurídico, fue una de las grandes conquistas del derecho romano-canónico-germánico, pues en un solo compendio se lograron reunir y unificar las reglas de determinadas materias. Las normas tributarias no escaparon a esta excelente influencia, sino que por el contrario, dado el carácter estricto que las informa, son las que con mayor rigor requieren de este método para verter seguridad para quienes se ven afectados por ellas.

En efecto, más que en cualquier otra rama del derecho, es en el derecho fiscal donde cobra mayor fuerza y necesidad el contar con un código que unifique los principios generales que estructuran toda la materia. Este proceso codificador ha tenido sin embargo, un largo y doloroso parto, derivado inicialmente de la influencia del derecho civil y luego del derecho administrativo del que no tan fácilmente pudo lograr su autonomía el derecho tributario; posteriormente, por la falta de una doctrina lo suficientemente estructurada que permitiera descubrir y simultáneamente unificar los principios propios del derecho fiscal. Evidentemente todo esto significó un lento proceso hasta la consolidación de la codificación tributaria, que representa un acierto de indiscutible valor para la seguridad jurídica. Para un mejor estudio de la relación entre codificación tributaria y seguridad jurídica en materia fiscal, hemos creído conveniente reconducirlo a los siguientes temas:

1) Sentido y alcance de la codificación.

Nos dice Giuliani Fonrouge: *"El movimiento en favor de la codificación tributaria. . . actualmente pareciera imponerse con ciertos caracteres de exigencia, no sólo por la acentuación del particularismo de los conceptos del derecho tributario, sino también por los requerimientos del principio de certeza que impone poner orden en una legislación día a día más enmarañada y confusa."*

Más adelante este autor nos dice que *"codificar las normas tributarias no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, pues esto, con ser conveniente, no satisface exigencias racionales. Un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica de alcance general con permanencia en el tiempo. Permanencia que permita crear*

un cuerpo de legislación que, a parte de su finalidad específica, constituya el núcleo en derredor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones."⁹⁸¹

Por su parte, Eusebio González afirma: *"La vigencia efectiva del principio de certeza o seguridad jurídica del contribuyente en un ordenamiento, exige no sólo instrumentar cauces de participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias (prescripción mínima y primera, consustancial al principio de legalidad), sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza. Es decir, el principio de certeza deja de ser tal, cuando por el marasmo de las disposiciones o la imprecisión (por no decir incorrección) de los términos técnicos utilizados en su redacción, se dificulta extraordinariamente saber en qué momento cuál es la norma a aplicar o se corre el peligro de no aplicar de modo uniforme e idéntico la norma. Para superar o al menos poner coto a uno y otro fenómeno, más pronto o más tarde se plantea en todos los países el problema de la codificación tributaria, bien en su aspecto de refundiciones normativas que recogen el derecho vigente en un momento dado (caso de los textos refundidos), bien como intento de perfeccionamiento técnico y búsqueda de una mayor uniformidad en la aplicación de las normas (caso de los códigos tributarios),"* y más adelante señala que *"bajo el velo de lo complejo de los ordenamientos tributarios, algunas veces se esconden verdaderas contradicciones que una acción meramente compiladora no puede salvar, por lo que se hace entonces necesario dar con los principios informadores del sistema, y ésta es labor propia de la codificación"*.⁹⁸²

2) El proceso de codificación como consagración de autonomía del derecho tributario.

Para nadie es un secreto el que el derecho tributario hace muchas décadas adquirió su autonomía del derecho administrativo y financiero. La codificación es su consagración. En efecto, en la medida en que *"las relaciones entre el fisco y el contribuyente, ante el desarrollo de la tributación, fueron adquiriendo manifiesta complejidad, se imponían soluciones legislativas uniformes"*,⁹⁸³ que imprimieran certeza a las decisiones.

El reconocimiento tanto de principios constitucionales que lo informan, como el de los propios, hace del derecho tributario una rama jurídica autónoma, pero sólo en el sentido material o sustantivo, no así en el derecho formal, en el procesal o en el punitivo, pues *"en estas ramas entendemos que la exigencia del derecho tributario para la obtención de sus finalidades propias se logra mediante la formulación de normas excepcionales, por lo que es más correcto hablar de un particularismo del derecho fiscal que de autonomía. El legislador tributario es libre de establecer todas las soluciones especiales que considere convenientes, pero a falta de norma expresa rigen los principios*

⁹⁸¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Realidad y Perspectivas de la Codificación Tributaria" en *Trimestre Fiscal*; N° 21; INDETEC (Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), Guadalajara, Abril-Junio de 1984, pp. 29-30.

⁹⁸² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria", en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; ob. cit., pp. 34 y 37-38.

⁹⁸³ AMAYA, Adolfo A., "La Codificación Fiscal" en *Trimestre Fiscal*; ob. cit., p. 13.

y reglas de las respectivas ramas, las que incluso están sometidas por lo general a una regulación constitucional más estricta".⁹⁸⁴

3) Desarrollo del proceso de codificación tributaria.

Nos comenta Díaz de Gómez Leal: "Se puede trazar de manera sencilla y sintética un esquema del proceso de evolución jurídica que desemboca en la codificación y en la formulación de los códigos modernos, en la siguiente forma: Las reglas jurídicas se concretan inicialmente en costumbres. . . El derecho consuetudinario es recogido y depurado por los órganos legislativos estatales que los expiden en forma de leyes. La multiplicidad y diversidad de éstas trae consigo la necesidad de reunir las o compilarlas, generalmente por ramas, según un orden determinado, pero conservando cada ley su individualidad, de modo que sólo están unidas entre sí por la analogía de las materias y por el orden seguido para recopilarlas, por lo que no pueden considerarse como integrantes de una unidad o partes de un verdadero sistema legislativo. El creciente número de leyes en que se desenvuelve una rama jurídica, la diversidad de épocas de expedición y la de sus autores produce necesariamente antinomias y contradicciones entre ellas y disparidad de los criterios jurídicos con los que se enfocan y resuelven situaciones de derecho interrelacionadas, es decir, que se llega a una situación de anarquía jurídica más o menos aguda. En ocasiones se llega también a un grado de confusión tal que se ignora cuál es el derecho realmente vigente. Para resolver estos problemas es preciso que en las ramas del derecho, en las que se presente, se armonicen las leyes entre sí, reduciéndolas a una unidad, es decir, codificándolas."⁹⁸⁵

Ahora bien, la codificación como tal es producto del derecho civil; sin embargo, tal como nos refiere Massanet: "En la medida en que la Constitución deja de ser un elemento exclusivamente político para adquirir también una función dentro del ordenamiento como norma jurídica, se va produciendo la sustitución del Código Civil por la Constitución como punto central de dicho ordenamiento jurídico. . . Mientras que el Código Civil no es, pues, un intermedio entre la Constitución y las leyes especiales, en derecho tributario el Código sí es un estado intermedio que cumple la función de dar virtualidad a los principios constitucionales y siendo esto así, es evidente que cualquier definición legal constituye, cuando menos, un mandato al legislador ordinario."⁹⁸⁶

Este proceso no ha sido igual en todos los países ni ha respondido a exigencias análogas. En Alemania se conoció la primera codificación tributaria. Se le denominó Ordenamiento Tributario del Reich. Esto produjo "un florecimiento de los estudios de derecho financiero, que bien pronto colocaron a la doctrina alemana a la vanguardia de la sistematización y de la elaboración de los principios jurídicos que rigen el tributo".⁹⁸⁷

⁹⁸⁴VALDÉS COSTA, Ramón; "La Codificación Tributaria en América Latina" en *Trimestre Fiscal*; ob. cit., p. 64.

⁹⁸⁵TELLEZ DÍAZ DE GÓMEZ LEAL, Ofelia; *El Código Fiscal de la Federación. Sus objetivos, realizaciones y deficiencias*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1953, p. 20

⁹⁸⁶RAMALLO MASSANET, Juan; "Condicionamientos Constitucionales de la Codificación Tributaria" en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; ob. cit., pp. 54 y 57.

⁹⁸⁷VANONI, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Realidad y Perspectivas..."; ob. cit., pp. 33-34.

El segundo código formalmente hablando fue el de México. En nuestro país “desde los años 20 se habían manifestado diversas tentativas de sistematización de las disposiciones fiscales, como el proyecto de 1924 sobre infracciones y el decreto de 1927 sobre unificación de recargos, pero lograron forma integral en el proyecto de código fiscal de 1929 que no obtuvo aprobación legislativa”,⁹⁸⁸ y cuyo proyecto quedara a cargo del profesor Joaquín Ortega, quien nos comenta que para tal efecto se apoyó en el ordenamiento tributario alemán de 1919, el “Reichabgabenordnung”, creado por Hugo Berneck.⁹⁸⁹

Posteriormente, y con vigencia desde el 1° de enero de 1937, fue sancionada la Ley de Justicia Fiscal, que Pugliese elogiara por significar la “primera aplicación en América de los principios generales del derecho procesal tributario y un apreciable progreso en el perfeccionamiento de la legislación procesal tributaria”,⁹⁹⁰ aparte de asegurar la defensa de los contribuyentes mediante la institución del Tribunal Fiscal de la Federación. Posteriormente fue dictado el Código Fiscal de la Federación que entró a regir el 1° de enero de 1939. Después aparece el Código Fiscal de 1967.

Es hasta 1980 cuando nuestro país inicia una interesante reforma fiscal, con la entrada en vigor del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley de Coordinación Fiscal, pues constituyó en una primera etapa de este proceso, la simplificación y perfeccionamiento de nuestro sistema impositivo, imprimiéndole modernidad, ya que con la aprobación de estos ordenamientos se abrogó y derogó una gran cantidad de gravámenes tanto a nivel federal como estatal.

A esas medidas que se tomaron siguió la aprobación de otras leyes a nivel federal: Ley General de Producción y Servicios; se expidió una Ley del Impuesto Sobre la Renta actualizada que incluye la globalización del ingreso; se decretó la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y se publicó la Ley Federal de Derechos, que compendiaron aún más el sistema fiscal mexicano. No obstante lo anterior, aún no se había terminado ni consolidado; hacía falta la adecuación de nuestro Código Fiscal de la Federación a las reformas sufridas en las otras leyes. En este ordenamiento no se incluye tributo alguno y se señalan para todas las contribuciones los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades y los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales.⁹⁹¹

Resulta menester resaltar en este momento el modelo de código tributario para América Latina propuesto en 1967, que es la culminación de la doctrina latinoamericana precisamente, como lo dice Ramón Valdés Costa⁹⁹² y que “significó un meritorio aporte para el perfeccionamiento de las legislaciones fiscales.”⁹⁹³

⁹⁸⁸ TELLEZ DÍAZ DE GÓMEZ LEAL, Ofelia; ob. cit., p. 25.

⁹⁸⁹ ORTEGA, Joaquín; “Codificación Administrativa Fiscal” en *Foro de México*; Nums. 110-111; Centro de Investigaciones y Trabajos Jurídicos, México, Mayo-Junio de 1962, pp. 48-49.

⁹⁹⁰ PUGLIESE, Mario; Introducción a la obra *La Prueba en el Proceso Tributario*; Editorial Jus, México, 1949, p. 5.

⁹⁹¹ ZARZOSA ESCOBEDO, José A.; Prólogo a la obra *Trimestre Fiscal*; ob. cit., p. 6.

⁹⁹² VALDÉS COSTA, Ramón; “La Codificación Tributaria...”; ob. cit., p. 58.

⁹⁹³ AMAYA, Adolfo; ob. cit., p. 23.

Un caso interesante resulta ser el proceso codificador en Norteamérica, pues ahí el *Internal Revenue Code* no es un conjunto homogéneo de conceptos de aplicación general, ya que sabemos que la generalidad del derecho americano prefiere las soluciones pragmáticas, sino la agrupación de disposiciones sobre los distintos tributos aplicados por el gobierno federal, con excepción de los aduaneros. Código que por cierto fue reformado muy recientemente en el año de 1995.⁹⁹⁴ Lo mismo cabe decir de Inglaterra, la cual si bien no se mostró partidaria de una codificación integral del *Income Tax*, recomendó la consolidación periódica de esas disposiciones, evitando alterar la numeración de los artículos básicos, según nos refiere Fonrouge.⁹⁹⁵

Esto nos lleva a la conclusión de que si bien la codificación en otras materias es un asunto casi exclusivo de los sistemas germánicos-románicos, en materia tributaria es una tendencia universal que incluye a los sistemas anglosajones.

4) Los fines de la codificación tributaria.

Encuentro que son estos cuatro: El primero de estos fines es mejorar el rendimiento de los servicios públicos y privados. La codificación reduce la pérdida de tiempo que impone el llegar a saber exactamente cuál es la disposición aplicable al caso de que se trata. Es cierto que los organismos públicos o privados de documentación y la adopción de un sistema de clasificación de las disposiciones facilitan la labor, pero únicamente la codificación puede resolver el problema.

El segundo es evitar la arbitrariedad. En efecto, el funcionario público acaba por pensar que le corresponde a él decidir cuál es la norma aplicable, en vista de la incertidumbre que nace del gran número de reglas existentes. Por otra parte, el particular tiende a tomar pie en la imposibilidad de conocer exactamente la reglamentación en vigor para hallar una excusa a sus infracciones. El tercer fin es facilitar las reformas. Cuando las normas están codificadas, cualquier reforma que se introduzca no implica contradicción con el grupo. El cuarto y último es que *"la acción codificadora pretende la aplicación de las leyes según criterios uniformes."*⁹⁹⁶

5) Principios de la codificación.

En primer lugar, la codificación debe ser completa, es decir, abarcar todas la materias que han sido objeto de una reglamentación pública.⁹⁹⁷ Aunque puede no ser así, *"a condición de que entre éstas y la sección codificada existan interdependencia y coordinación tales que pueda hablarse de la integración de un sistema normativo con*

⁹⁹⁴SMITH, Ephraim P., et. al; *CCH Federal Taxation: Advanced Topics*; CCH Incorporated, Chigago, 1995, p. 34.

⁹⁹⁵GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Realidad y Perspectivas..."; ob. cit., pp. 46-47.

⁹⁹⁶GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Seguridad..."; ob. cit., p. 42.

⁹⁹⁷QUERO MORALES, José; "La Codificación Administrativa en Francia" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*: N° 14; Tomo IV; UNAM, México, Abril-Junio, 1954, p. 77.

*unidad de plan y de criterio jurídico.*⁹⁹⁸ En este mismo sentido se ha pronunciado Bielsa, a decir de Amaya, pues para aquél, *“la codificación del derecho fiscal debe hacerse no mediante la reunión de todas las disposiciones de carácter impositivo, sino al contrario, fuera de esas disposiciones.”*⁹⁹⁹

En segundo término, la codificación ha de tener carácter formal. A diferencia de la codificación del derecho civil, por ejemplo, que se propuso en su origen la unificación de reglas que variaban de una región a otra, la codificación fiscal debe limitarse a dar una forma adecuada a la reglamentación existente, a clasificarla de una manera lógica y a hacer más fácil y seguro el conocimiento de los preceptos legales.

Por último, la codificación debe ser permanente, es decir, mantenida al día para que no se pierda el esfuerzo realizado. En esas condiciones podemos reseñar que la situación caótica derivada de la dispersión de las normas tributarias, la complejidad del derecho tributario, las exigencias de claridad y simplicidad de la legislación, así como la unidad lógica del fenómeno tributario que origina la necesidad de su regulación jurídica, la importancia y lo delicado de las relaciones entre el Estado y el contribuyente, imponen como exigencia ineludible la codificación tributaria, cuya ausencia es sin duda causa de inseguridad jurídica.

Pero entonces cabe preguntarse ¿cómo realizar una codificación tributaria que responda a todas estas exigencias?. Creemos que esta labor puede facilitarse con la presencia de los principios generales del derecho fiscal, a los que ya hicimos alusión en el capítulo anterior, y además con una técnica legislativa adecuada.

González García nos dice: *“Es verdad que cualquier técnica jurídica que se emplee no estará exenta de valoraciones políticas, pero lo cierto es que deberá operar bajo exigencias insoslayables de rigor y coherencia dentro de las opinables categorías ofrecidas por la doctrina jurídica. Así, por ejemplo, podrá admitirse, o no, que el derecho tributario es una rama más dentro del ordenamiento jurídico público; pero una vez admitido, no se le puede negar autonomía calificadora; podrá admitirse, o no, que dentro del Estado de Derecho la norma tributaria sea una norma jurídica ordinaria; pero una vez admitido, es imposible negarle la condición de ser interpretada como tal. Podrá admitirse, o no, que el tributo es un instituto ideado para distribuir con justicia el costo de los gastos públicos; pero una vez admitido, no puede convertirse en un instrumento predominantemente utilizado para fines de política económica. En fin, podrá admitirse, o no, que el tributo deba ser creado por ley; pero una vez admitido, no puede prescribirse su exoneración mediante disposición reglamentaria. Si del plano de las grandes cuestiones descendemos a las instituciones jurídicas concretas, las consideraciones son similares. Por ejemplo, si se parte de que la obligación tributaria surge del hecho imponible, una buena técnica jurídica no permite: a) Que la obligación tributaria surja antes de que se realicen todos los elementos; b) Que pueda hablarse de sujetos pasivos de la obligación tributaria sin haberse realizado el hecho imponible; c) Que los plazos de prescripción de la obligación surjan en cada impuesto a capricho del legislador; etcétera.”* Más adelante González García concluye: *“la técnica jurídica suele ofrecer varias fórmulas para resolver*

⁹⁹⁸ TELLEZ DÍAZ DE GÓMEZ LEAL, Ofelia; ob. cit., p. 42.

⁹⁹⁹ AMAYA, Adolfo; ob. cit., p. 25.

un determinado problema. Pero exige la utilización coherente de la fórmula elegida; y en todo caso, que la solución propuesta se exprese en términos claros y precisos".¹⁰⁰⁰

XI.- LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS.

Habíamos dicho en el capítulo primero que una tendencia de la seguridad jurídica era la acción preventiva. Que en mérito a este principio más valor tenía evitar un tortuoso y difícil proceso que tener la certeza sobre la efectividad de los recursos legales, es decir, proveer fases de eventual búsqueda de soluciones del posible contencioso junto al contribuyente, pues ante el impetuoso avance de las facultades administrativas, la autoridad, "en el afán de eludir controles por considerar la legalidad un obstáculo formal para su cometido, dispone el dictado de normas elusivas de la legalidad con el solo objeto de perturbar el derecho del contribuyente a ejercer en forma plena su defensa."¹⁰⁰¹

De hecho, el tema de la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios no es el punto central de nuestro estudio, sino la seguridad jurídica en materia sustantiva, por eso no lo abordaremos a profundidad. Sin embargo, no podemos dejar de referirnos a algunos aspectos, pues es menester verificar ante qué tipo de administración fiscal nos encontramos: una administración prepotente y autoritaria o una administración fuerte pero responsable, y paralelamente, este mismo análisis nos permitirá conocer cuál es el status jurídico del ciudadano en sus relaciones con el poder fiscal, o lo que es igual, el grado de seguridad de los derechos públicos subjetivos de los particulares frente a la administración tributaria.

Creemos que el procedimiento fiscal tiene ciertos lineamientos marcados por la Constitución, entre ellos: 1.- El relativo a la configuración y alcance de las potestades de la administración tributaria y, 2.- La expansión de las normas y de las garantías procesales en materia tributaria.

En relación al primer inciso iniciaremos diciendo junto a Casado Ollero que "consecuencia de la función garantista de la reserva de ley para preservar los derechos de libertad y propiedad del ciudadano, es la exigencia no sólo de ley previa sino también de ley suficiente, esto es, la exigencia de una suficiente predeterminación y especificación legal del contenido y fines de aquellas potestades públicas que, como las tributarias, inciden en este ámbito legalmente reservado de la libertad personal y patrimonial. La ley es pues, el único cauce normativo posible para intervenir en esta esfera de la libertad en la que no son admisibles ni potestades administrativas implícitas ni potestades administrativas autónomas. Y si el poder tributario se agota en la creación de la ley, también es la ley la única fuente de atribución de las potestades (tanto tributarias como sancionadoras) de las que puede valerse la administración, bien para recaudar el tributo, o bien para descubrir y sancionar los ilícitos fiscales."¹⁰⁰²

¹⁰⁰⁰GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; "El Principio de Seguridad..."; ob. cit., pp. 40-41.

¹⁰⁰¹DÍAZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 49.

¹⁰⁰²CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 95.

Las potestades administrativas-tributarias son poderes-deberes vinculados al cumplimiento de los fines que los justifican y a responder de las funciones para los que fueron creados, a justificarse en su ejercicio con sometimiento pleno a la ley, o como textualmente lo dice el artículo 113 de la Constitución Federal respecto a los funcionarios públicos: *"Determinarán sus obligaciones a fin de salvaguardar la legalidad. . .en el desempeño de sus funciones."*

Este carácter funcional y, por ello mismo indisponible de dichas potestades pugna con la creencia bastante extendida de que la administración pública tiene un *derecho subjetivo* frente al particular. Esto paralelamente conduce a dejar sin protección efectiva el interés público, pues de ser así los tribunales no tendrían tanto problema en aceptar el control, no sólo de los actos, sino también de las omisiones, siendo que el propio artículo 113 alude también a estos actos omisivos.

Como lo ha declarado el tribunal constitucional español en relación con las potestades tributarias de fiscalización y control, según nos refiere Ollero: *"La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a su sistema tributario justo."*¹⁰⁰³

De esta suerte, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la administración fiscal. Nos dice Ollero: *"Las potestades tributarias son potestades funcionales atribuidas por la ley para tutelar, no un interés de la administración fiscal, que carece de intereses propios, sino los intereses generales a los que aquélla debe servir con objetividad y con sometimiento pleno a la ley y al derecho."*¹⁰⁰⁴ Por eso, la revisión continua de la situación fiscal de un contribuyente no cumple con una función general. Esto fuerza a suponer que *la administración no es titular de un derecho de crédito*, sino que tal está reservado a la Hacienda Pública, atribuyendo a la administración únicamente potestades gestoras respecto a dichos créditos.

Abundando al respecto, Ollero nos sigue diciendo que el interés fiscal y el del administrado-contribuyente no son los únicos intereses presentes en la relación tributaria, sino que también existe la colectividad, por eso llama a la administración una *fiduciaria de intereses colectivos* que deberá buscar la satisfacción de su propio interés en el efectivo cumplimiento de la legalidad y en la íntegra y generalizada aplicación del sistema tributario. Nos recuerda que+ *"los órganos del Estado tienen la tarea de aplicar las leyes financieras en su integridad, no la de exprimir de los contribuyentes menos hábiles la mayor suma posible en concepto de impuesto"*.¹⁰⁰⁵

De esa manera tenemos que la administración y los contribuyentes no se colocan nunca en un plano de paridad igualitaria, sino de supremacía-sujeción. La administración

¹⁰⁰³CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 97.

¹⁰⁰⁴CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 97.

¹⁰⁰⁵CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 98.

en el ejercicio de potestades y el particular en el cumplimiento de sus deberes. Sin embargo, esta sujeción no reproduce el esquema de la relación de poder, pues el ejercicio de las potestades se produce en cumplimiento de la ley y con sujeción a ella. No hay pues, una supremacía de la administración sino de los intereses que ésta tutela.

Esto podría también conducir a señalar que para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a contribuir a los gastos públicos a que se refiere el artículo 31, fracción IV, a una situación de sujeción y de colaboración con la administración tributaria que justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. De otra suerte no se entendería la tesis de la Suprema Corte por la cual señaló que las cargas formales impuestas a los contribuyentes y terceros ajenos a la relación tributaria para asegurar el cumplimiento de la obligación sustantiva, no pugnan con la garantía de trabajo establecida en el artículo 5º constitucional.

De otro lado, *“el enjuiciamiento jurisdiccional de la inactividad de la administración requiere de una parte, habilitar los cauces procesales que permitan el acceso de los particulares a la tutela efectiva de jueces y tribunales, a fin de posibilitar la fiscalización judicial de las funciones administrativas y exigir el cumplimiento por la administración de las previsiones normativas; y de otra, que el control judicial de dicha inactividad se efectúe no sólo desde la legalidad formal, sino sobre la base de todo el derecho, sin que la ausencia de norma positiva signifique ausencia de juridicidad.”*¹⁰⁰⁶

De ahí que la legalidad formal no constituya el único marco de referencia para el control de la actividad tributaria, sino que dicho control habrá de efectuarse también desde los principios generales del derecho, que ya vimos, lo que entre otras cosas supone la verificación jurisdiccional de la congruencia y proporcionalidad de la actuación administrativa con la naturaleza y fines de la potestad que se ejercita y el equilibrio y ponderación de los derechos y de los intereses jurídicos en juego, a los que también ya se aludió en líneas anteriores.

En relación a la progresiva expansión de las formas y de las garantías procesales al procedimiento tributario, hay que comenzar advirtiendo que el actual procedimiento tributario ya no es preferente o predominantemente un procedimiento de liquidación y recaudación, por dos razones: Se ha operado una privatización de la gestión de los tributos determinada por la generalización de las declaraciones-liquidaciones a cargo del contribuyente y la masificación de las relaciones tributarias, y se ha generalizado también la adopción de los mecanismos de anticipo de ingresos tributarios a través de las retenciones en la fuente y del sistema de ingresos a cuenta, o como la ley los denomina, pagos provisionales.

Esto ha hecho que la administración fiscal realice más funciones tendientes, no tanto a imponer y exigir tributos, como a reprimir la evasión; es decir, potestades de policía fiscal. La administración pues, ha ido asumiendo una función de control de la propia actuación del administrado en el cumplimiento de los deberes y obligaciones que a éste le vienen impuestos por ley.

¹⁰⁰⁶CASADO OLLERO, Gabriel; “Tutela Jurídica...”; ob. cit., p. 103.

En este sentido, pero en una obra distinta, nos comenta Ollero: *"No sería aventurado aludir a una cierta tendencia a la subsidiaridad de la actividad administrativa tributaria, en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para suplir la actuación del contribuyente, para integrarla cuando parezca insuficiente o para rectificarla y sancionarla, en fin, cuando aquélla resulte irregular."*¹⁰⁰⁷

No puede por ello tomarnos de improviso el que el procedimiento tributario se haya ido revistiendo de las características propias de un procedimiento sancionador, lo que a su vez no podía dejar de tener consecuencias de primer orden en el plano de los derechos y garantías de los contribuyentes, que para entonces ya no son tales sino supuestos infractores. Sin embargo no está de más recordar, junto a Vicente Oscar Díaz, que *"la administración tributaria es parte de un proceso administrativo en la determinación de una obligación no asimilable a investigación criminal."*¹⁰⁰⁸

En esas condiciones nos parece que la Suprema Corte de Justicia ha vacilado gravemente en no dispensar y trasladar las garantías de orden penal al procedimiento tributario, pues deberían ser igualmente aplicables dado el carácter *puniendi* del Estado y en la medida en que son compatibles con la naturaleza de este tipo sancionador.

En la misma línea se pronunciaron las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en 1962, al señalar que *"para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios del derecho tributario, y en su defecto, a los principios generales del derecho en materia penal."*¹⁰⁰⁹ Así pues, se antoja necesario de ya, que la Suprema Corte traslade, con la prudencia que sea menester, las formas y garantías del proceso penal (presunción de inocencia; procedimiento contradictorio; derechos de audiencia y de defensa; el principio *non bis in idem*, etcétera) a las actuaciones y procedimientos administrativos que tengan la naturaleza sancionadora.

Ollero nos cita una sentencia del Tribunal Constitucional Español que reza: *"En un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la administración; pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable."*¹⁰¹⁰

Debemos convenir entonces que las penas y sanciones administrativas constituyen dos subespecies del género de las sanciones punitivas, que no son otra cosa que manifestaciones del *ius puniendi* del Estado; de ahí que los principios del orden penal sean trasladables, con ciertos matices tal vez, al derecho sancionador administrativo, para evitar resquebrajar la seguridad jurídica de los particulares.

¹⁰⁰⁷CASADO OLLERO, Gabriel; "La colaboración con la Administración Tributaria: Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco" en *Hacienda Pública Española*; N° 68; Madrid, 1981, p. 170.

¹⁰⁰⁸DÍAZ, Vicente Oscar, ob. cit., p. 6.

¹⁰⁰⁹Vease en *Lecciones y Ensayos*; Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires; Nums. 64-65; Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 279.

¹⁰¹⁰CASADO OLLERO, Gabriel; "La colaboración..."; ob. cit., p. 172.

Se requiere pues, que el procedimiento tributario se ordene más en relación con estas cuestiones otorgando mayores garantías a los particulares, reconociendo que dentro de dicho procedimiento no son en realidad "contribuyentes" sino "presuntos infractores." Así pues, un sentido de seguridad jurídica invita a exigir tanto a la Suprema Corte como al poder legislativo a reconocer primero, que el procedimiento tributario es ante todo un procedimiento sancionador, y seguidamente y como consecuencia, que deben expandirse las garantías del orden penal al procedimiento tributario para equilibrar a la ya de por sí diferenciada relación de supra-subordinación que el contribuyente guarda con la administración. No se puede olvidar que en el derecho represivo todo obedece a la idea-valor de la seguridad jurídica.

Pero el análisis de la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios no sólo puede *"circunscribirse al plano impugnatorio de las reclamaciones y recursos, que constituyen siempre un posterior respecto de los actos dictados por la Administración; una reacción frente a actuaciones administrativas ya producidas y que, por consiguiente, ya han incidido en el patrimonio o en la situación jurídica del contribuyente. Las decisiones judiciales se producen ex post facto, cuando la administración ya ha decidido y —en la mayoría de los casos— ejecutado sus pretensiones; de manera que la revisión jurisdiccional a posteriori no es —ni en orden lógico ni en el cronológico— la primera garantía útil para preservar la posición jurídica del contribuyente. De ahí que una comprensión global de la estructura garantizadora establecida en el ordenamiento jurídico debe abarcar no sólo el plano de las impugnaciones y recursos, esto es, el de las garantías propias del proceso jurisdiccional, sino también el de las garantías básicas y previas. . . que contribuyen a la prevención o evitación del proceso."*¹⁰¹ y por supuesto a la seguridad jurídica, dado que no hay duda en afirmar que el mejor proceso tributario es el que no existe o, más precisamente, aquél que logra evitarse.

En ese sentido es incontrovertible que la tutela efectiva del interés público exigiría el pleno control judicial, no sólo de los actos sino también de las omisiones de la administración; esto es, el enjuiciamiento de la pasividad e inactividad formal y material de la administración.

XII.- INFLUENCIA DE LA INFORMÁTICA EN LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA.

Como lo habíamos señalado en el capítulo primero, la informática jurídica ha tocado prácticamente todos los ámbitos del mundo jurídico. En el derecho fiscal no sólo juega un papel importante hoy día, sino que creemos irá transformando tanto las funciones administrativas, especialmente en el ámbito de fiscalización, como la perspectiva de los contribuyentes hacia el sistema normativo tributario.

¹⁰¹ CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 93.

En efecto, como lo dice Casado Ollero, *“si bien la Administración tiene la función de control como fin fundamental desde la existencia del tributo, ésta se ha visto cualitativamente renovada por la incursión de la Informática en el campo tributario.”*¹⁰¹²

En la etapa anterior a la descrita, que llamamos pre-informática, el control tributario fiscal se efectuaba solamente sobre la contabilidad y sobre los documentos públicos y privados; la verificación contable o documentaria con relación a lo declarado por el contribuyente era el mecanismo de control común, es decir, el aspecto formal constituía la prueba idónea y eficiente para la liberación del contribuyente de mayores obligaciones formales, desvirtuando con ello cualquier pretensión fiscal.

Todo lo señalado llevó a la conclusión de que había que variar substancialmente el método de control fiscal buscando optimizar su eficiencia, apartándose de la verificación formal como único medio de control, y buscando la verificación real, a través de información de terceros distintos del contribuyente, que permitan determinar sus verdaderas obligaciones tributarias, todo ello con la importante utilización de la informática.

Este nuevo enfoque de control se apoya en la existencia de un adecuado y moderno sistema de registro de contribuyentes, de una base de datos alimentada con fuentes de información ajenas al contribuyente, tales como la obtenida de bancos, notarías, compañías de seguros, bolsa de valores, agencias de turismo, empresas de venta de vehículos y similares, que permita el cruce de la información obtenida con la declarada por los contribuyentes.

Pero al proceder así se toca un hilo muy sensible para la seguridad jurídica: la libertad informática, la que consiste en el *“derecho a poder disponer de los datos de información personal propios y, por tanto, a permitir o rehusar su uso por parte de las agencias de información que manejan los bancos de datos, el acceso a su conocimiento por parte de terceros, el uso que de ellos se haga con finalidades sociales, económicas, políticas. La libertad informática representa una forma de desarrollo de la libertad personal; no consiste únicamente en la libertad negativa del right of privacy, de custodiar celosamente una vida reservada, que es condición de privilegio que puede volverse insostenible en la sociedad moderna. Consiste también, en la libertad de informarse, es decir, de ejercer un control autónomo sobre los datos propios, sobre la propia “identidad informática”, así como existe el derecho a proteger la propia integridad física y moral.”*¹⁰¹³

Ésta es, en efecto, una nueva forma presentada por el derecho a la libertad personal y a la seguridad jurídica; después de las formas del derecho de disponer libremente del propio cuerpo, del derecho de expresar libremente los propios pensamientos, nos encontramos ante el derecho de controlar las informaciones sobre la propia persona, es decir, el derecho del *habeas data*. Anota Pérez Luño sobre el *Habeas data*: *“Constituye un cauce procesal para salvaguardar la libertad de la persona en la esfera informática, que cumple una función paralela, en el seno de los derechos humanos de la tercera generación, a la que en los de la primera generación correspondió el habeas*

¹⁰¹²VIDAL HENDERSON, Enrique; “El Modelo de Código Tributario para América Latina y la Necesidad de su Actualización” en la obra *Principios Constitucionales Tributarios*; ob. cit., p. 75.

¹⁰¹³FROSSINI, Vittorio; ob. cit., p. 23.

corpus respecto a la libertad física o de movimiento de la persona. . .el habeas corpus y el habeas data respresentan, además, dos garantías procesales de aspectos diferentes de la libertad. Así, mientras el primero se circunscribe a la dimensión física y externa de la libertad; el segundo tiende a proteger prioritariamente aspectos internos de la libertad: la identidad de la persona, su autodeterminación, su intimidad."¹⁰¹⁴

En el mundo actual de la civilización tecnológica, la violación de la vida privada puede llevarse a cabo en tres formas: 1) De manera directa, en el plano físico, recurriendo a los nuevos instrumentos de reconocimiento óptico y acústico; 2) De manera también directa, en el plano psicológico, con los diversos métodos de investigación hoy disponibles para obtener de un individuo las informaciones que no estaría dispuesto a dar por su propia iniciativa o que él suministra sin darse cuenta del significado que tienen para revelar su vida privada; y, 3) En forma indirecta por medio del control ejercido con la recolección, la comparación (o análisis cruzado), la adición o agregación de los datos, numerosos y minuciosos, que son procesados por medio de la computadora electrónica.¹⁰¹⁵

Cada individuo fichado electrónicamente queda en tal forma sometido a una vigilancia continua e inadvertida de actos importantes de su vida privada, como en tiempos anteriores hubiera sido imposible hacerlo por la variedad y multiplicidad de datos. La mayor parte de las informaciones que el individuo suministraba sobre sus propios actos, estaba destinada a perderse o a agotarse en el acto mismo de la comunicación. Hoy, sin embargo, la compra de un billete de avión implica el registro de las fechas y los lugares de traslado, no sólo de una persona sino de todos los compañeros de viaje; y este género de control va extendiéndose ante la necesidad de recurrir a sistemas electrónicos para las reservaciones de los hoteles, para las comunicaciones telefónicas, para las operaciones de crédito bancario y para cualquiera otra clase de relaciones, dentro de sistemas de gran complejidad. El registro tributario implica un control que tiende a hacerse cada día más estrecho.

Por esta razón el *right of privacy* ha adquirido, como se ha dicho, un significado nuevo e imprevisto en el momento de su primera formulación. Hoy el *right of privacy* se refiere especialmente a los datos informáticos, cuya existencia, extensión y circulación ha establecido una nueva dimensión de la información. Por esto, el derecho de control sobre los datos, que debe ejercerse con respecto a quien administra y maneja las computadoras electrónicas, exige ciertas garantías de seguridad y transparencia de los propios datos personales, que están vinculados al uso de las computadoras como informadores.

Pero el asunto no concluye únicamente ahí, sino que la transferencia de un archivo electrónico de un país a otro puede causar inconvenientes graves, derivado de los tratados internacionales en materia tributaria que nuestro país ha celebrado con otras naciones, y que un ciudadano tendría que enfrentar sin una defensa jurídica. En efecto, nos dice Frossini: *"Mientras que en el sector del derecho interno se puede lograr, en efecto, una protección adecuada de la intimidad de la persona, cuando se efectúa un flujo de datos transfronterza, puede verificarse un tránsito de los datos mismos de un Estado provisto de garantías jurídicas a un Estado desprovisto de ellas, o sea, cuya legislación*

¹⁰¹⁴PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; *Ensayos de Informática Jurídica*; 1ª ed; Distribuciones Fontamara, México, 1996, pp. 14-15.

¹⁰¹⁵FROSSINI, Vittorio; *ob. cit.*, p. 70.

*permite la ocultación o la violación de los datos (los susodichos paraísos informáticos, por analogía con los paraísos fiscales que permiten la ocultación de capitales financieros). Por ello, el procesamiento y el análisis cruzado de los datos (aunque aparentemente neutros o insensibles, si tomados aisladamente, uno por uno, y provenientes de distintos países), logran evitar las medidas jurídicas dispuestas para defender a los interesados.*¹⁰¹⁶

Desde el punto de vista de las relaciones internacionales, México se encuentra en la condición que se denomina paraíso de datos. En efecto, no existiendo una legislación especial, los datos informáticos pueden entrar y salir y circular libremente en el ámbito territorial sin control fiscal alguno y sin protección jurídica alguna. El problema de la falta de protección es particularmente inquietante en lo que concierne a los datos sensibles, pero atañe también, y tal vez con mayor énfasis, a las relaciones entre el ciudadano y la administración pública tributaria.

La primera exigencia vinculada con la reserva de los datos informáticos personales debiera ser la de su protección frente a personas no autorizadas a conocerlos, procesarlos, modificarlos y difundirlos. Por esta razón debe regularse ante todo el derecho de acceso al banco de datos, es decir, al conjunto de los datos registrados en un programa electrónico. En efecto, una fuga de los datos puede implicar graves inconvenientes de carácter económico y moral para los interesados. No obstante que el asunto merece un mejor tratamiento regulatorio, es importante el avance que se ha presentado ya en el Código Fiscal de la Federación, particularmente en sus artículos 69 y 75, fracción II, pues en ellos se obliga a la confidencialidad de los datos aportados por los contribuyentes, así como también se califica de grave aquella conducta ilícita de divulgar datos informáticos confidenciales.

Por otra parte y en relación a los Sistemas Expertos Jurídicos en el Derecho Fiscal, Miguel Sánchez Mazas afirma que es posible, a partir de un empleo adecuado de la lógica deóntica, ofrecer métodos precisos de alcance universal, para un análisis y una descripción clara y unívoca de la estructura lógica de los sistemas normativos. Según el sistema auspiciado por este autor, las relaciones lógicas y deónticas que integran un sistema normativo podrían ser expresadas por representaciones matemáticas, lo que permitiría la univocidad y el perfeccionamiento de los códigos y las legislaciones.¹⁰¹⁷

Ahora bien, como el derecho fiscal mucha relación guarda con los cálculos contables y económicos, no es de sorprenderse que sea en esta materia jurídica, donde sea más prolífico el avance de la informática jurídica y por ende, en donde la arbitrariedad deje de campar. Las ventajas de un sistema experto legal en materia fiscal se dejan sentir tan luego se asume que éste pudiera unificar los criterios de aplicación normativa. Ante una serie de situaciones similares, el sistema experto legal daría una respuesta única. En este sentido resulta sumamente interesante el análisis que efectúa Cervantes Caballero respecto a la aplicación práctica de la informática al derecho fiscal.¹⁰¹⁸

¹⁰¹⁶FROSSINI, Vittorio; ob. cit., p. 127.

¹⁰¹⁷SÁNCHEZ MAZAS, Miguel; citado por PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; ob. cit., p. 118.

¹⁰¹⁸CERVANTES CABALLERO, Eva Leticia; "Aplicación de la Informática al Derecho Fiscal"; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1990, pp. 212-218.

Sin embargo, para Leith, los sistemas expertos legales hallan dificultades insuperables para su proyección en el derecho por dos motivos básicos: 1) El carácter imperativo de las normas jurídicas, que no son el producto de inferencias y elaboraciones lógicas, sino mandatos que emanan de quien desempeña el poder legislativo; y, 2) El consiguiente significado no automático, ni mecánico de la interpretación judicial, pues mientras los sistemas expertos operan siempre dentro de un modelo lógico de posibilidades limitadas que permite llegar a soluciones fijas e indiscutibles; las decisiones del juez se construyen en función de normas que no poseen un significado claro y unívoco, sino una pluralidad de sentidos, y debe aplicarlas a la infinitud potencial de situaciones y circunstancias de la realidad social.¹⁰¹⁹

Lo dice en estos términos el propio Luño: *"En la medida en que las máquinas pueden procesar informaciones y establecer inferencias lógicas pero no pueden comprender la multiplicidad de circunstancias que ocurren en las conductas humanas, en la actualidad no es posible, ni deseable, una suplantación plena del razonamiento jurídico del juez o del abogado por el cálculo informático del ordenador. Sólo en aspectos de la experiencia jurídica rutinarios, standarizados, formalizables, con variables predeterminadas cerradas, es posible recurrir a sistemas expertos capaces de ofrecer soluciones operativas. Pero incluso en esos casos, el juez o el abogado no pueden abdicar de la responsabilidad de su decisión o de su dictamen para delegarla en el ordenador."*¹⁰²⁰

Prueba de que es justamente en el derecho fiscal en donde la informática y los sistemas expertos legales han tenido mejor acogida, en relación con otras ramas jurídicas, es el hecho de que fue Lee Lovinger quien por primera vez adaptó una computadora electrónica para el procesamiento de datos jurídicos fiscales en 1969, denominada LEX. *"Su característica consistía en que estaba destinada a una nueva forma de utilización, ya que su programa electrónico no estaba representado por cálculos matemáticos con fines científicos, sino por la memorización, el control y el procesamiento de datos numéricos de carácter fiscal con fines jurídicos."*¹⁰²¹

Para un mejor entendimiento sobre las aportaciones que los sistemas expertos legales pueden tener para el derecho fiscal y concretamente en la seguridad jurídica, debemos señalar sus funciones: *"1) Análisis jurídico (legal analysis systems) que resuelve cuestiones o consultas sobre la calificación jurídica de una determinada situación fáctica. Los sistemas de este tipo aceptan como "input" la descripción de un supuesto de hecho y proporcionan como "output" una clasificación del caso en las distintas categorías jurídicas. Por ejemplo, el sistema experto informa que un cliente debe pagar un determinado impuesto, o que está exento de una determinada tasa. Una gran parte de los sistemas expertos funcionan así: la base de conocimientos contiene una representación de casos y de normas jurídicas y el motor de inferencia deduce la norma a aplicar en cada caso. 2) Sistemas para la planificación jurídica (legal planning systems) que señalan cómo se puede obtener una determinada consecuencia jurídica a partir de determinadas situaciones o exigencias. En este tipo de sistemas expertos el conjunto de hechos*

¹⁰¹⁹LEITH, citado por PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; ob. cit., p. 114.

¹⁰²⁰PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; ob. cit., p. 44.

¹⁰²¹FROSSINI, Vittorio; ob. cit., p. 42.

*relevantes no es fijo sino variable. El jurista describe una situación inicial, por ejemplo, la gestión de una S.A. y un resultado final y deseado, por ejemplo, la adquisición de determinados bienes. El sistema experto examinará las posibles soluciones alternativas para sugerir la actuación más oportuna, por ejemplo, la que comporte menores cargas fiscales. 3) Sistemas para la recuperación de información conceptual (conceptual legal information retrieval systems), en los que se suministra información estructurada en conceptos. Estos sistemas expertos no operan a partir de los términos del lenguaje común y/o jurídico utilizadas por los usuarios o contenidas en la base de datos, sino que la consulta al sistema se debe realizar a través de categorías conceptuales previamente elaboradas y la base de conocimientos del sistema consiste en la estructuración conceptual del derecho fiscal o cualquier otro derecho.*¹⁰²²

Entre los sistemas expertos legales que nos refiere Luño, tenemos: 1) El sistema TAXMAN diseñado por Mccarty en 1972. Consistía en un sistema experto jurídico de interpretación o calificación jurídica que informaba sobre casos de régimen fiscal de las sociedades anónimas. Con posterioridad a esa primera versión del sistema, denominada TAXMAN-1, se han realizado otras más evolucionadas con el nombre de TAXMAN-II. Esta nueva versión dirigida también a ofrecer dictámenes sobre distintos aspectos de la aplicación de las normas fiscales a las sociedades anónimas ofrece la novedad de poder operar con conceptos indeterminados. 2) LEGOL, este sistema combina métodos y lenguajes de programación algorítmica estructurada y bases de datos relacionados para ofrecer dictámenes jurídicos en el ámbito de la legislación fiscal. 3) PROLOG, el sistema tiene por objeto el diagnóstico jurídico en cuestiones de derecho fiscal.¹⁰²³

Debe también indicarse que los sistemas expertos legales no sólo operan en el ámbito de la consulta jurídica, sino también en la creación de la propia ley fiscal, como dijimos en el capítulo primero, pues una vez formada la legislación, el sistema experto sería capaz de detectar antinomias, reiteraciones y lagunas existentes en los futuros proyectos de la ley revisados en este *test* informático, lo que puesto en práctica significaría una gran ayuda en la técnica legislativa, y por ende, en la seguridad jurídica.

De esa manera se observa la gran importancia que la informática tiene para la seguridad jurídica. Empero, el problema más grave de la informática aplicada al derecho fiscal en mérito a la seguridad jurídica, no es ciertamente el desplazamiento que las máquinas pudieran hacer del razonamiento jurídico que en exclusiva corresponde a los abogados, sino al desconocimiento de esta nueva rama jurídica por parte de los propios abogados. En efecto, *"cuando un jurista, frente a un desarrollo de inteligencia artificial aplicada al derecho, o ante un sistema de manejo automatizado de la información jurídica muestra escepticismo, suele provocar dos tipos de reacciones: la de quienes sostienen que dicho jurista no está suficientemente preparado para los avances tecnológicos de este siglo, o de los que opinan que es la inteligencia artificial la que no ha logrado aún ofrecer soluciones interesantes a los problemas jurídicos. Al margen de que para ciertos casos específicos, alguna o ambas afirmaciones puedan resultar verdaderas, la aceptación general de las mismas puede dar lugar a una peligrosa simplificación del problema, la cual*

¹⁰²²PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; ob. cit., pp. 122-123.

¹⁰²³PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; ob. cit., pp. 126-127.

sin duda conspiraría contra una inserción fecunda de la informática en el campo de la decisión jurídica.¹⁰²⁴

Es indudable que la falta de información sobre las nuevas fronteras del derecho del que padecemos los abogados, constituye una barrera para la seguridad jurídica. "Entre los juristas falta una adecuada conciencia informática como portador de un nuevo poder social y como elemento de transformación no solo tecnológica, sino también social y, por lo tanto, con incidencia en las relaciones jurídicas."¹⁰²⁵

Nos dice Frossini: "Pongamos un ejemplo de ese nuevo enfrentamiento con la realidad que se impone al jurista de la edad tecnológica; el aspecto documental del proceso judicial. El juez, como se sabe, ha estado siempre acompañado del escriba, hoy secretario, que recogía (es decir escribía) conservaba, encontraba y exhibía los actos escritos del proceso: solicitudes, testimonios, documentos, sentencias. El estilo y la pluma de ganso fueron sustituidos, con el advenimiento de la técnica moderna de producción industrial, por la pluma estilográfica y después por el bolígrafo (pero este último encontró, aún recientemente, resistencia por la firma de los documentos públicos); el secretario continuaba escribiendo al dictado y copiando de nuevo. Con el advenimiento de la máquina de escribir (oficialmente admitida para los documentos judiciales sólo hace algunos años), hubo necesidad de distinguir entre secretario y dactilógrafa; para autenticar un documento bastaron el sello y firma; pero se trata aún de una fase de la evolución técnica. Con el advenimiento de la máquina fotostática, con el magnetófono y el registrador, con la documentación visual fotográfica y cinematográfica, con los microfilmes, el cambio en sentido tecnológico adquiere una relevancia y una penetración en el proceso que deben tenerse en cuenta, ya que la función originaria del escriba, del secretario — obsérvese bien— considerado como instrumento viviente de registro y depositario de fe legal (ya que el acta era redactada por él, que daba fe) está hoy superada."¹⁰²⁶

XIII.- LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS COMO CAUSA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

La relación entre un tema y otro es muy estrecha, tan es así que la forma de aplicación e interpretación de las normas tributarias será determinante para señalar el grado de certeza del ordenamiento jurídico.

Nos comenta Mónica Madariaga: "La necesidad de estabilidad en las reglas que determinan el juego de los agentes económicos reviste particular importancia y trascendencia tanto política como jurídica. . .Ella obliga a quien aplique o interprete la ley positiva a buscar afanosamente un sentido y alcance de sus preceptos que esté acorde con el valor de la certeza en las relaciones sociales. En otras palabras, obliga al juez y al poder ejecutivo —en la labor interpretativa que es base de la función reglamentaria— a

¹⁰²⁴BARRAGÁN, Julia; *Informática y Decisión Jurídica*; 1ª ed; Distribuciones Fontamara, México, 1994, pp. 82-83.

¹⁰²⁵FROSSINI, Vittorio; ob. cit., 49.

¹⁰²⁶FROSSINI, Vittorio; *Informática y Derecho*; tr. Jorge Guerrero y Marino Ayera; Themis, Bogotá, 1988, p. 58.

preferir el sentido de la norma en que ella sea capaz de brindar certeza, intagibilidad y permanencia a los derechos, por sobre aquél en que produzca el efecto precisamente contrario, con consecuencias de privación, perturbación o, incluso, de despojo de derechos derivados de situaciones plenamente constituidas al amparo del ordenamiento jurídico vigente al momento de ser perfeccionadas".¹⁰²⁷

Esto nos llevaría necesariamente a considerar a la interpretación finalista como una obligación ineludible de todo intérprete. Sin embargo, en materia fiscal, el asunto reviste caracteres más complejos, pues muchas leyes no vienen acompañadas de sus correlativas consideraciones o motivos, lo que dificulta gravemente el asunto.

El arbitrio para interpretar la norma está limitado por la necesidad de certeza, como ya se ha anotado, certeza que se manifiesta en una *interpretación uniforme y estable* de los preceptos jurídicos. La interpretación debe ser uniforme, en cuanto debe aplicar igual solución a presupuestos de hecho también iguales, y estable, en la medida en que deberá permanecer invariable en tanto no varíen las circunstancias de hecho a las cuales se aplica. En México, una *informal interpretación jurídica* atentaría en contra de la garantía constitucional de igualdad que consagran los artículos 13 y 31, fracción IV, de la Carta Fundamental.

De ahí la importancia de la interpretación en hallar *criterios orientadores que han de presidir la actuación fiscal y judicial en la aplicación del derecho a fin de reducir los riesgos que, en otro caso, sufriría la seguridad jurídica por derivación del acto decisorio en auténtico juicio de valor subjetivo y arbitrario.*

Analizaremos a continuación las tesis y los métodos de interpretación más comunes dentro del derecho tributario, entendiendo en principio que *"interpretar una ley es atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio en la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto"*.¹⁰²⁸

Sobre interpretación jurídica en general, la doctrina ha formulado cuatro tesis bastantes claras:

1.- La que sostiene que sólo los hechos deben interpretarse. Interpretar los hechos significa *"básicamente, establecer la extensión de la categoría legal en juego. . ."*¹⁰²⁹ Carlos Cossio también sigue esta corriente, como nos lo hace saber Recaséns Siches al citarlo: *"La pregunta ¿Cómo ha de interpretarse la ley?, es una cuestión mal planteada y que, por lo tanto, en sus términos literales es imposible de contestar, porque no es la ley lo que se interpreta, sino la conducta humana mediante la ley"*.¹⁰³⁰ Sobre esta misma línea de pensamiento se encuentra Jarach, quien sostiene: *"La interpretación no es nunca la de*

¹⁰²⁷MADARIAGA RODRÍGUEZ, Mónica; *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el siglo XXI*; Editorial Jurídica de Chile, 2ª edición, Santiago, 1993, p. 149.

¹⁰²⁸JARACH, Dino; ob. cit., pp. 263-264.

¹⁰²⁹VERNENGO, R. J. *La Interpretación Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977, p. 17.

¹⁰³⁰COSSÍO, Carlos; citado por RECASÉNS SICHES, Luis; *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*; 2a. Edición, Porrúa, México, 1973, pág. 114.

la letra de la ley: la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la interpretación es, precisamente, la realidad, no el texto legal".¹⁰³¹

La interpretación de los hechos pertenece a una corriente de pensamiento para la cual reviste especial importancia conocer los aspectos económicos del hecho imponible, pero para Jorge Streeer, esto es un error, pues el conocimiento de los hechos es anterior a la interpretación de la ley.¹⁰³²

2.- La que argumenta que deben ser sólo las normas las que deben interpretarse y que por supuesto es la más común de todas ellas,¹⁰³³ y,

3.- Una tercera postura ecléctica que demanda la interpretación tanto de los hechos como de la ley.¹⁰³⁴

4.- Que las normas constitucionales (entre ellas las fiscales) deben interpretarse en forma distinta a las ordinarias. Para Fix-Zamudio y Carpizo Macgregor, los elementos de distinción de las normas constitucionales con las normas ordinarias se presenta desde tres perspectivas: a) Lógico-normativo; b) De su contenido, y; c) En cuanto a su origen.¹⁰³⁵ Lo que resulta de suma importancia para nuestro estudio, pues al hablarse de normas constitucionales de tipo tributarias, no podremos interpretarlas ni aplicarlas en forma similar a las leyes ordinarias.

El maestro Jorge Carpizo en alguna ocasión dijo: ". . . La interpretación constitucional, entonces, constituye una técnica y una ingeniería jurídicas; responde a principios claros que se sustentan en una ciencia; pero, por su materia misma y por sus alcances y efectos, en ella no pueden ignorarse factores de índole histórica, social, política y económica. Por ello se ha afirmado, y afirmado bien, que el intérprete de los preceptos constitucionales debe contar con una particular sensibilidad para aplicar la técnica sin olvidarse de la realidad y de los principios que persiguen las constituciones, y por los cuales han sido creadas. . ."¹⁰³⁶

Por su parte, Carmona Tinoco señala otras características que impulsan la idea de un tipo específico de interpretación jurídica para las normas constitucionales. Entre éstas el alto grado de abstracción y generalidad de los conceptos que expresan las normas constitucionales, lo cual permite al intérprete actuar con mayor libertad en la búsqueda de la norma constitucional.¹⁰³⁷ La Suprema Corte de Justicia acepta la diferencia entre

¹⁰³¹JARACH, Dino; *Curso Superior de Derecho Tributario*; ob. cit., p. 263.

¹⁰³²STREETER, Jorge; "La Interpretación de la Ley Tributaria", en *Revista de Derecho Económico*, Octubre de 1967 a marzo de 1968, Año VI, Nº 21 y 22, Seminario de Ciencias Económicas, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, p. 20.

¹⁰³³AMORÓS RICA, Narciso; "La Interpretación Tributaria" en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, Enero-1963, pp. 6-7.

¹⁰³⁴VERNENGO, R. J.; ob. cit., pp. 15 y 17.

¹⁰³⁵CARPIZO MAC-GREGOR, Jorge; *La Interpretación Constitucional*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1975, p. 16.

¹⁰³⁶Citado por CARMONA TINOCO; ob. cit., p. 75

¹⁰³⁷TINOCO CARMONA; ob. cit., p. 75.

interpretar una norma ordinaria y una norma constitucional, tesis que transcribimos en el capítulo primero, página 73.

Nosotros adoptamos la postura ecléctica de que deben interpretarse tanto los hechos como las leyes y la tesis de Carpizo y Fix-Zamudio, pues por un lado sucede, que la ley puede ser clara en sí, pero lo que plantea problemas de interpretación es cómo los hechos encuadran en determinada norma jurídica; y por otro, es evidente que las normas constitucionales tienen caracteres propios distintos a las leyes ordinarias.

1) Fuentes de interpretación de normas fiscales.

Ahora bien, la certeza en la aplicación de las normas tributarias guarda una estrecha relación con las personas que efectúan tal interpretación, es decir, las distintas formas de interpretar la ley y los hechos según quien lo haga. Así, la interpretación puede ser:

a) Auténtica.

Es aquélla que realiza el propio legislador, aunque Trinidad García, niega la existencia de la interpretación auténtica cuando afirma que *"no es en realidad interpretación jurídica. El legislador puede imponer un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior, pero lo que así hace es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará o reformará la primeramente dictada, mas no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de esta última, para aplicarla a un caso concreto. El poder legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particulares controversias de derecho, porque tal cosa es contraria al sistema de separación de poderes (art. 49 de la Constitución) y significará invasión de las facultades del poder judicial."*¹⁰³⁸

Por su parte Norberto Godoy, señala: *"...Puede afirmarse que de lo que verdaderamente se trata en estos casos es simplemente de la creación de disposiciones jurídicas, que por aclarar el sentido de otras anteriores, se unen sistemáticamente con las normas jurídicas interpretadas, haciendo más explícita la formulación del orden jurídico..."*¹⁰³⁹

b) Administrativa.

Ésta es la que realiza la administración fiscal al interpretar determinados preceptos. Sin embargo ha de tenerse celo de esta fuente de interpretación, pues la frecuentemente interesada interpretación de normas que efectúa la administración basada en la deformante idea, convertida en nuestros días en obsesión, de recaudar por encima de

¹⁰³⁸ GARCÍA, Trinidad; citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero...*; ob. cit., p. 67.

¹⁰³⁹ GODOY, Norberto; *Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales*; Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, pp. 152 y 153.

todo, se ha ubicado en nuestro país como un signo más de la socavación de la seguridad jurídica.

Esta interpretación puede originarse en los supuestos previstos por los artículos 33, fracción I, inciso a; 34 y 35 del C.F.F. y 30 de la Ley Aduanera. Sobre el particular el T.F.F. ha emitido la siguiente tesis que señala:

"Siendo principio general en materia jurídica, que no se refiere únicamente al derecho fiscal sino que abarca todo el campo del derecho, consistente en que el funcionario al cual está encomendada la aplicación de la norma, lo primero que debe hacer para cumplir con su función, es captar el fin que persiguió el legislador en el momento en que dictó su decisión a efecto de hacerla concreta, para ello tiene que recurrir según lo requiera el caso, a las normas o reglas de interpretación que existen sobre el particular, a pesar de que la disposición por aplicar sea de una aparente claridad, de una diafanidad indudable, y sí, en un caso determinado, la autoridad administrativa ha externado dos opiniones acerca de la aplicación de un precepto, esta circunstancia evidencia que el mismo no es claro y que debe interpretarse".¹⁰⁴⁰

Son de esta clase de interpretación las reglas complementarias para la aplicación e interpretación de la tarifa del impuesto general de importación, que emite la S.H.C.P.

c) Judicial.

Ésta la realizan los tribunales que resuelven asuntos fiscales tanto estatales como federales, así como la Suprema Corte de Justicia. En nuestra opinión, dado la relativa imparcialidad de que goza el poder judicial frente al poder ejecutivo y el poder legislativo, es posible afirmar que esta institución es hasta hoy el único medio a través del cual los particulares pueden hallar cierto margen de seguridad en la interpretación de las leyes tributarias. Pero los criterios del poder judicial no siempre son lo enjundiosos que fueran de desearse en materia de interpretación. Sin embargo, deseamos reconocer que algunos sí constituyen verdaderas interpretaciones que demuestran un estudio exhaustivo de quien la realiza.

d) Doctrinal.

Es la realizada por los tratadistas en sus obras de derecho fiscal, y aunque carecen de valor jurídico sus opiniones en nuestro sistema, no por ello dejan de constituir criterios que son tomados en cuenta al momento de aplicar otras fuentes, como lo dijimos en el capítulo primero de este trabajo al referirnos a la importancia de la dogmática en la seguridad jurídica.¹⁰⁴¹

¹⁰⁴⁰ Tesis que aparece en la página 379 en la R.T.F.F. 1937-1948

¹⁰⁴¹ Nos remitimos al tema de la dogmática como causa de la seguridad jurídica tratado en el capítulo primero.

2) Métodos de interpretación.

Independiente a la persona que realiza la interpretación, ésta necesariamente debe utilizar algún método de interpretación, es decir, alguna técnica para establecer el verdadero sentido y alcance de una norma tributaria.¹⁰⁴² Es indudable que a mayor precisión del método de interpretación que se utilice, mayor será la seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria. Si el método utilizado no es el idóneo o no es el uniformemente aplicado, habrá grandes lagunas para la arbitrariedad y por ende, para la incertidumbre jurídica.

No obstante lo anterior, no podemos afirmar que la existencia de un único método de interpretación sea la solución a este problema. Al contrario, de existir solamente uno, el problema se ensancharía, pues los casos bajo el microscopio de la interpretación son tan variados y complejos, que resulta prudente poner en juego a todos ellos. Pero paradójicamente, por ser tan variados los métodos de interpretación, resulta aplicable el atinado comentario de Recasens Siches, citado por Yañez Franco, cuando afirma: “. . .nos hallaríamos en la situación de la muchacha que aspira a encontrar un novio formal, un futuro marido, y ha tenido que contentarse, en cambio, con varios pretendientes, ninguno de los cuales se decide a proponerle matrimonio, ni le satisface a ella. . .”¹⁰⁴³

Ya propiamente refiriéndonos a los métodos de interpretación que se han presentado en la práctica de los tribunales y autoridades fiscales, podemos observar que los más usuales son los siguientes:

a) Método declarativo o estricto.

A éste se refiere el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal del Estado y 5° del C.F.F. cuando señalan que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Blanca Alicia Mendoza, analizando el artículo 11 del C.F.F. de 1967, señala que la interpretación estricta abarca no sólo la obligación principal, sino también las de hacer, no hacer y tolerar.¹⁰⁴⁴ Debe descartarse la idea de que la interpretación estricta es sinónimo de interpretación literal o principio de legalidad, por eso se ha dicho acertadamente que la interpretación estricta consiste “en entender las palabras de la ley sin extender ni restringir su sentido”.¹⁰⁴⁵

¹⁰⁴²GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; *Introducción al Estudio del Derecho*; 10ª ed; Porrúa, México, 1961, p. 214.

¹⁰⁴³YAÑEZ FRANCO, Carlos; *Breves comentarios sobre. . .*; ob. cit., p. 647.

¹⁰⁴⁴MENDOZA, Blanca Alicia; *La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Recurso de Queja*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1985, pp. 185 y 186.

¹⁰⁴⁵Jurisprudencia 264 del Apéndice 1985, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 450.

El T.F.F. ha establecido la siguiente jurisprudencia: *"La aplicación estricta de las leyes fiscales no debe entenderse que deriva de su propia naturaleza, sino que procede únicamente cuando establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas..."*¹⁰⁴⁶

La Suprema Corte ha sostenido este método en la siguiente tesis:

*"...no pueden equipararse las sandalias de plástico a los huaraches, para el efecto de que los ingresos percibidos por la venta de las primeras gocen de la exención prevista para los ingresos provenientes de la venta de los segundos ya que por un lado, de acuerdo con su significado, la sandalia es una especie de calzado que se sujeta al pie por medio de cintas o correas, y el huarache es una especie de sandalia tosca de cuero usado por los campesinos mexicanos, lo que quiere decir que si el huarache es una especie del género sandalia y la exención se refiere a la especie, dicha exención no puede comprender todo lo que incluye el género..."*¹⁰⁴⁷

El T.F.F. también empleó este método de interpretación al decir en la siguiente tesis:

"De conformidad con la fracción XIX del artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se encuentran exentos los ingresos percibidos por centros de enseñanza educativa reconocidos por las autoridades competentes. Al referirse en forma genérica a "ingresos percibidos" sin determinar qué tipo de ellos, debe considerarse que las percepciones derivadas del transporte de alumnos que obtengan dichas instituciones gozan de la franquicia establecida por el mencionado precepto, pues donde la ley no distingue no se debe distinguir, máxime que dicho servicio es conexo del de enseñanza que presentan dichos establecimientos".

b) Método sistemático.

Con él se busca que una norma fiscal se entienda de modo armónico con las demás leyes en donde está inserta, procurando que no se contradiga. La S.C.J.N. lo utilizó en las siguientes tesis:

*"...Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal..."*¹⁰⁴⁸

"Del análisis concatenado de lo dispuesto por los artículos 22 fracción IX y 10 de la Ley del ISR (1983) así como los numerales 19, 20, 21, 171 y 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se llega a la conclusión de que... existen dividendos que

¹⁰⁴⁶Jurisprudencia 143, Octubre 1982, Rev. 34, p. 171, 2da. Época.

¹⁰⁴⁷Jurisprudencia No. 117, Febrero 1982, Revista No. 26, p. 110, T.F.F., 2a. Época.

¹⁰⁴⁸Jurisprudencia No. 11, Apéndice 1917-65, Primera Parte, Pleno, p. 42.

*repartir, cuando son resultado de un ejercicio fiscal completo. . .la distribución de otras cantidades. . .puede conceptuarse como meros anticipos”.*¹⁰⁴⁹

*“...interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia. . .”*¹⁰⁵⁰

*“INTERPRETACIÓN DE NORMAS DE UN MISMO ORDENAMIENTO LEGAL.- Debe aplicarse el principio de que las normas de un mismo ordenamiento legal deben ser interpretadas de tal manera que no resulten contrarias, sino que se complementen, para que sean acordes y armónicas. Por lo que debe inferirse que el legislador, al utilizar indistintamente en el Código Fiscal de la Federación, los términos “modificación” y “revocación”, pretendió darles un significado común.”*¹⁰⁵¹

El Tribunal Fiscal de la Federación, también ha emitido tesis parecidas, como la que se señala a continuación:

*“INTERPRETACIÓN DE LEYES.- Las normas que las integran deben entenderse en forma armónica, o sea relacionándolas unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción.”*¹⁰⁵²

c) Método económico.

A través de él se procura entender a las leyes fiscales atendiendo a la razón económica que les dio origen, o en otras palabras, al fenómeno económico subyacente. Este tipo de interpretación no puede orillarnos a pensar que renunciamos a una interpretación jurídica, sino que para hacerlo se toman en consideración aspectos económicos, pues debe admitirse que las leyes tributarias tienen cierta naturaleza económica, que debe tomarse en cuenta al fijar su alcance y límites. No podemos dejar de anotar la existencia de otra corriente extremista de opinión, que sostiene que la interpretación económica debe favorecer al fisco, dando como fundamento que el tributo es la efectividad de un deber social.¹⁰⁵³

Amilcar Falcao nos dice: *“La llamada interpretación de la Ley tributaria, consiste en último análisis, en dar a la ley, en su aplicación a las hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular la forma jurídica para lograr, en atención al resultado económico previsto, un menor pago del tributo o no pagarlo.”* Este mismo autor, más adelante agrega: *“. . .La interpretación económica sólo está permitida, en cada caso,*

¹⁰⁴⁹Jurisprudencia No. 15, Gaceta No. 48, Diciembre 1991, 1a. Parte, 2da. Sala, p. 28, S.C.J.N., 8a. Época.

¹⁰⁵⁰C.S. entre 5105/39 y 2031/39. Resuelta el 17 de marzo de 1941, por 7 votos contra 4, R.T.F. 1937-1948, p. 271.

¹⁰⁵¹Jurisprudencia N° 858 del tomo III del apéndice 1917-1995, pp. 656-657.

¹⁰⁵²Jurisprudencia No. 18, Gaceta No. 40, Abril 1991, 1a Parte, 3era. Sala, p. 15, S.C.J.N., 8a. Época.

¹⁰⁵³En este sentido Cfr. SANTOS CERVANTES, Ernesto; “La Interpretación de la Ley en Derecho Fiscal” en *Edición Especial conmemorativa de las III Conferencia Internacional de Contabilidad*, N° 25, Vol. VII, Escuela de Contabilidad, Economía y Administración, México, Enero, 1955, p. 27.

cuando exista una anormalidad de la forma jurídica para realizar la intención práctica tenida en mira, y así lograr la evasión del impuesto".¹⁰⁵⁴

Por su parte Vanoni afirma: "...en los casos en que se produzca discordancia entre reglamentación jurídica del derecho privado y acontecimiento económico, la imposición debe abandonar el instituto iusprivatista para valorar en su justa medida el real desarrollo de la relación de la vida social. De esta forma no se puede considerar como sujeto a tributación a quien se le han robado determinados objetos o valores, a pesar de que conserve la titularidad jurídica de propietario. . ."¹⁰⁵⁵

Sin embargo, hay opiniones que se oponen a este tipo de interpretación fundándose precisamente en la garantía de seguridad jurídica. Así, Díaz nos dice: "Nada tiene que hacer en el derecho tributario la analogía que se suele fundar en la realidad económica, dado que ello significa imprecisión y, por ende, inseguridad."¹⁰⁵⁶

Es pertinente advertir que el derecho fiscal no requiere promover un juicio civil de simulación para determinar el fraude a la ley, como claramente se desprende de lo dispuesto por el artículo 7° del Código Fiscal del Estado en cuanto afirma que "la obligación fiscal no se verá afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos que la ley toma como supuestos del origen de la misma."

d) Método finalista.

Busca encontrar el sentido de las normas fiscales por la finalidad para lo cual fueron creadas. Ejemplo claro de la utilización de este método finalista es la tesis que reza: "...Lo anterior deriva de que el espíritu del legislador al crear la figura de la conexidad fue lograr que los créditos vinculados entre sí se resuelvan conjuntamente en la misma vía".¹⁰⁵⁷

Independientemente a los anteriores métodos de interpretación tributaria, existen otros aspectos de suma importancia a tomarse en cuenta al momento de interpretar estas leyes. Así, para Cisneros Bernal, si el tributo tiene causa, se justifica la interpretación, de lo contrario la interpretación debe ser abrogante. Lo dice en estos términos: "El intérprete... habrá de tener en cuenta la naturaleza esencial de la relación entre contribuyentes y fisco, y por consiguiente, investigará en primer lugar si hay efectivamente una pertenencia a una colectividad política y después, si hay una capacidad contributiva, pues de no existir dicha pertenencia no hay causa, y por ello, si en tal caso hay una norma que establece un impuesto, nos encontramos ante un ejemplo de imposición sin causa o abusiva, y en tal caso dicha norma habrá de ser interpretada en sentido abrogante".¹⁰⁵⁸

¹⁰⁵⁴ DE ARAUJO FALCAO, Amilcar; ob. cit., pp. 24, 25 y 50.

¹⁰⁵⁵ VANONI, Ezio; ob. cit., p. 202.

¹⁰⁵⁶ DÍAZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 17.

¹⁰⁵⁷ Contradicción de Tesis 5/82 que aparece en la p. 5 de la R.T.F.F., Año VI, No. 56, Agosto de 1984.

¹⁰⁵⁸ CISNEROS BERNAL, Miguel J.; "Hacia la Unificación de la Reglas de la Interpretación tributaria", en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 2ª época, Tomo XXI, N° 1-2, Año XCIX, Instituto Editorial Reus, Julio-Agosto, Madrid, 1951, p. 703-704.

3) El lenguaje en la interpretación tributaria.

"Si en alguna clase de leyes resulta oportuna toda advertencia que se haga sobre terminología, es en las leyes fiscales, no solamente porque en ellas suelen redactarse con un criterio que se ha dado en llamar precisamente "fiscalista" (neologismo insustituible), es decir, bizarro defensor del fisco. . .sino también porque se emplean palabras a las cuales se les da una significación muy extensiva y hasta impropia. Naturalmente que esta cuestión es de índole jurídica, antes que gramatical, pues se trata, en substancia, de valorar conceptos jurídicos en casos que obligan a la interpretación de la ley; pero es que el intérprete recurre a la significación lexicográfica cuando no encuentra orientación en los antecedentes legislativos; y en general no la encuentra, porque cuando se tratan los proyectos de leyes fiscales se discute poco". Más adelante indica que *"los destinatarios de la ley fiscal son los contribuyentes, a los cuales no debe colocárseles en trance de tener que añadir a la carga fiscal, otra como la de pagar asesoramiento para poder cumplirla, o sea, valerse de intérpretes que expliquen el sentido de la norma o de extensión de un precepto, o el carácter de una obligación".*¹⁰⁵⁹

Sin embargo, como bien lo hace notar Rodríguez Aguilera, cabe la justificación y la defensa. *"El lenguaje propio del jurista no es más oscuro, confuso o difícil para el profano que cualquier otro lenguaje científico".*¹⁰⁶⁰ Es por eso que la crítica ponderada no se dirige contra el adecuado empleo de los términos científicos sintéticos, sino contra las expresiones rebuscadas cuando no resultan necesarias: aquellos casos en que esto ocurre en los hechos o en la fundamentación de una sentencia; en la exposición de motivos o en los términos no exclusivamente técnicos de una ley. En tales ocasiones la censura puede estar justificada. Por eso, quien tenga a su cargo la formulación de textos jurídicos fiscales no debe perder en ningún momento el contacto con la manera de entender las cosas por parte de los profanos, ni con su sentido del lenguaje; de manera incesante debe buscar el punto de equilibrio entre lo que sea comúnmente inteligible y la formulación técnica-jurídica.

Pero bien se sabe que en la creación de las leyes, esto es una aspiración que tomará largos años asegurar. Mientras tanto, habremos de batallar en busca del sentido de las expresiones incorrectamente puestas o palabras a las que intencionadamente el legislador quiso darles un alcance mucho mayor del que literalmente tienen. En ese sentido nos resultan sumamente interesantes los párrafos que vierte el doctor Yañez Franco quien dice: *"En la determinación del alcance de la hipótesis normativa, en la individualización de los objetos y en la precisión de la medida de los deberes y derechos, el intérprete debe superar los defectos y excesos gramaticales así como las incompatibilidades lógicas de la norma. Entre los primeros están las anfibologías, los equívocos y los conceptos indeterminados; entre las segundas, la incompletividad, la redundancia y las oposiciones.*

La anfibología es una expresión con doble significación, por lo que el intérprete, mas que una labor de conocimiento, debe tomar una decisión que implica un acto de voluntad para escoger alguno de los posibles significados. En la expresión "el padre ama a

¹⁰⁵⁹BIELSA, Rafael; *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1961, pp. 167-169.

¹⁰⁶⁰RODRÍGUEZ AGUILERA, Cesáreo; *El Lenguaje Jurídico*; 1ª edición, Colofón, México, 1994, p. 16.

su hijo porque es bueno", el intérprete tendrá que decidir si el bueno es el hijo o el padre. Otro ejemplo sería: "La instigación de un delito que ha tenido lugar en el extranjero es punible". La expresión permite sostener, con iguales argumentos, que el complemento indirecto "que ha tenido lugar en el extranjero" se refiere al delito, o bien a la instigación. La decisión queda al arbitrio del intérprete. En la interpretación constitucional en materia fiscal se presentó una cuestión similar, en relación con el segundo párrafo del artículo 22 que dispone "No se considerará como confiscación de bienes la adjudicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos". La Suprema Corte interpretó que la autoridad debe intervenir en la aplicación de bienes para el pago de la responsabilidad civil por un delito, pero no para el pago de impuestos o multas. El texto, sin embargo, tiene ambas significaciones. La interpretación en sentido estricto —primera etapa de la hermenéutica— únicamente revela la antifibología; hasta la fase de reconstrucción racional se puede seleccionar, entre las diversas significaciones posibles la que corresponde al sentido normativo.

Respecto a los conceptos jurídicos indeterminados, dejan amplia discrecionalidad al órgano de aplicación para decidir cuándo y cómo debe actuar. Esto sucede por ejemplo con lo dispuesto en el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación.

Los conceptos normativos son aquéllos que necesitan una valoración por parte del intérprete para poderlos definir, como ocurre con "la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público" (artículo 52 C.F.F.), "notoria buena conducta" (artículo 40 Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).

La cláusula indefinida se presenta cada vez que el legislador emplea expresiones vagas en las que pueden haber hipótesis ilimitadas.

La incompletividad lógica se produce cuando la norma que establece una hipótesis presupone erróneamente que otra fijará la consecuencia.

La redundancia se presenta cuando dos o más normas regulan situaciones similares o iguales, por ejemplo entre lo dispuesto por el artículo 115 y 102 del C.F.F. La oposición se presenta cuando dos o más normas contienen disposiciones incongruentes u opuestas, por ejemplo entre el artículo 89 fracción X y los artículos 76 fracción I y 133 de la Constitución Federal, o entre el artículo 115 y 117 fracción VIII.¹⁰⁶¹

Después de analizar las fuentes y métodos de interpretación que existen, es dable preguntarse: ¿Cuál es el método de interpretación que debe utilizarse?. Para responder vale hacer dos precisiones: primero, si estamos frente a normas fiscales que establecen cargas a los particulares, el único método de interpretación que puede utilizarse es el estricto, según quedó establecido; y segundo, si se trata de otro tipo de normas, entonces el método a utilizar será aquél que dé el sentido más recto a la norma interpretada.

Sobre este mismo tema, existe una tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia que señala:

"LEYES, INTERPRETACIÓN DE LAS.- Basado nuestro sistema en la ley escrita, exige más que cualquier otro, un especial cuidado en la interpretación de los textos legales y entre los diversos y principales elementos de interpretación de una ley que la ciencia jurídica establece, se cuentan: 1.-El análisis gramatical del texto que se trata de interpretar;

¹⁰⁶¹FRANCO YAÑEZ, Carlos; ob. cit., pp. 666-672.

II.- El estudio de las circunstancias de organización existentes en la fecha en que fue expedida la ley, y; III.- El estudio de los antecedentes históricos.¹⁰⁶²

En suma pues, compete a quien trata de interpretar una ley, el método que habrá de utilizar, procurando que al hacerlo, se otorgue a la norma el verdadero y sensato propósito que tiene y por supuesto, se otorgue a dicha interpretación uniformidad y estabilidad para efectos de certeza jurídica.

4) La integración de las normas tributarias.

Tema distinto al de la interpretación es el de la integración de las normas tributarias. Origina tanta inseguridad el precisar el método de interpretación jurídica como el determinar en qué forma han de colmarse las lagunas jurídicas que existen en el derecho fiscal. Así pues, conviene analizar el problema que comúnmente se presenta ante la ausencia de norma jurídica expresa que regule ciertas situaciones no previstas por el legislador.

La diferencia entre interpretación e integración radica en que mientras la primera busca desentrañar el sentido de una ley, la segunda busca colmar las lagunas que la propia ley tiene. Falcao nos dice: *"La interpretación supone que la ley existe, la integración supone que no existe una parte de la ley. . . En esencia, la integración es la operación mediante la cual se busca una proposición jurídica, para completar una voluntad insuficientemente formada o manifestada. . .es la terminación de un acto insuficiente en cuanto al elemento voluntad. . ."*¹⁰⁶³ Este mismo autor, citando a Carnelutti enseña: *" . . la diferencia entre analogía e interpretación se dibuja con claridad: ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquélla para conocer lo que habría pensado. . ."*¹⁰⁶⁴

El término integración es muchas veces utilizado como sinónimo de supletoriedad y analogía. Aunque creemos existe una diferencia entre estos conceptos. Suplir una ley es colmar las deficiencias por falta de una redacción adecuada. Al respecto resulta más que ilustrativo lo que ha señalado la siguiente jurisprudencia cuando señala:

*"La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara o precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades"*¹⁰⁶⁵

Integrar es importar toda una institución distinta a las que prevalecen en el derecho fiscal para que regule una situación no contemplada expresamente. El T.F.F estableció en la siguiente tesis:

¹⁰⁶²Quinta Época, Tomo XI, p. 1392.

¹⁰⁶³DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p. 28

¹⁰⁶⁴CARNELUTTI; citado por DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., pp. 28-29.

¹⁰⁶⁵ Jurisprudencia No. 28, que aparece en la Gaceta No. 60, Diciembre 1992, 3a. Parte, Colegiados, p. 45, S.C.J.N., 8a. época.

"Aun cuando en el procedimiento administrativo es aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, no puede integrarse el Código Sanitario trasladándose conceptos legales ajenos a él. Por este motivo es inadmisibile que la caducidad de la acción, regulada en el procedimiento judicial federal, pueda incorporarse al Código Sanitario, en ausencia, en éste, de esa institución jurídica. Si así se hiciere no se estaría supliendo, sino integrándolo, al introducirle una institución jurídica no prevista en su estructura normativa. ."¹⁰⁶⁶

Autores como Amorós Rica afirman que, si bien no está permitida la integración en materia tributaria, existe una "interpretación extensiva o integrativa que más que añadir algo a la norma o extenderla a casos no contemplados, lo que hace es dar relieve a aquellos datos que la norma contenía ya virtualmente."¹⁰⁶⁷

De la interpretación extensiva se habla como un resultado, cuando acontece que después de interpretada una norma, resulta de mayor amplitud y alcance que el que a primera vista ofrecía, pero no se da entrada a ningún elemento normativo nuevo. No se hace sino interpretar, averiguar lo que efectivamente existía en la norma interpretada, como lo dice Retortillo Baquer: "El que se descubra que un caso concreto está incluido en la materia regulada por una norma, aunque ello se ponga de manifiesto porque la interpretación de tal norma ha resultado de carácter extensivo, no supone en absoluto la introducción de elementos nuevos, sino simplemente se trata del resultado de la labor interpretativa. . . si a la hora de interpretar nos atenemos estrictamente a unas palabras concretas de una ley, resultará que toda aplicación de ella más allá de estos estrechos límites, se calificará como de analogía. . ."¹⁰⁶⁸

Es de esta manera como podemos entender el artículo 56 de la Ley Aduanera, en el que se indica que el valor de transacción para la imposición del impuesto a la importación, es el de mercancías "similares". A estos supuestos, Amílcar Falcao, los denomina "enunciaciones ejemplificativas".¹⁰⁶⁹ Pérez de Ayala y Eusebio González, afirman que entre la interpretación extensiva y procedimiento analógico, no existe una diferencia esencial, sino de grado.

Además, debe diferenciarse entre la supletoriedad de las normas tributarias en general y la supletoriedad del Código Fiscal. En el primer caso, la supletoriedad de tales normas la concede el propio Código Fiscal y tiene su apoyo en el artículo 1° del C.F.F. Es decir, si la Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala qué debe entenderse por residente en México, entonces se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, e incluso, de ser insuficientes estas reglas, puede válidamente acudirse a las normas del derecho común de cada Entidad Federativa.

Por lo menos así lo ha entendido la Suprema Corte en la siguiente tesis: "Del estudio de los artículos 9°, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 124 y

¹⁰⁶⁶ Jurisprudencia 253, Junio 1986, Rev. 78, p. 1158, T.F.F., 2a. Época.

¹⁰⁶⁷ AMORÓS RICA, Narciso; "La Interpretación Tributaria" en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, Mayo 1966, p. 448.

¹⁰⁶⁸ RETORTILLO BAQUER, Lorenzo Martín; "La Interpretación de las Leyes Tributarias" en *Rev. de Der. Financiero y Hac. Púb.*; XI, N° 43, Septiembre, Madrid, 1961, p. 955.

¹⁰⁶⁹ DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p. 31.

125 del Código Civil para el Estado de Sonora, se desprende. . .¹⁰⁷⁰ Asimismo, es aceptable el ejemplo que nos pone el licenciado Luis Raúl Díaz González cuando señala que la Ley del ISR, al referirse a los donativos deducibles, "no lo son aquéllos considerados onerosos o remunerativos, y la interrogante es: ¿Cuáles son estos?. Para solucionar dicha pregunta, se debe consultar el Código Civil para el D.F. y en el artículo 2336 encontraremos la respuesta".¹⁰⁷¹

Ahora bien, cuando es el propio Código Fiscal el que contiene alguna laguna, esta insuficiencia debe colmarse con el derecho común, que viene en auxilio de tales códigos. El fundamento de esta integración se ubica en el segundo párrafo del artículo 5° del C.F.F. que establece:

"A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal del fuero común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

En términos similares están redactados los artículos 6° y 16 del C.F. del Estado de Morelos y artículo 1° del propio Código Civil del Estado. Significa entonces, que si estos Códigos Fiscales no están suficientemente regulados, pueden aplicarse supletoriamente las normas del derecho común, como el código civil o mercantil. Armando Porras y López nos dice: ". . .entre las leyes federales tienen supremacía las fiscales, por el interés público que les sirve de fundamento: arbitrar al Estado fondos para su subsistencia y atender a las necesidades de la nación. Por eso el artículo 11 del C.F.F., establece que el derecho común no será aplicado en materia fiscal, sino cuando las leyes fiscales así lo dispongan expresamente y la aplicación supletoria no contrarie la naturaleza del derecho fiscal definido en esas leyes. . ."¹⁰⁷²

La supletoriedad en la legislación es un asunto de aplicación con el ánimo de dar coherencia a todo el sistema jurídico, ya que resultaría absurdo el que cada ordenamiento fiscal poseyera sus propios principios rectores, haciendo abstracción de que cualquier ley tributaria pertenece a un sistema dentro del cual está incluida y a cuyos lineamientos generales no puede sustraerse sin romper la lógica del todo. Existe una tesis emitida por el Tercer T.C.C. del Primer Circuito que reza:

" . . .El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas, para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida".¹⁰⁷³

La supletoriedad sería aplicable, en todo caso, mientras no esté prohibida, según lo ha dicho la S.C.J.N. al decir:

¹⁰⁷⁰ Tesis que parece publicada en el Tomo III, Segunda Parte-2, p. 864, 8a. época

¹⁰⁷¹ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Interpretación Jurídica de la Norma Tributaria" en *Revista PAF*; No. 58; ed. ECASA, México, primera quincena marzo de 1992, p. 54.

¹⁰⁷² PORRAS Y LÓPEZ, Armando; *Derecho Fiscal*; Ed. Textos Universitarios, México, 1972, p. 183.

¹⁰⁷³ A.D.173/91, 3 abril 1991, Tomo VII-Mayo, p. 305, 8a. Época.

“... Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados, sin que para ello sea necesaria remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse”¹⁰⁷⁴

A pesar de esto, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito ha señalado que el Código Fiscal de la Federación no es aplicable supletoriamente a la Ley del Seguro Social, pues esta ley *“no contempla en ninguno de sus preceptos que aquél sea supletorio en cuestiones que aquella legislación no prevea, y si bien, en los términos del artículo 268 de la Ley del Seguro Social, el Instituto es un organismo fiscal autónomo, ello no significa que deba regir supletoriamente el Código Fiscal, pues se requiere el precepto que expresamente así lo determine.”¹⁰⁷⁵* La integración de la ley está prohibida a nivel federal entratándose de las normas que establecen cargas a los particulares, por prohibición expresa del artículo 5° del C.F.F.

XIV.- LAS EXIGENCIAS DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Una vez analizado el contenido y alcance del principio de legalidad, su relación con el principio de seguridad jurídica, la importancia que las garantías individuales juegan para la seguridad jurídica y todos los demás tópicos a los que nos hemos referido en este capítulo, es pertinente contemplar las exigencias de seguridad en un sistema jurídico tributario, es decir, la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad.

Este apartado prácticamente es una aplicación de todo cuanto hemos dicho en los capítulos precedentes. Ahora bien, el principio de seguridad jurídica puede estudiarse desde dos puntos de vista: uno positivo, que se traduce en la certeza del derecho; y otro negativo, que se puede expresar en la interdicción de la arbitrariedad; jugando en ambos casos un papel importante el principio de jerarquía normativa.

1) La certeza del derecho.

En relación a la certeza del derecho, es decir, las exigencias que el sistema jurídico tributario demanda para considerarse en sí mismo confiable, son las que se indican a continuación: la estabilidad del derecho, un suficiente desarrollo normativo, la precisión de los remedios jurídicos al alcance de los particulares, el acotar la materia tributaria regulada en ley y reglamento, el evitar la dispersión normativa y el lograr la transparencia de las normas fiscales. En sentido parecido se ha pronunciado Ascarelli al sostener la necesidad

¹⁰⁷⁴Jurisprudencia 19; Gaceta no. 40, abril 1991, 1ª parte, Jera, Sala, p. 15, S.C.J.N. 8a. Época, misma que se reproduce como jurisprudencia N° 500 del tomo III, del apéndice 1917-1995, p. 361.

¹⁰⁷⁵A.R. 22/91. María Luisa Leal Cavazos. 27 febrero 1991. 8a. Época, Tomo VIII, Noviembre, p. 169.

de la "certeza de la regla como certeza de su vigencia, de su duración, de su suficiencia y de su significado".¹⁰⁷⁶

a) La estabilidad del derecho.

Uno de los factores que más frecuentemente atenta contra la seguridad jurídica son los constantes cambios en la normatividad fiscal. Tampoco puede soslayarse en un análisis serio, que los cambios legales son necesarios para adaptarse a la movilidad social y económica, pero también es cierto, por lo menos en materia tributaria, que tales alteraciones de la ley muchas veces no responden a tales cambios, sino a ideologías gubernativas. Contra estos caprichosos cambios es que se exige con mayor atingencia la estabilidad, pues originan como consecuencia natural, el desconocimiento del contribuyente respecto a cuál es el ordenamiento jurídico vigente que se debe aplicar. ¿Pero, cuál es en realidad la afectación que ocasiona el que las leyes fiscales se modifiquen tan continuamente? Creemos que pueden reconducirse en las siguientes:

Primero, incide directamente sobre las proyecciones económicas de los contribuyentes. Por ejemplo, la tasa del IVA ha variado muchas veces desde que fue implantado en 1982, lo que evidentemente impide, o por lo menos dificulta sobremanera, construir en perspectiva determinadas políticas económicas.¹⁰⁷⁷

Segundo, porque si tal modificación recae sobre alguno de los elementos esenciales del impuesto, la obligación tributaria sustantiva se verá necesariamente afectada. De esa suerte, si se altera el sujeto pasivo, habrá la dificultad de precisar entonces hasta qué momento se adquirió o perdió tal calidad. Si se alteró el objeto de la obligación, se tiene el inconveniente de que el mismo no sea lo suficientemente preciso por la indeterminación de la hipótesis o situación análoga. Lo mismo sucederá entratándose con los otros elementos esenciales de la contribución.

Tercero, si esas modificaciones cambiaron las obligaciones formales, el nuevo procedimiento que se ha de cumplir significará inversión de tiempo y dinero para conocerlo y además, los medios de defensa existentes posiblemente no sean ya suficientes para anular los nuevos actos que la administración realiza. Es sabido que el proceso de cambio de los medios de defensa es más lento que las modificaciones al procedimiento.

Cuarto, existe una pérdida de confianza en la labor que desempeña el gobierno porque se cree no actúa de buena fe. Ello derivado de que tal cantidad de modificaciones a las leyes fiscales, rompe de hecho el pacto tácito de estabilidad que existe entre pueblo y gobierno, como lo analizamos en el capítulo primero.

Quinto, desalienta cualquier intento del Congreso para recuperar el estatus político que alguna vez tuvo como freno de las arbitrariedades del ejecutivo, convirtiéndose en su cómplice, al aprobar tanto cambio legislativo sin un análisis concienzudo, y especialmente,

¹⁰⁷⁶ASCARELLI, Tulio; "Il Diritto dell'economia" en *Rivista di Dottrina e di Giurisprudenza*; (tr. Lic. Eugenia Balzacar), N° 10, Nov-Dic, Año II, Torino, Italia, 1956, p. 1203-1204.

¹⁰⁷⁷Ver anexo N° 1

por el poco respeto al principio de rigidez que debiera prevalecer en nuestro medio por virtud de los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal.

Sexto, pérdida de credibilidad en el poder judicial ante su pasividad y lentitud para reaccionar contra la invasión que desde distintos frentes hace el ejecutivo de las funciones del poder legislativo y contra la gran cantidad de actos arbitrarios que lo caracterizan.

Coincide con nosotros González García al decir: *"Ese continuado proceso de acomodación legislativa, no siempre exigido ciertamente, por la adecuación del sistema tributario a la realidad económica, sino motivado muchas veces por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables, hacen del derecho tributario, un campo especialmente sensible a las exigencias derivadas de este aspecto de la idea de certeza."*¹⁰⁷⁸

Así tenemos que la estabilidad del derecho que otorgaría a los contribuyentes mayor certeza y seguridad de sus derechos y deberes, resulta obstaculizada en ocasiones frecuentes por varias razones como son las que a continuación se detallan:

A.- La indeterminación de las vigencias.

Con esta denominación se hace referencia a la inseguridad en que se encuentran los particulares para determinar el derecho vigente que se debe aplicar. Este problema puede verse desde un aspecto positivo y uno negativo.

1.- La manifestación en sentido positivo de esta situación se presenta por la imprecisión de la ley fiscal aplicable tanto en su ámbito temporal como en su ámbito material. Lo primero, porque la constante mutación de las leyes en cada ejercicio fiscal hace que los contribuyentes no sepan con certeza cuál ley es la vigente.

Además, esto claramente se puede observar en leyes que prevén disposiciones transitorias para diversos ejercicios fiscales, aún futuros, en las que se establecen contribuciones,¹⁰⁷⁹ o que están redactadas en términos confusos, lo que obliga al particular a poner especial cuidado en ellas para no incurrir en incumplimiento de sus obligaciones o para no ver disminuidos sus derechos. Sainz de Bujanda, a decir de Martín Oviedo, expresa: *"La indeterminación de las vigencias consiste en la ausencia de disposiciones en las que explícitamente se señalen los cuadros de vigencias y consiguientemente, los textos derogados, así como confusión de cláusulas derogatorias o*

¹⁰⁷⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: "El Principio de Legalidad..."; ob. cit., p. 415.

¹⁰⁷⁹ En este sentido se ha pronunciado Luis Manuel Pérez de Acha en un artículo denominado "establecimiento de Contribuciones en artículos transitorios" en la Revista Lex, p. 19, en la que resumidamente dice que los artículos transitorios forman parte integrante del decreto por el que el Legislativo comunica al Ejecutivo la expedición de una ley, siendo tales preceptos transitorios relativos a determinados tiempos y corporaciones. Así, si tal decreto tiene el carácter de particular, concreto y personal respecto de la ley expedida por el Legislativo, es dable afirmar que dicho decreto y sus artículos transitorios nos satisfacen los requisitos necesarios para el establecimiento de tributos, que son el que las disposiciones de una ley son generales, abstractas e impersonales, y por lo tanto, no son el instrumento formalmente válido para esos fines.

*establecimiento de derogaciones que no establezcan con absoluto rigor su ámbito de aplicación”.*¹⁰⁸⁰

En la doctrina se ha discutido mucho respecto a la terminación de vigencia de las leyes de ingreso que se emiten anualmente en el Congreso de la Unión y creemos que por la totalidad de los Estados. El problema estriba en determinar si las leyes de ingreso otorgan o no vigencia a las contribuciones que ahí se enumeran, y que, si por lo mismo, en caso de que en determinado año no aparezca un impuesto en particular, debe estimarse que no ha lugar al pago porque significaría que el legislador no quiso que se cobrara. Esto es lo que se conoce en la doctrina como el principio de anualidad de las contribuciones.

Falcao establece: “. . .Exista o no autorización en la ley de medios, la previsión de la ley tributaria cumple el requisito formal para la existencia del hecho generador. . .Si en un ejercicio faltare la autorización presupuestaria de un determinado tributo. . .la ley tributaria carecería de un requisito de eficacia para la recaudación. . .”¹⁰⁸¹

Ahora ya no existe, pero en 1995 nuestra legislación estatal parecía huir de este problema, pues en el artículo 9° de la derogada L.G.H.E.M. indicaba que para que entrara en vigor un nuevo gravamen no era necesario que se incluyera en la Ley de Ingresos.

No obstante la claridad del precepto, nosotros creemos que atenta contra un razonamiento lógico como lo evidencian Servando J. Garza, al decir: “. . .El ritmo de la actividad financiera determinado por la constante creación anual del presupuesto de egresos marca una solución de continuidad en las leyes tributarias, puesto que éstas se renuevan para servir al presupuesto anual. Si bien esta solución de continuidad no es perceptible en la práctica con claridad, si lo es en cambio, en cuanto a sus efectos jurídicos. . . pues cuando ha sido expedida una ley fiscal viciada de inconstitucionalidad y ha sido consentida por el particular, éste puede, a pesar de su consentimiento de la ley en un período, reclamarla oportunamente en el período siguiente, ya que las leyes tributarias son distintas y autónomas en cada ejercicio y sólo se explica su aparente continuidad por la renovada vigencia que les impone la Ley de Ingresos de la Federación. . .”¹⁰⁸²

Esta discusión ha quedado aparentemente salvada con la aparición de la jurisprudencia con el rubro:

“LEYES DE INGRESOS.- Aun cuando las leyes de ingresos tanto de la Federación. . . como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o por las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes

¹⁰⁸⁰MARTÍN OVIEDO, José María. “El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Fiscal” en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, diciembre de 1970, p. 1046.

¹⁰⁸¹DE ARAUJO FALCAO, Amílcar; ob. cit., p.36.

¹⁰⁸²GARZA, Servando J.; ob. cit., pp. 18-19.

Es de igual postura María Villalobos, aunque con una variante, pues para ella, el hecho de que no se encuentre listado algún impuesto en determinado año en la ley de ingresos, sólo implica la imposibilidad de recaudar el impuesto, más no la pérdida de la vigencia formal de la ley que creó el impuesto. (VILLALOBOS ORTÍZ, María del Consuelo: “El Principio de Legalidad en Materia Tributaria a la luz del Derecho Constitucional Mexicano” en la obra “*Principios Tributarios Constitucionales*”; ob. cit. pp. 499 a 502).

de ingreso no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.¹⁰⁸³

Decimos que aparentemente, pues con posterioridad a la emisión de esta jurisprudencia, la propia Suprema Corte emitió las jurisprudencias 31 y 124, que la contradicen, y la 960, que la reitera. Lo grave es que aparecen publicadas justamente en el mismo Apéndice 1917-1988. Dicen los dos primeros criterios que no existe consentimiento de normas que contemplan situaciones jurídicas iguales a las previstas en un ordenamiento anterior consentido, lo que significa que el quejoso puede combatir la ley de un impuesto que aparentemente ha consentido en el ejercicio anterior, mientras que la última tesis señala que *"si el quejoso ha estado pagando contribuciones de acuerdo con determinada ley, y reclama en amparo contra los cobros nuevos, estos no pueden ser considerados sino como consecuencia de la aplicación de la ley que motivó los primeros cobros, y si no fue reclamada en su oportunidad, el acto que constituye el nuevo cobro debe reputarse derivado de otro consentido, pues no se trata de actos de tracto sucesivo."*

Además, en todas las liquidaciones que emite la S.H.C.P. siempre se expresa el año de vigencia de la ley que sirve de fundamento, lo que demuestra que las leyes fiscales tienen vigencia anual, pues si así no fuese, es decir, si la hacienda pública se concreta a decir: *"me debes \$100 con fundamento en el artículo X de la Ley del IVA"*, sin precisar el año en que estuvo vigente esa ley, se dejaría en indefensión al particular, pues cada año dicha ley sufre reformas, lo que lleva a suponer que se trata de una ley diferente y que por lo mismo, debe indicarse si el fundamento para pagar es el de la Ley del IVA que estuvo en vigor en 1992, 1994 o 1995.

Ahora bien, si el texto de un artículo que sirve de base para fundar una resolución que nos obliga a pagar el IVA no se ha modificado desde que fue promulgada la ley, o sea, desde 1981, entonces no puede sostenerse violación alguna.

2.- El sentido negativo del problema de la indeterminación de las vigencias se origina por la incertidumbre sobre el derecho que ha sido derogado. En nuestro país, esto también se da especialmente en los artículos transitorios de cada ley al decirse textualmente, que se derogan o se abrogan las disposiciones que contravengan a la nueva ley. La imprecisión radica pues, en la dificultad que representa identificar qué artículos o leyes anteriores se oponen a la nueva.

En relación a la derogación, en nuestra opinión, resulta un atentado al principio de seguridad jurídica el que las autoridades creadoras de normas tributarias no señalen qué normas en realidad quedarán sin efectos al aparecer unas nuevas, pues origina el problema de averiguar en qué medida tal o cuál disposición contradice lo dispuesto en otra. No podemos olvidar que la derogación es una institución íntimamente relacionada con el carácter dinámico que predica el sistema normativo; *"su función es la de determinar qué normas han quedado sin efecto como consecuencia de actos derogatorios realizados por quien es el titular de la potestad de dictar nuevas normas"*.¹⁰⁸⁴ Por eso nos parece más

¹⁰⁸³ Jurisprudencia número 127 del Apéndice 1917-1985, la parte; p. 231

¹⁰⁸⁴ AGUILÓ, Josep; *Sobre la Derogación (ensayo de dinámica Jurídica)*; 1ª edición, ediciones Fontamara, México, 1995, p. 96.

adecuado la forma como la legislación española resuelve este problema, al obligar a señalar qué leyes e incluso qué artículos dejarán de tener efectos jurídicos con la aparición de nuevas disposiciones (“textos refundidos”).

B.- Suspensión de las vigencias.

En México, este problema se presenta por virtud de los convenios de coordinación fiscal que ha celebrado la Federación con las entidades federativas. Francisco de la Garza lo establece con mayor claridad al decir: *“En los últimos años ha aparecido en el derecho fiscal mexicano una situación particular, en que son puestas determinadas leyes por el Congreso de la Unión o por los Congresos Locales, de acuerdo con la cual, manteniéndose en su vigencia una ley, ésta no se aplica pero tampoco se deroga. A este fenómeno lo llamamos suspensión. Tal ocurre con la ley federal denominada Ley del Impuesto sobre la Adquisición de Inmuebles, la cual no se aplica, está suspendida en el ámbito federal en aquellos Estados que han establecido el referido impuesto bajo la condición de que la legislación local siga el modelo de la LISAI. En ámbito local, algunos Estados de la República mantienen la ley local del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, pero no la aplican, pues ello es condición para que se mantenga la coordinación fiscal entre Federación y Estado, como consecuencia de la cual, el Estado recibe parte en los fondos de participación que establece la Ley de Coordinación Fiscal.”*¹⁰⁸⁵

Consideramos constituye en realidad la ausencia de un elemento de eficacia de las mismas como lo dice Gutiérrez y González y que analizamos entratándose del reglamento en hojas anteriores.

En nuestro Estado de Morelos tuvimos conocimiento de una consulta que diversas cámaras de comercio elevaron a las autoridades hacendarias del propio Estado. El asunto estaba planteado en la forma siguiente: Por virtud al convenio de coordinación en derechos celebrado entre el Estado y la Federación, el primero tuvo que dejar de cobrar los derechos por el otorgamiento de licencias y refrendos por la venta de bebidas alcohólicas. Para ello, el legislador morelense emitió un decreto en el que señaló que tales cobros quedaban “derogados”. Cuando en 1996 se reforma la Ley de Coordinación Fiscal y permite entonces cobrar estos derechos, la legislatura morelense en la Ley de Ingresos para ese año, en un artículo transitorio simplemente dijo que *“quedaba sin efectos el Decreto que las había derogado”*.

La pregunta que surge es la siguiente: ¿No acaso la “derogación” de una norma jurídica implica su “muerte” absoluta?. Si el legislador del Estado utilizó el término “derogar” era obvio que pretendió aniquilar cualquier efecto del cobro por esos derechos, pues si su intención hubiese sido “suspender” su vigencia, así lo habría indicado. Ahora bien, si los artículos que preveían los derechos por las licencias en la venta de bebidas alcohólicas estaban “muertos jurídicamente”, la única posibilidad para cobrar nuevamente esos derechos era iniciar un nuevo proceso legislativo que los creara, mas no declarar que el decreto que los “derogó” quedaba sin efectos, como si una declaración de esta naturaleza pudiera volver a la vida jurídica a estos derechos. El legislador, en nuestra opinión no es omnipotente; debe respetar un mínimo de coherencia legislativa.

¹⁰⁸⁵DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero...*; ob. cit., p. 60.

C.- Inadecuada publicación de las normas fiscales.

Otra causa de inestabilidad del derecho y en consecuencia, de incertidumbre jurídica, es que la publicación de las normas jurídicas se haga en forma distinta a lo que prevé la norma.

Margain refiere que en la publicación de las leyes se da el problema de las llamadas "fe de erratas", que se publican en el Diario Oficial de la Federación y comenta: "Es muy común ver que en el mes de enero y febrero de cada año, aparecen fe de erratas, que corresponden a errores en la publicación de leyes o reglamentos aparecidos en diciembre. Muchas tienen poca importancia, pero no cuando vienen a afectar alguno de los elementos básicos del ordenamiento a que se refieren. Al publicarse una nueva ley impositiva, se aprecia por ejemplo, que su objeto es la compraventa de ganado porcino; con la publicación de la fe de erratas, un mes después, se aprecia que su objeto es la compraventa y permuta de ganado porcino. Legalmente, ¿es aplicable lo dispuesto por la fe de erratas desde que entró en vigor la ley, o desde la fecha en que es publicada la fe de erratas?. Se considera que la parte que la fe de erratas incorpora en la ley o reglamento como novedad, con respecto a la publicación primitiva, deberá entrar en vigor una vez que sea publicada en el Diario Oficial, si así expresamente se hace constar, o bien, ante el silencio, a los quince días siguientes al de su publicación".

Continuando con este tema, el mismo Margain agrega: "Por último, sólo resta hacer referencia a dos prácticas viciosas en que han incurrido tanto la Federación como los Estados y que, según parece, la primera tiende a eliminar. Ellas son: poner en circulación el Diario Oficial o la Gaceta Oficial de los Estados, varios días después de la fecha a que corresponden, pretendiendo exigir su cumplimiento desde el día en que realmente debieron circular, y realizar publicaciones a las que denominan alcances, poniéndoles fechas atrasadas. Tanto en uno como en otro caso, las disposiciones de observancia general que esas publicaciones contienen, debe estimarse que entran en vigor o comienzan a computarse los términos respectivos, desde la fecha en que realmente circula el correspondiente periódico."¹⁰⁸⁶

Finalmente, la incertidumbre en la publicación de las leyes tributarias también se presenta con motivo de los convenios de coordinación fiscal de los Estados con la Federación. En la Ley de Coordinación Fiscal se establece que cuando un Estado se adhiera al Sistema de Coordinación Fiscal, tal acuerdo deberá publicarse tanto en el Diario Oficial de la Federación como en el periódico oficial del Estado que corresponda y surtirá efectos al día siguiente de la publicación que se realice en el último lugar.¹⁰⁸⁷

Lo mismo sucede cuando hay coordinación en materia de derechos. No así, cuando hay convenios de colaboración administrativa, pues en estos casos, aún cuando deba publicarse en ambos órganos oficiales, el acuerdo surtirá efectos al siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.¹⁰⁸⁸ De lo anterior se evidencia la confusión

¹⁰⁸⁶MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio...*; ob. cit., pp. 56-59.

¹⁰⁸⁷ Artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal.

¹⁰⁸⁸ Artículo 13, segundo párrafo, de la Ley de Coordinación Fiscal.

que origina el determinar en qué momento entran en vigor los convenios mencionados, lo que consecuentemente se traduce en una inestabilidad del derecho y transgresión al principio de seguridad jurídica en materia tributaria que afecta a los contribuyentes en forma importante.

D.- La falta de un texto normativo donde se encuentre actualizada la legislación vigente sobre determinado tributo.

Sobre el particular, el derecho tributario ha respondido en buena medida a través de la codificación. Tema que por su importancia en la sistematización formal de los conceptos jurídicos fundamentales, hemos abordado en otro momento de este mismo capítulo.

b) Suficiente desarrollo normativo.

Es importante destacar que el principio de seguridad jurídica se ve afectado por el insuficiente desarrollo legislativo de las disposiciones constitucionales en materia tributaria, así como la deficiente normatividad reglamentaria de las leyes ordinarias fiscales.

Dice Ollero: *"Consecuencia de la función garantista de la reserva de ley para preservar los derechos de libertad y propiedad del ciudadano, es la exigencia no sólo de ley previa, sino también de ley suficiente, esto es, la exigencia de una suficiente predeterminación y especificación legal del contenido y fines de aquellas potestades públicas que, como —en buena parte— las tributarias, inciden en este ámbito legalmente reservado de la libertad personal y patrimonial."*¹⁰⁸⁹

Es común encontrar algunas disposiciones contempladas en nuestra Carta Magna que carecen de eficacia al no haber leyes ordinarias que desarrollen su contenido. Al mismo tiempo, tampoco es extraño que existan leyes tributarias que no pueden ser aplicadas adecuadamente por la falta de reglamentos que provean en la esfera administrativa a la observancia de dichas leyes. Este problema no sólo lo encontramos en México, sino que es frecuente en otros países.

Respecto a España, Martín Oviedo expresa: *"Motivo trascendente de inseguridad jurídica —y además no infrecuente en diversas ramas de nuestro derecho positivo— es la falta de desarrollo por normas de rango inferior de preceptos declarados por otras de rango superior. No son pocos quienes, entre nosotros, han denunciado la existencia demasiado numerosa de preceptos de rango fundamental faltos de vigencia efectiva al no disponer de leyes ordinarias que asegurasen su efectividad. En el campo del derecho fiscal resulta más frecuente la existencia de normas legislativas carentes del indispensable desarrollo reglamentario que les proporcione efectividad y certeza."*¹⁰⁹⁰

Por su parte, Pérez de Ayala y Eusebio González, refiriéndose también al insuficiente desarrollo normativo indican: *"El efecto que este fenómeno puede tener sobre*

¹⁰⁸⁹CASADO OLLERO, Gabriel; "Tutela Jurídica..."; ob. cit., p. 95.

¹⁰⁹⁰MARTÍN OVIEDO, José María. ob. cit., p. 1045.

la certeza del derecho es patente, si se considera que, en ocasiones preceptos de rango constitucional e incluso de ley, permanecen largos años inaplicados por falta del necesario desarrollo legislativo o reglamentario.¹⁰⁹¹

Las causas de este fenómeno son, junto a la apatía o inercia de la administración, la falta de previsión, el cómodo recurso a textos anteriores más o menos conocidos, pero especialmente el desinterés del gobierno frente a las iniciativas ajenas al mismo. Sobre esto último, no desconocemos la existencia del artículo 74, fracción IV, de la Constitución, en cuanto que es facultad exclusiva del ejecutivo la iniciativa de Ley de Ingresos, pero es claro que tal iniciativa puede ser adicionada o modificada y no es que no se hayan propuesto reformas, sino que todas son rechazadas por el partido que encabeza el propio presidente de la República.

Como ya dijimos, en nuestro país podemos observar varios ejemplos del insuficiente desarrollo normativo de preceptos constitucionales en leyes ordinarias, entre los que podemos destacar el artículo 4º, segundo párrafo, en cuanto que el sistema tributario no ha dado respuesta adecuada a la garantía de un pleno desarrollo de la familia; tampoco regula en forma alguna el derecho de los menores a la satisfacción de sus necesidades, tal como lo prevé el último párrafo del mencionado artículo. Tampoco se ha dado debida regulación jurídica fiscal al artículo 25 constitucional en relación al apoyo de empresas del sector social o privado. En materia de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, que contiene el artículo 26, las leyes fiscales han guardado un silencio absoluto, estimando tal vez que únicamente debe ser el gobierno quien se encargue de esa planeación, lo que es un equivoco mayúsculo. El sistema normativo fiscal también se ha olvidado de regular lo relacionado con el patrimonio de familia, que contempla el artículo 27, fracción XVII. Finalmente, tampoco esté debidamente regulado el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal que se refiere a la administración de los municipios respecto de su hacienda; disposición que si bien es cierto está desarrollada por algunas leyes ordinarias, también lo es, que existen lagunas importantes que legislar. En fin, en algunos casos ha sido de plano inexistente, y en otros insuficiente, la proyección fiscal hacia estas prerrogativas. Entre otras causas, este asunto ha originado todo un marco relativo al "derecho constitucional consuetudinario", es decir, toda una corriente de usos que han llenado esos vacíos.¹⁰⁹²

Es pertinente acotar que cuando nos referimos a la insuficiencia legislativa tributaria respecto a estas garantías, no queremos significar que se trate de derechos exclusivamente fiscales que han quedado olvidados por la cámara de diputados, sino que para su pleno desarrollo es necesario que todos los sistemas normativos participen: el civil, el administrativo, el penal, el laboral, y por supuesto el fiscal. No está de más recordar que la Constitución no constituye sólo un catálogo de derechos subjetivos de los particulares oponibles a la autoridad, sino también obligaciones positivas a cargo del

¹⁰⁹¹ PÉREZ DE AYALA, José Luis *et. al.*; *Curso de Derecho...*; ob. cit., p. 34.

¹⁰⁹² OROZCO HENRÍQUEZ, José de Jesús; ob. cit. pp. 113-120, en esta parte el autor citado nos dice que en la práctica el artículo 133 han sido únicamente los tribunales federales quienes pueden declarar la inconstitucionalidad de las leyes, a pesar de que el dispositivo señala que cualquier juez lo puede hacer. También nos refiere que la práctica ha dejado sin efectos lo previsto por las fracciones II y III del artículo 103 constitucional. Se ha limitado el alcance de la fracción I del artículo 103, al restringir el amparo contra violaciones de derechos políticos. También la costumbre constitucional modificó el contenido del artículo 76, fracción V, que establece la facultad para desaparecer poderes de un Estado, sin que se indiqué el órgano competente.

Estado para lograr hacer efectivos esos derechos. Es en este último sentido en el que debe entenderse que la participación del sistema normativo tributario está obligado a reconocer en sus leyes las garantías antes mencionadas.

Por otro lado, tampoco debemos suponer que esta insuficiencia legislativa obligue a expedir una ley que regule el aspecto tributario del patrimonio de familia, que aun cuando eso fuera de desearse, no es estrictamente indispensable, siendo suficiente que diversos artículos fiscales establezcan los principios generales que den estructura a esta garantía. Es reprochable que esa función la esté realizando desde hace muchos años el poder judicial. Que sea éste y no el poder legislativo quien tome la iniciativa en la regulación y desarrollo de las garantías individuales. Las funciones y facultades de cada poder están claramente definidas en las Constitución. Al poder judicial le compete esencialmente la defensa de esos derechos; al legislativo la regulación de los mismos. Es primera tarea del legislativo, y no del judicial, velar porque todas las garantías constitucionales estén plenamente reguladas.

Finalmente, es importante destacar que si las consecuencias de la insuficiencia normativa es un motivo de *incertidumbre*, las causas a las que hemos pasado lista, no pueden entenderse sino como un comportamiento arbitrario. Una omisión reprochable en el marco de las obligaciones constitucionales que se establece para los poderes públicos en mérito a la seguridad jurídica, en especial en los artículos 73, fracción, XXX y 89, fracción I, como ya dijimos.

En efecto, el primero de los artículos en cita establece que es facultad del Congreso de la Unión expedir todas las leyes que sean necesarias para hacer efectivas las facultades previstas en este mismo artículo y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión. Nuestra opinión es que cuando se trata de legislar respecto a las garantías individuales no sólo hay una facultad del Congreso, sino también una obligación, pues esta conducta negligente evitaría la efectividad de esos derechos. Prácticamente los haría nugatorios.

El segundo de los preceptos, en forma bastante acertada, se refiere no sólo a una facultad del presidente, sino también a una obligación de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, de suerte que ante la omisión, los contribuyentes podrían exigir al presidente su cumplimiento, con la finalidad de no retardar la efectividad de las garantías individuales antes citadas.

c) Precisión de los remedios jurídicos.

Un aspecto importante para garantizar el principio de seguridad jurídica, es sin duda, el que los contribuyentes puedan disponer de las siguientes manifestaciones de la certeza del derecho: 1.- Conocer los remedios jurídicos que tienen a su alcance, y 2.- Precisar la idoneidad de los medios existentes.

A.- Conocimiento de los remedios jurídicos fiscales.

Sobre el problema de conocer los remedios jurídicos a través de los cuales, los contribuyentes pueden solicitar la anulación de los actos y resoluciones que les causan algún agravio, es preciso que las autoridades fiscales hagan del conocimiento de aquéllos, dichos medios de defensa, a través de su mención expresa en el contenido de sus resoluciones.

En efecto, en nuestro país es muy considerable el número de contribuyentes que ignoran que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales pueden ser modificados o invalidados como consecuencia de la interposición oportuna de los medios de defensa adecuados; por lo que, hasta que los órganos tributarios den a conocer, dentro de sus resoluciones, el derecho que tienen los particulares de promover dichos medios, se podrá considerar garantizado el principio de seguridad jurídica en ese aspecto. En México, uno de los pocos organismos fiscales que cumplen con este principio, en los términos mencionados, es el Instituto Mexicano del Seguro Social, quien contempla en el contenido de las resoluciones que emite, los medios de defensa a disposición del particular en caso de inconformidad con la resolución emitida.

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3°, fracción XV, establece que es un elemento y requisito del acto administrativo el que *tratándose de actos administrativos recurribles debe hacerse mención de los recursos que procedan*. Su omisión acarrea la anulabilidad del acto, según lo indica el artículo 7° de la misma ley. Si bien esto es un gran adelanto, como sabemos, esta ley no es aplicable a la materia fiscal. En ese mismo sentido la solución que los Códigos Penales han dado cuando en las resoluciones apelables no se notifica al procesado su derecho a recurrir dicha resolución y el plazo para hacerlo valer, es de duplicar este último. Como se ve pues, la tendencia es esa y la materia fiscal se ha rezagado. El punto sería saber si estas garantías pueden hacerse extensivas a la materia tributaria.

Nuestra opinión es que sí, en virtud de lo asentado en el artículo 33 fracción I, inciso e, del Código Fiscal de la Federación, pues en él se indica claramente que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán difundir entre éstos los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

No basta pues, para cumplir con este postulado, que la Secretaría de Hacienda emita folletos con los cuales pretenda difundir los medios de defensa que existen contra las resoluciones fiscales, sino que tal mandato se cumpliría cabalmente si al final de cada resolución, la dependencia señalara expresamente al particular cuál medio de defensa puede intentar contra la resolución que se le notifica y el término para interponerlo.

B.- Precisión del medio de defensa adecuado.

Tan importante es conocer la existencia de los medios de defensa con los que dispone un contribuyente, como precisar cuál, de entre todos los medios de defensa conocidos, es el correcto para impugnar el acto o resolución fiscal que le cause algún agravio. Un ejemplo claro de este problema, se encontraba en los artículos 116 al 120 del Código Fiscal de la Federación, referente a los recursos administrativos en materia fiscal, en relación al artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual establece la competencia de este Tribunal y que originaba múltiples confusiones para determinar si se debe agotar los recursos citados o se puede acudir directamente en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal.

Esta incertidumbre sobre el remedio jurídico más idóneo ha dado origen a diversas tesis dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación entre las que se puede citar la siguiente:

"LEY ADUANERA.- EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD SON OPTATIVOS.- Si bien es cierto que el artículo 142 de la Ley Aduanera, establece que contra las resoluciones definitivas, proceden los recursos establecidos en el Código Fiscal, los cuales deben agotarse previamente a cualquier otro medio de defensa, no menos cierto es que, al facultar el artículo 125 del Código Fiscal, al interesado, para optar entre el recurso de revocación y el juicio de nulidad, habiendo escogido la quejosa esta última vía, la demanda de nulidad debe admitirse".¹⁰⁹³

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Federación ha abundado al respecto emitiendo tesis relacionadas con el punto que nos ocupa, como la que a continuación se transcribe:

"RECURSO DE INCONFORMIDAD REGULADO EN EL ARTICULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. EL RECURSO PROCEDENTE ES EL DE INCONFORMIDAD ESTABLECIDO EN LA LEY DE LA MATERIA Y NO EL RECURSO DE REVOCACIÓN.- Si el demandante alega que con fundamento en el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación optó por promover juicio fiscal ante este Tribunal, sin previamente agotar el recurso de inconformidad previsto en el artículo 274 de la Ley del Seguro Social, debe dictarse el sobreseimiento del juicio, ya que la ley aplicable es la Ley del Seguro Social, por tratarse del cobro de cuotas obrero patronales, y no son en consecuencia, aplicables las reglas que rigen el recurso de revocación establecidas en el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación.".¹⁰⁹⁴

Afortunadamente hoy día la legislación fiscal ha establecido que es optativo para el particular agotar el recurso de revocación o acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, reduciendo así el margen de incertidumbre que ello originaba.

¹⁰⁹³ Amparo en revisión 164/85. Industrial Papelera Mexicana S. A. de C. V., 1 de noviembre de 1985. Unanimidad de votos.

¹⁰⁹⁴ Jurisprudencias del Tribunal Fiscal de la Federación, 1937-1993. México, T.F.F., 1994, p. 995.

d) Acotar la materia tributaria regulada en ley y reglamento.

Con este tema se quiere significar que habrá mayor certidumbre jurídica en las normas tributarias en la medida que el ordenamiento jurídico precisa qué elementos de la relación jurídica son los que necesariamente deben estar contenidos en reglas generales emitidas por el poder legislativo y qué otras son susceptibles de elaborarse vía reglamentaria. Es el añejo problema de la reserva de ley. Tema al que nos remitimos.

e) Evitar la dispersión normativa.

La norma bajo estudio puede estar regulada por una gran cantidad de disposiciones que no se encuentren compendiadas en un volumen unitario, sino en diversos que dificulten su localización. Lo mismo sucede entratándose de la jurisprudencia que emite la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este problema ha sido abordado con atingencia por la codificación, tópico al que también nos referiremos posteriormente.

f) Transparencia de las normas fiscales.

Es verdad, como lo dice López de Oñate, que *"a medida que las relaciones sociales se hacen más numerosas y delicadas, las leyes que las regulan se hacen necesariamente más complicadas. . .pero también ante esta realidad, es necesario que el legislador conserve la fe, dentro de los límites de lo posible, en la exigencia de la simplicidad. . ."*¹⁰⁹⁵

Nos dice Fritz Neumark: *"El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos"*¹⁰⁹⁶

2) La interdicción de la arbitrariedad.

Se ha considerado que el rechazo a la arbitrariedad es el aspecto o manifestación negativa del principio de seguridad jurídica. En nuestro país, no se encuentra disposición constitucional que establezca la eliminación de la arbitrariedad en forma expresa como principio de seguridad jurídica, aunque creemos que sí está implícito en los artículos 14, último párrafo, 16, primer párrafo, 113 y 133 constitucional.

Este último postulado de jerarquía normativa, a decir de Eusebio González y Pérez de Ayala, constituye *"desde un punto de vista formal, el instrumento técnico más*

¹⁰⁹⁵LÓPEZ DE OÑATE, Flavio; ob. cit., p. 95.

¹⁰⁹⁶NEUMARK, Fritz, citado por ROJO CHÁVEZ, Juan José; ob. cit., p. 70.

*apropiado para garantizar la seguridad jurídica y simultáneamente, impedir la arbitrariedad de los órganos del Estado.*¹⁰⁹⁷

Si bien pues, no existe precepto constitucional que prevea la eliminación de la arbitrariedad en forma expresa, como ya se dijo, algunas leyes ordinarias sí recogen este postulado. Así, la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece que podrá declararse la ilegalidad de una resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, cuando no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades. También se contempla en el artículo 47, primer párrafo, fracción I, de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Dice textualmente este artículo:

"Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión. I.- Cumplir con la máxima diligencia el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión."

Lo mismo se encuentra en los artículos 1º, segundo párrafo y 37, fracción IV, de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos cuando establecen:

"Artículo 1º.- Los servidores públicos al propio tiempo que deben realizar sus funciones bajo el orden jurídico establecido, sujetarán sus actos y resoluciones a lo ordenado por la norma específica, procurando observar estrictamente, desde el ejercicio de la competencia atribuida, la aplicación congruente de los preceptos sustantivos, hasta el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento".

"Artículo 37.- Serán causa de nulidad de los actos impugnados: ... IV.- Arbitrariedad, desproporción, desigualdad o injusticia manifiesta".

Ahora bien, la arbitrariedad de las autoridades que con frecuencia invaden el campo tributario se presenta en tres frentes: primero, por la omisión en la creación y aplicación de preceptos normativos que hagan efectivas todas las garantías individuales. Digamos que es la primera de las arbitrariedades: la conducta omisiva, punto que ya hemos tratado; segundo, en la creación misma de la norma tributaria; y en tercer lugar, en la aplicación de las normas. En un cuadro general que nos parece muy acertado, Fernando Sainz de Bujanda señala que las manifestaciones de la arbitrariedad son las siguientes:

"A) Por una actividad antijurídica de los órganos estatales:

a.- En la esfera normativa.

a') Dentro de la legislación.

a") Por la elaboración de leyes contrarias a los principios esenciales del derecho natural.

¹⁰⁹⁷PÉREZ DE AYALA, José Luis et. al.; *Curso de Derecho...*; ob. cit. p. 35

b') Por la elaboración de leyes ordinarias que vulneran los principios o normas esenciales del propio ordenamiento contenidos en leyes fundamentales o constitucionales (anticonstitucionalidad material).

c') Por elaboración de leyes con infracción de las normas sobre procedimiento legislativo contenidas en los textos constitucionales o en los reglamentos internos de las cámaras (anticonstitucionalidad formal).

b') Dentro de la postestad reglamentaria.

a') Por violación de las conexiones formales de las normas derivadas del principio de jerarquía (ilegalidad reglamentaria).

b') Por violación de los principios generales del derecho, incorporados o no a los textos constitucionales (antijuricidad reglamentaria).

b.- En la esfera aplicativa.

a') Por violación de las conexiones formales de las normas derivadas del principio de jerarquía (actos administrativos ilegales).

b') Por violación de los principios generales del derecho, incorporados o no a los textos legales (actos administrativos antijurídicos).

B) Por una inactividad antijurídica de los órganos estatales.

a) En la esfera normativa.

a') Dentro de la legislación. Ausencia de actividad encaminada a elaborar leyes para que se establezcan y regulen todas las actuaciones de los funcionarios.

a'') Inactividad en la confección de textos legales.

1) Refundidos

2) Articulados.

b'') Inactividad en la confección de normas reglamentarias de los textos legales que sean susceptibles de ellas y que contengan previsiones sobre este punto.

b) En la esfera aplicativa.

a') Por pasividad de la administración en el marco de sus competencias ordinarias (inactividad material).

b') Por pasividad de la administración dentro de un procedimiento (inactividad formal).¹⁰⁹⁸

Nosotros creemos poder reconducir el análisis en base a la siguiente clasificación:

a) La arbitrariedad en la creación de las normas tributarias.

Es sabido que tanto al poder legislativo como al ejecutivo le es dable, dentro de su esfera competencial, el crear normas jurídicas de naturaleza fiscal, y en tal supuesto, es obvio pensar que la arbitrariedad en la creación de esas normas puede darse tanto en leyes como en reglamentos, por lo que se procederá a estudiar este aspecto de la arbitrariedad en las dos esferas mencionadas.

¹⁰⁹⁸SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda ...*, ob. cit., pp. 305-307.

A.- En el ámbito legislativo.

El profesor Sainz de Bujanda enumera las deficiencias normativas que originan arbitrariedad en la creación de normas jurídicas tributarias, esto es, para él las causas de inseguridad que derivan de la propia estructura del ordenamiento jurídico son las siguientes:

1.- *La ausencia de disposiciones en las que explícitamente se señalen los cuadros de vigencias y, consiguientemente, los textos derogados.*

2.- *El establecimiento de derogaciones que no establezcan con absoluto rigor su ámbito de aplicación, tales como las que se producen con la fórmula "en todo lo que se oponga a esta disposición" u otras análogas.*

3.- *La ausencia de textos refundidos, sobre todo en aquellos ámbitos de la vida social que, por su complejidad e intenso dinamismo, sean materia de constante regulación, a través de múltiples disposiciones que sólo contemplan aspectos determinados y que para aplicarse rectamente necesitan ser objeto de periódicas interpretaciones.*

4.- *La falta de rigor de la delimitación de los presupuestos fácticos de aplicación de las normas.*

5.- *La omisión de preceptos que definan, o a través de los que claramente pueda determinarse, el carácter necesario o dispositivo de las normas, y consiguientemente, la esfera en que, sin trabas normativas específicas, puede la voluntad privada desplegar libremente su función creadora de relaciones jurídicas.*

6.- *La concesión de márgenes excesivamente amplios a la actuación discrecional de la administración, en sectores en los que la ausencia de vinculaciones o condicionamientos normativos impida a los individuos delimitar con una precisión suficiente el área de lo lícito y de lo obligatorio en el despliegue de sus actividades dentro del concierto social.*

7.- *La existencia de disposiciones que se califiquen asimismas de provisionales, en sectores en los que la estabilidad y fijeza de la normativa jurídica constituya un ingrediente relevante para el nacimiento de iniciativas, o para el afianzamiento de planes de acción ya en marcha, sobre todo si la provisionalidad no tiene más límite que el que señale la voluntad administrativa; y*

8.- *La escasez o el recortamiento de recursos u otros remedios jurídicos que sirvan de amparo a los individuos frente a la arbitrariedad, en cualquiera de sus formas o manifestaciones.*¹⁰⁹⁹

Nosotros creemos que la arbitrariedad en la creación de las leyes tributarias tiene su origen en diversas fuentes:

¹⁰⁹⁹SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda...*; ob. cit., pp. 296-297.

- Violación al principio de jerarquía normativa.

Desafortunadamente, no todos los artículos de una ley se arreglan conforme a la Constitución, sino que muchos son contrarios a la misma en forma manifiesta; por lo tanto, no es poco frecuente encontrar una ley que contenga disposiciones inconstitucionales que sean la base de actos arbitrarios y por lo tanto, violatorios del principio de seguridad jurídica. Martín Oviedo refiriéndose a este punto menciona: *"La primera amenaza, radical y básica, contra la seguridad jurídica en la creación de las normas fiscales en nuestro terecho, la encuentro en la discordancia que existe de hecho entre un precepto de rango fundamental y unas normas legales que lo contradicen."*¹¹⁰⁰

Por su parte Giovanni Conso nos dice: *"Más que una desarmonía entre el país real / el país legal, debemos hablar de una desarmonía entre constituciones y leyes ordinarias, las cuales minan la base en la realización de la certeza, metiendo en contraste a dos términos sobre los cuales el derecho y su certeza vienen a apoyarla. De aquí un derecho pleno de contradicciones y una certeza continuamente vacilante, entre una incerteza constante"*.¹¹⁰¹

En nuestro país, se puede observar con tristeza, como algunos preceptos que han sido declarados inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, continúan aplicándose para aquellos contribuyentes que no han presentado su demanda de amparo correspondiente, como el artículo 145 del actual Código Fiscal de la Federación. Lo anterior, naturalmente atenta contra el principio de seguridad jurídica al dar margen a la arbitrariedad del órgano legislativo.

Arrijo Vizcaino también toca este tópico al indicar: *"... no basta con que la relación jurídica-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento, al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa. Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario, asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica."*¹¹⁰²

2.- Defectuosa redacción.

Sucede muchas veces que el poder legislativo crea la ley tributaria con una redacción defectuosa, lo que orilla a una evidente arbitrariedad por parte de los órganos aplicativos. Esto tiene su origen en dos razones fundamentales: la negligencia legislativa y una complicidad silenciosa del ejecutivo.

¹¹⁰⁰MARTÍN OVIEDO, José María; ob. cit., p. 1045.

¹¹⁰¹ CONSO, Giovanni; "La Certeza del Derecho: Ieri, Oggi, Domani" en *Rivista di diritto Processuale*; (tr. Lic. Eugenia Balcazar), N° 4, Edizioni Cedam, Oct-Dic., año XX (II serie), Padova, Italia, 1970, p. 555.

¹¹⁰²ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; ob. cit., pp. 229-230.

En efecto, contemplamos como en nuestro país el Congreso de la Unión, además de ir perdiendo terreno frente al poder ejecutivo en las materias a regular, ha transformado su verdadero papel, convirtiéndose en un simple instrumento de aquél, que avala su conducta; ello, porque por lo menos en materia tributaria, todas las propuestas del ejecutivo, salvo mínimas adiciones, son aprobadas sin tropiezo alguno por ambas Cámaras. Esta pasividad legislativa se presenta por una inexperiencia de los legisladores en este campo fiscal, por los tecnicismos propios de la materia tributaria, pero muy especialmente por acudir al expediente fácil de delegar tácitamente la regulación fiscal a la Secretaría de Hacienda. Es lógico entonces, que el legislador se encuentre en clara desventaja frente al ejecutivo en esta materia, y de ahí, que sea poca la atención que se le otorga en la redacción de las leyes, que muchas veces favorecen en forma inconstitucional a la autoridad hacendaria en detrimento de los contribuyentes.

Por otro lado, el hecho de que existan diversos remedios jurídicos al alcance de los contribuyentes afectados por actos o resoluciones arbitrarias de naturaleza fiscal, incluyendo el juicio de amparo contra las leyes arbitrarias, no es suficiente para afirmar que se ha cubierto el principio de seguridad jurídica, pues de otra manera, implícitamente se estaría convalidando la arbitrariedad en que incurriera el poder legislativo.

Tal vez una solución práctica ante la defectuosa redacción de las leyes tributarias que garantice simultáneamente la seguridad jurídica, sea el aplicar el principio *"the void for vagueness doctrine"*, del sistema penal norteamericano, expresión que podría traducirse como doctrina de la nulidad por falta de precisión,¹¹⁰³ para proteger al contribuyente de acciones arbitrarias derivadas de vaguedades legislativas. De esta manera, la Suprema Corte, como garante del principio de legalidad y seguridad jurídica, estaría en posibilidad de apreciar si determinado artículo es lo suficientemente claro y preciso para el común de los contribuyentes, para de ahí derivar que su inobservancia conlleva una sanción. En sentido contrario, si el precepto no es claro y preciso debe aplicarse el principio antes mencionado y por lo tanto nadie, o por lo menos el quejoso, no debe cumplir las obligaciones que aparentemente contiene.

Afortunadamente el legislador nacional no ha desoído la preocupación que se tiene por la defectuosa redacción de las normas tributarias, sino que reconociendo esta complejidad, ha tratado de subsanarla a través de ciertos mecanismos, especialmente de apoyo y asistencia al contribuyente. Así, el Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 33 lo siguiente:

"Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos, y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes. b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones. c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las

¹¹⁰³El Derecho Penal en los Estados Unidos de América; Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 1992. pp 69-76.

fechas y lugares de presentación de los que se consideren en mayor importancia. d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exijan a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige, etcétera”.

Desafortunadamente, los tribunales aún no consideran que estas obligaciones hacendarias contengan un correlativo derecho subjetivo hacia los particulares.

3.- Violación al principio de indisponibilidad sobre la naturaleza jurídica de los tributos.

Otra de las fuentes de arbitrariedad en la creación de las leyes tributarias lo es sin duda, la violación al citado principio, la pretensión caprichosa del legislador de modificar la naturaleza jurídica de las contribuciones o de sus accesorios, mezclando indebidamente instituciones y figuras jurídicas ajenas de otras, haciendo de las leyes fiscales un marasmo ininteligible e incoherente.

Afortunadamente en nuestro sistema jurídico la forma de los actos jurídicos no es relevante para determinar su naturaleza jurídica, de ahí que la errónea denominación que realice la ley no vincula a ninguno. Esta misma postura ha adoptado la Suprema Corte de Justicia al decir en una tesis lo siguiente:

*“TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACIÓN QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY.- Aun cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo controvertido “derecho” en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un “derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un “impuesto especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes”.*¹¹⁰⁴

Remarcando esta postura la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 1998, en su artículo 12, párrafo quinto señala: *“Las contribuciones o aprovechamientos a los que las leyes de carácter no fiscal otorguen una naturaleza distinta a la establecida en las leyes fiscales, tendrán la naturaleza establecida en las leyes fiscales”.*

La naturaleza jurídica de las contribuciones y sus accesorios viene precisada en los artículos 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación. Si éste último ordenamiento juega un papel basilar en el derecho tributario, pues establece los principios generales de dicha materia, se entiende entonces que la contravención al mismo por cualquier ley ordinaria se tendrá por no puesta. De esa manera, si una ley fiscal define un impuesto en forma distinta a como lo hace la fracción I, del artículo 2º del Código Fiscal, deberá estarse a lo que éste diga y no a la definición que proporcione aquélla. Sólo en esa forma puede darse la coherencia necesaria que el sistema tributario exige y eliminarse la arbitrariedad del legislador en mérito a la seguridad jurídica.

¹¹⁰⁴ Semanero Judicial de la Federación, 7a. época, Vol. 70, 1a. parte, p. 35. A.R. 1864/72, Cia. Operadora de Teatros S.A., 22 de octubre de 1972.

La trascendencia de esto se deja ver en la medida en que cada contribución o accesorio tiene una regulación jurídica diversa y sus principios varían de una a otra. De manera que si una ley denomina a una contribución especial como impuesto, el respeto al principio de indisponibilidad de la naturaleza jurídica de los tributos exigirá que se le de el tratamiento jurídico relativo y no el que arbitrariamente se le pretenda señalar.

Por otro lado, nos parece correcto el criterio de la Suprema Corte, que enseguida transcribimos, en el sentido de que únicamente el constituyente está facultado para modificar la naturaleza jurídica de estas instituciones jurídicas, sin que el legislador ordinario lo pueda hacer, lo que indudablemente disminuye el grado de arbitrariedad y constituye una garantía de certeza.

“CRÉDITOS FISCALES, OBLIGACIONES MERCANTILES QUE NO TIENEN EL CARÁCTER DE.- La Constitución, al facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, no lo autoriza para la promulgación de leyes que cambien la esencia jurídica de actos o procedimientos fiscales. La autorización de la Constitución es sólo para promulgar leyes encaminadas al mejor régimen normativo de actos mercantiles, pero no para mudar la naturaleza jurídica de éstos, haciendo que una obligación de carácter comercial se convierta en crédito fiscal, ni para darles doble carácter estableciendo que para los particulares sean de derecho privado y para el Estado de orden público, pues nuestra Constitución reserva esta clase de facultades trascendentales al legislador constituyente, y dentro del régimen de facultades expresas que es nuestro, es obvio que, al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas”.

Los mismos razonamientos pueden aplicarse a los accesorios de las contribuciones, sólo que en estos, a diferencia de las contribuciones, su naturaleza jurídica sigue siendo aún polémica, por lo que nos parece importante verter nuestro punto de vista, especialmente sobre los recargos, cuya esencia aún continúa siendo centro de discusiones.

Conforme al último párrafo del artículo 2° del C.F.F., los accesorios de las contribuciones participan de su naturaleza, esto es, *“son ingresos que tiene derecho a percibir el Estado y que servirán para conformar su patrimonio; deben nacer, ser determinados, liquidados y exigidos a un sujeto pasivo moroso de una obligación jurídico tributaria principal.”*¹¹⁰⁵ Pero debe quedar claro que una cosa es que los accesorios participen de la naturaleza de las contribuciones y otra bien distinta es que tengan la misma naturaleza jurídica. Propiamente, *“la naturaleza de los accesorios de las contribuciones se determina por los sujetos, objeto, base, tasa, así como por la relación que existe entre el objeto de cada accesorio y el tipo de sanción impuesta.”*¹¹⁰⁶

Los recargos son la *“carga adicional o accesorio del crédito fiscal causada por la mora en el pago de éste o por haberse cubierto en cantidad menor a la debida o por*

¹¹⁰⁵SÁNCHEZ CELAYA, Joel; *Naturaleza Jurídica de los Accesorios de las Contribuciones*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1988, p. 89.

¹¹⁰⁶*Ibidem*; pp. 170-171.

haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente".¹¹⁰⁷ De ello tenemos que existen dos tipos de recargos: A.- Los que se causan a manera de interés por concepto de prórroga para el pago de los créditos (art. 66, antepenúltimo párrafo del C.F.F.). B.- Los que se causan por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno.¹¹⁰⁸

En relación a la naturaleza jurídica de los recargos, las posiciones han sido diversas. Así, para Giuliani Fonrouge¹¹⁰⁹ y el Tribunal Fiscal de la Federación¹¹¹⁰ los consideran como un resarcimiento; Margarita Lomelí Cerezo¹¹¹¹ y Arrijo Vizcaino¹¹¹² como intereses moratorios; Moreno Padilla,¹¹¹³ Carrasco Villareal¹¹¹⁴ y Sánchez Celaya,¹¹¹⁵ como indemnización; Lerdo de Tejada¹¹¹⁶ y De la Garza¹¹¹⁷ como sanción. Finalmente López Martínez, aunque considera que tienen un carácter compensatorio, reconoce en ellos un "componente sancionatorio impropio".¹¹¹⁸

Nosotros creemos que debe hacerse una diferenciación entre los recargos que se cubren por la falta de pago oportuno, caso en el cual son verdaderos intereses moratorios; y los que se pagan por la prórroga en el pago de los créditos fiscales, en cuyo supuesto estaremos frente a una indemnización, y finalmente, los recargos que se pagan en exceso al nivel inflacionario existente, que no son más que una sanción.

En efecto, en la medida en que los recargos realmente resarcen al fisco la falta oportuna de un crédito, tendrán la calidad de interés moratorio o indemnización, según ya explicamos. Indemnización que para no convertirse en punitiva debe calcularse de acuerdo al nivel inflacionario existente.

Lo que no tiene respaldo jurídico es que se establezca un porcentaje tan elevado para los recargos, que los convierta en verdaderas sanciones. La evasión de impuestos es perjudicial para el fisco, pero para evitar y reprimir esas conductas existen las multas y los delitos, que sí tienen la naturaleza de sanciones con un fin intimidatorio.

¹¹⁰⁷CARRASCO VILLAREAL, Reynaldo: "Los Recargos"; en la obra conmemorativa de los 50 años del T.F.F., tomo VI, ob. cit., p. 564.

¹¹⁰⁸FERRER MAC-GREGOR POISOT, Lourdes Amalia; "El acto Administrativo Sancionador en Materia Fiscal"; Themis, Méx 1982, p. 244.

¹¹⁰⁹FONROUGE, Giuliani; ob. cit., p. 509.

¹¹¹⁰Revisión 664/78, 16 de agosto de 1979. Unanimidad de 7 votos.

¹¹¹¹LOMELÍ CERESO, Margarita; "Derecho Fiscal Represivo", Porrúa, Méx. 1979, p. 202.

¹¹¹²ARRIOJA VIZCAINO; "Derecho Fiscal"; ob. Cit., p. 367.

¹¹¹³MOREMOS PADILLA; "Régimen Fiscal de la Seguridad Social. . ."; ob. cit., p. 231.

¹¹¹⁴CARRASCO VILLAREAL; ob. cit., p. 569.

¹¹¹⁵SÁNCHEZ CELAYA, Joel; ob. cit., p. 109.

¹¹¹⁶LERDO DE TEJADA, Francisco; "Código Fiscal de la Federación comentado y Anotado" 4ta. Edición, Editorial IEE, S.S., Méx. 1980, p. 52.

¹¹¹⁷DE LA GARZA; "Derecho . . .", ob. cit., p. 461.

¹¹¹⁸LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; *Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria*; 1ª edición, Civitas, Madrid, 1994, p. 190.

Respecto a los gastos de ejecución, estos tienen un carácter meramente indemnizatorio. Sobre la naturaleza jurídica de las multas no existe discusión que se trata de una sanción. Respecto a la indemnización por cheque devuelto se trata de una sanción indemnizatoria (indemnización más castigo).

De la exacta determinación de la naturaleza jurídica de los tributos se desprenderá el cumplimiento correcto y justificado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa, a que obliga el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y por ende, se entenderá respetada la garantía de seguridad jurídica.

4.- Ausencia de constitucionalización de los principios tributarios.

Con este enunciado se quiere significar que una gran cantidad de los principios que regulan las relaciones jurídico-tributarias en nuestra nación, no vienen referidos en los preceptos de nuestra Constitución Federal, sino que están contemplados en leyes ordinarias o en jurisprudencias. En virtud de lo anterior, se da la posibilidad de que el legislador o la Suprema Corte pueda fácilmente modificarlos, sin necesidad de cumplir con los requisitos estipulados para las reformas a la Carta Fundamental, que contemplan mayor seguridad para su modificación o supresión.

Como muestra de lo referido, tenemos al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación que establece el principio de la interpretación de las normas fiscales en los siguientes términos:

"... Las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

En este caso, si el legislador ordinario decidiera en forma arbitraria suprimirlo, indudablemente originaría un sinnúmero de problemas, pues entonces sería una labor jurisprudencial determinar la forma de interpretación de las normas tributarias, que si bien no implicaría mucho problema para que la Suprema Corte de Justicia lo hiciera, mientras se formase jurisprudencia obligatoria, los contribuyentes sufrirían las arbitrarias interpretaciones que la Secretaría de Hacienda efectuara. Lo mismo acontecería si este precepto se modificara año con año en la miscelánea fiscal. Lo que más certeza puede verter al particular es que tal principio se contuviera en la Carta Fundamental, sin que necesariamente estuviera redactado en tal forma. Así, el que tal principio no esté en la Constitución, origina un factor más de inseguridad jurídica.

También tenemos el caso del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. En relación a este precepto la Suprema Corte había sostenido hasta principios del siglo, el criterio de que su violación no podía ser materia del juicio de amparo, pues este artículo no se encontraba dentro del capítulo de garantías y además implicaría invadir un ámbito

reservado al poder legislativo. Fue hasta 1925, y con ciertos titubeos posteriores, que sostiene el criterio contrario, dando pábulo a que se admitieran los juicios de garantías cuando se invocaba la violación a este artículo constitucional. Pero, ¿cuánto tiempo podremos esperar que se mantenga el criterio actual?. La inseguridad que originan estos principios inconstitucionalizados es evidente. La mayor certeza jurídica se encuentra en la propia Constitución Federal, tanto por su nivel jerárquico frente a cualquier otra norma o acto de autoridad, como por la complejidad para su modificación o supresión.

5.- Cuando las normas no establecen los procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos particulares.

Esto se presenta, por varias razones:

Bien porque la ley declare expresamente improcedente cualquier recurso ordinario, como los casos previstos en los artículos 33-A, 36 y 74 del Código Fiscal de la Federación. En efecto, el artículo 33-A dice textualmente:

“ . . . Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas. . . Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.”

Por su parte el artículo 36 del mismo Código señala:

“Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente, y en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. . . Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”

Finalmente el artículo 74 indica:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. . . La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.”

Bien porque se declaren como consentidos determinados hechos contra el particular dentro de las facultades de las autoridades fiscales, cerrando la posibilidad de impugnarlos en juicio, lo que se antoja inconstitucional. Ejemplo de esto lo tenemos en el artículo 46, fracción IV, y 48, fracción VI del Código Fiscal de la Federación. En el primero de dichos preceptos se estatuye:

“ . . . En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. . . . Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.”

De igual forma, el artículo 48, fracción VI, reza:

“ . . . El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. . . . Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.”

Finalmente, tampoco quedan salvaguardados los derechos de los particulares con los procedimientos administrativos que ya existen, en aquellos casos en que la Suprema Corte de Justicia considere como improcedentes estas inconformidades, como por ejemplo, entratándose de los asuntos en los que se cuestiona la competencia de origen o la interpretación que se hace del artículo 73, fracción V de la Ley de Amparo, relativo al interés jurídico sobre el que se ha dicho protege únicamente derechos subjetivos, es decir, cuando las leyes expresamente otorgan al particular afectado el derecho para impugnar el acto autoritario, ello a pesar de que tenga un derecho objetivo a su favor.

B.- En el ámbito reglamentario.

El poder ejecutivo al ejercer su facultad reglamentaria también incurre, en términos generales, en los mismos vicios que el poder legislativo, al crear las disposiciones administrativas. Así tenemos que también en los reglamentos se pueden encontrar disposiciones violatorias del principio de jerarquía normativa, cuando éstos en lugar de limitarse a proveer en la esfera administrativa lo regulado por la ley, establecen preceptos que la contravienen.

Para garantizar eficazmente la seguridad jurídica de los contribuyentes, es necesario que en la materia tributaria los reglamentos que emita el ejecutivo respeten además del principio de jerarquía normativa, los principios generales del derecho, como ya lo vimos en el capítulo segundo. Este punto surge del derecho francés, en el momento en que su constitución acotó la materia reservada a la ley y por lo mismo, a los reglamentos que emitía el ejecutivo, ya no les era requerido derivarse de las leyes. Aparentemente no existían ya límites a la facultad reglamentaria. Sin embargo, el Tribunal Constitucional Francés dijo que a falta de ley que limitara la facultad reglamentaria, existían los principios generales del derecho, que se erigen como obstáculo a la arbitrariedad.

Por otra parte, los reglamentos, al igual que las leyes, adolecen de una adecuada redacción, clara y precisa, lo que da lugar a la arbitrariedad de los órganos que los aplican.

b) La arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias.

Es todavía más frecuente la presencia de la arbitrariedad de las normas tributarias con motivo de su aplicación; misma que pueden realizar tanto órganos jurisdiccionales (judiciales o administrativos), como órganos administrativos. Por lo tanto, para efectos metodológicos, convendría clasificar la arbitrariedad en la aplicación e interpretación de las normas tributarias en el ámbito jurisdiccional y en el ámbito administrativo, no olvidando el importantísimo papel que viene a jugar los principios generales del derecho en cada uno de estos campos para acotar la arbitrariedad de las autoridades.

A.- En la esfera jurisdiccional.

Sobre este aspecto, Pérez de Ayala y Eusebio González expresan: *"En la esfera aplicativa de las normas jurídicas, la posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales ha de producirse con ocasión de las distintas interpretaciones ofrecidas de los preceptos a aplicar en cada caso. Es cierto que en muchas ocasiones esas interpretaciones vienen favorecidas por una defectuosa redacción de las normas a interpretar, pero otras veces la interpretación arbitraria se gesta solamente en los propios órganos obligados a aplicar el derecho."*¹¹¹⁹

En efecto, es también campo propicio para la arbitrariedad de las autoridades el que las leyes tributarias no determinen con precisión el alcance de su hipótesis normativa, lo que puede acontecer por los defectos o excesos gramaticales y las incompatibilidades lógicas de la propia norma. Lo primero se da cuando hay ambigüedad, equívocos o conceptos jurídicos indeterminados; y lo segundo, por la incompletitud, la redundancia y las oposiciones. Temas a los que ya nos referimos cuando tratamos el asunto de la interpretación de las normas tributarias como causa de la seguridad jurídica. Debemos finalmente agregar que si el administrador de las contribuciones no se somete a lo que el pueblo decide por sus representantes válidos, la sociedad estará indefensa, salvo que el juez retorne al pueblo lo que este último se impuso.

¹¹¹⁹PÉREZ DE AYALA, José Luis et. al.; *Curso de Derecho...*: ob. cit., p. 36.

Pero en adición a la problemática que implica la imprecisión en el alcance de la hipótesis normativa, se estima que la arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias por parte de un organismo jurisdiccional también se presenta cuando las resoluciones vienen antecedidas de elementos ajenos a una sana interpretación, como pueden ser los de carácter político, la ignorancia de la ley y la desigual aplicación de criterios por parte de los juzgadores.

En cuanto a los elementos de tipo político citados, constituye un hecho conocido casi por todos, que en muchas ocasiones los tribunales se ven presionados por el ejecutivo para no declarar la inconstitucionalidad de ciertas leyes o reglamentos.

Y no solamente eso, sino que en otras ocasiones ha tenido que auxiliar al ejecutivo, con el propósito de convalidar sus actos arbitrarios. En este sentido resulta oportuno citar el afinado comentario que nos hace Valerino Hernández al decir: *"¿Cómo desconocer el enorme poderío, modesto y sordo, pero terrible del poder judicial?. Dadme el poder judicial, guardad vuestras leyes, vuestras ordenanzas, todo ese mundo de papel y me encargo de hacer triunfar el sistema más contrario a vuestras leyes."*¹²⁰

Ahora bien, otro motivo de aplicación arbitraria de las normas fiscales por parte de los órganos jurisdiccionales, es la ignorancia de las leyes; y aun cuando esto es injustificable, pues los contribuyentes depositan su confianza en los tribunales para la resolución de sus asuntos, se han dado casos de verdadera ignorancia de los juzgadores al resolverlos, y por consiguiente, se origina una arbitrariedad evidente, y una afectación a la seguridad jurídica del causante.

En este sentido, son importantes los ejemplos que en relación al tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó y que nos comenta Margain Manautou: ". . . Tres son los fallos del Pleno que me han conmovido, dos son precedentes, aun cuando uno de ellos, se corrigió enseguida por absurdo y el tercero constituyó toda una jurisprudencia, que es la siguiente: "CONTRIBUCIONES. NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR UNA CONTRIBUCIÓN (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCIÓN ESPECIAL) QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO, AUN SIN ESTAR ENUMERADA EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO". . . ese fallo se apoya en una disposición constitucional que no dice lo que el Pleno dice que dice; lo que esa disposición dicen que dice, lo decía hasta hace unos siete años. Desde entonces, dice otra cosa. Resulta que a partir del 7 de diciembre de 1977, el artículo 65 carece de fracciones y la nueva redacción es totalmente ajena a la materia tributaria. ¿Que se sentirá, por un abogado, perder un asunto en el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que los señores ministros no se tomaron la molestia de siquiera verificar el contenido del precepto constitucional que se cita en los precedentes que acabaron formando una jurisprudencia?"¹²¹

La interpretación o aplicación arbitraria que realizan los órganos jurisdiccionales en materia fiscal no se agota en los dos puntos anteriores, sino que también se origina por la

¹²⁰HERNÁNDEZ, Valerino; citado por DIÁZ, Vicente Oscar; ob. cit., p. 26.

¹²¹MARGAIN MANAUTOU, Emilio; "El Derecho Tributario Mexicano y Nuestros Tribunales" en *Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*; Toluca, enero-marzo de 1989; pp. 76-79.

desigual aplicación de la ley en los casos que se someten a su competencia, de tal suerte que para la resolución de un caso determinado, por ejemplo, un tribunal utiliza un método de interpretación económico y otro órgano jurisdiccional aplica un método de interpretación histórico. Esta desigual aplicación de las normas fiscales también puede presentarse cuando los supuestos hipotéticos en dos casos de naturaleza fiscal son los mismos, pero un mismo tribunal los resuelve en forma distinta, sin que esto implique por desgracia, violación a la ley, pero sí una gravísima arbitrariedad de los órganos jurisdiccionales y una transgresión al principio de seguridad jurídica en el sistema tributario.

B.- En la esfera administrativa.

La arbitrariedad en la aplicación administrativa de las normas tributarias no tiene variantes significativas con relación a las que realizan órganos jurisdiccionales que ya fueron analizadas, de manera que se puede sostener con iguales argumentos que también se presenta la arbitrariedad en la administración por motivos políticos, ignorancia de las leyes y reglamentos, y por desigual aplicación de los mismos. Sin embargo, cabe señalar como una forma específica de arbitrariedad en la aplicación de las normas fiscales, el que las autoridades hacendarias ejerciten facultades discrecionales en los sectores del derecho tributario donde carecen de tales facultades. En efecto, puede existir discrecionalidad otorgada por las normas fiscales en forma excepcional; pero lo natural es que las autoridades se desarrollen dentro de una actividad reglada. Si ello no sucede, como se observa frecuentemente en México, se está frente a una conducta arbitraria por parte de la administración que conculca el principio de seguridad jurídica, tal y como lo considera Rubén Asorey.¹¹²²

No obstante lo anterior, es sin duda el factor humano de suma importancia en estos casos, según también lo afirma Martín Oviedo: " ... cuanto más en el derecho fiscal, donde los funcionarios encargados de la actividad gestora están investidos de una autoridad paralela o casi a la de policía. El modo como ese personal se reclute, se le forme y dirija en el ejercicio de sus funciones, será determinante para que en las siempre problemáticas relaciones fisco-contribuyentes reine o no un ambiente de inseguridad jurídica."¹¹²³

Como ya también lo habíamos anotado en otro lugar, la discrecionalidad en la aplicación de las normas tributarias no sólo opera en su causación, sino en su erogación, que si bien no es nuestra materia, no deja de incidir en ella, en la medida en que también son conductas arbitrarias. Veamos un ejemplo. El artículo 45 del llamado Decreto Aprobatorio del Presupuesto de Egresos para 1998, autoriza a la Secretaría de Hacienda a hacer erogaciones adicionales para aplicarlas, entre otros rubros, a los programas y proyectos que ella misma, por sí sola, defina como "estratégicos y prioritarios". Lo mismo se reitera en el artículo 51 de ese mismo Decreto.

También señalaremos como motivo de arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias por parte de la autoridad, la discrecionalidad en la forma como gradúa la

¹¹²²ASOREY, Rubén; ob. cit., p. 343.

¹¹²³MARTÍN OVIEDO, José María; ob. cit., p. 1047.

aplicación de las sanciones. En efecto, *“para enfrentar a los grandes evasores, la Secretaría de Hacienda tiene, cuando menos, dos estilos: uno directo, sin contemplaciones y hasta con violencia, como en los casos de Juan Francisco Ealy Ortiz y Julio Cesar Chávez, y otro suave, tolerante, como el que emplea con Verónica Castro. Aquí, en vez de aplicar con rigor las leyes del caso, le permitió corregir su contabilidad, la adhirió al Programa de Apoyo a Deudores del Fisco Federal y le aceptó un pago único.”*¹¹²⁴

Para finalizar nuestro estudio sobre la eliminación de la arbitrariedad en el ámbito tributario, no podemos dejar de recordar que si bien el principio de jerarquía normativa tiene una función esencial, los principios generales del derecho, a los que nos referimos en el capítulo segundo, juegan también un papel importantísimo pero apenas percibido en esta batalla.

En los supuestos en los cuales las leyes fuesen insuficientes para prever la conducta de los funcionarios, inmediatamente entrarían como cotos de su actuación los principios generales del derecho. En ese sentido se ha pronunciado Sainz de Bujanda al afirmar: *“...la seguridad de los individuos consiste esencialmente en que los órganos estatales ajusten su actuación a unas normas preestablecidas, debidamente jerarquizadas dentro del ordenamiento. La ausencia de normas escritas sobre determinada materia no confiere, por otra parte, a la autoridad, posibilidades ilimitadas e incondicionadas de actuación, dado que el derecho no consiste tan sólo en preceptos de aquel carácter, sino también de modo sustancial, en un sentido de la justicia propio de la comunidad, que se cifra en unos principios generales a los que los órganos estatales han de ajustarse en su actuación. Los principios generales marcan límites a esta actuación y cuando se rebasan o vulneran se incurre en arbitrariedad.”*¹¹²⁵

¹¹²⁴Revista Proceso; N° 1089; México, 14 de septiembre de 1997, p. 38.

¹¹²⁵SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *Hacienda...*; ob. cit., p. 299.

XV.- CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO.

1.- La Constitución Federal tiene una influencia decisiva para la seguridad jurídica en materia tributaria, pues es la base de la distribución y coordinación de las competencias tributarias entre los distintos poderes; la regulación básica de los principios generales (igualdad, legalidad y seguridad jurídica) y específicos (capacidad contributiva, no confiscatoriedad, no exención impositiva, mínimo vital exento y vinculación al gasto público) de las funciones normativa y aplicativa en materia tributaria, por eso puede ya hablarse de un derecho constitucional tributario.

2.- Las contribuciones han adquirido mayor importancia por el desarrollo económico, lo que simultáneamente ha forzado a vincular su establecimiento y aplicación a los principios constitucionales. De esa manera es necesario remarcar la importancia de la división de poderes y delimitar las facultades discrecionales señaladas al presidente en materia tributaria en el artículo 131 constitucional, recapacitando sobre las esenciales funciones de los impuestos.

3.- Las garantías individuales no deben verse únicamente como derechos públicos subjetivos oponibles al Estado, sino también como una acción positiva de éste para *allanar obstáculos y dispensar protección* para hacerlas efectivas. Es así como el principio-valor de la seguridad jurídica adquiere relevancia en las normas constitucionales, sirviendo de directriz a todo el sistema tributario.

4.- Las contribuciones no limitan ni restringen la seguridad jurídica entendida como garantía individual. Ésta y aquéllas se complementan, pues las contribuciones son una necesidad social y sólo en ésta se dan las garantías individuales. Por esa razón la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, no debe verse como un límite a los derechos del individuo, sino como un presupuesto de la existencia del Estado.

5.- La configuración del impuesto viene marcada por las normas constitucionales, pero simultáneamente el impuesto influye en la interpretación económica que de la Constitución se hace.

6.- El principio de seguridad jurídica está presente en el derecho fiscal porque éste se caracteriza por ser un derecho de exacción que requiere de la aplicación estricta de sus postulados.

7.- El principio de legalidad tiene como contenido a la seguridad jurídica, de ahí que el primero se encuentre fuertemente influenciado por el segundo, aunque la seguridad jurídica no se agota en la legalidad, sino que tiene su desarrollo también en otras garantías.

8.- Hay seguridad jurídica cuando las garantías constitucionales son entendidas y desarrolladas en plenitud, sin que su letra sea un límite para su interpretación.

9.- El principio de legalidad tributaria tiene como propósito precisar que las contribuciones y sus elementos esenciales deben estar contenidos en una ley en sentido formal y material. Por su parte, el principio de reserva de ley tiene como propósito indicar que sólo el poder legislativo puede expedir las leyes fiscales.

10.- La ley ocupa un primer sitio como fuente del derecho fiscal por razones históricas y constitucionales. Lo primero, porque desde hace siglos se exige que las contribuciones sólo pueden crearse con la aprobación de los representantes populares; y lo segundo, porque así lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

11.- El principio de legalidad se complementa con los principios de: jerarquía normativa, preferencia legal, razonabilidad, presunción de legalidad de los actos administrativos y reserva legal.

12.- En la legislación tributaria del Estado de Morelos se regula el principio de legalidad tributaria y el de reserva de ley en forma muy satisfactoria.

13.- El objeto del impuesto es el elemento más importante pues es el vértice sobre el que giran los demás. La materia imponible puede ser la renta, el patrimonio o el consumo. La creación de hechos imposables tiene límites lógicos y jurídicos que no deben rebasarse por el legislador, so pena de infringir la seguridad jurídica de los particulares.

14.- Los sujetos pasivos pueden ser las personas físicas, morales y las unidades económicas. Al señalar como sujeto pasivo a determinada persona, el legislador debe gravar realmente la materia imponible y no crear ficciones jurídicas al definirlo. Los impuestos con fines extrafiscales no rompen estos postulados.

15.- La base debe indicarse en la ley o ser determinable. En algunos casos tal determinación resulta compleja y violatoria de diversas garantías, lo que es motivo de incertidumbre.

16.- La tarifa es el elemento más susceptible de manipulación para agravar o no la seguridad jurídica. De las tarifas existentes, la que mayor certeza genera es la progresiva por escalones.

17.- El decreto-ley y el decreto-delegado son excepciones al principio de reserva de ley que la propia Constitución establece, pero que de no aplicarse con atinencia pueden constituirse en los "caballos de Troya por donde puede derrumbarse todo el andamiaje tributario".

18.- Existe una crisis del principio de legalidad tributaria en México, y por ende, una crisis del principio de seguridad jurídica. Aquella crisis se manifiesta porque el principio de soberanía no está plenamente consolidado; la publicidad del proceso de elaboración y aprobación de la ley tributaria no permite que se forme un estado de opinión efectivo; si bien existe una mayoría parlamentaria de oposición en la Cámara de Diputados, el predominio sigue siendo del ejecutivo y además, la oposición política es inmadura, y finalmente, los representantes en las Cámaras poco o nulo contacto guardan con sus electores.

19.- La legalidad encarna a la seguridad. La ley es, por un lado, instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la norma, y por otro, es un mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de las autoridades. Estos propósitos son inherentes a la seguridad jurídica, de ahí la relación entre ambos principios.

20.- En la medida en que las contribuciones cumplan cabalmente el principio de igualdad o equidad, habrá certeza en su cobro, de lo que resulta la relación entre aquel principio y el de seguridad.

21.- El principio de irretroactividad de la norma tributaria ha de observarse, no sólo desde la estrecha perspectiva de que vulnera derechos adquiridos con anterioridad, sino cuando se infringe el principio de seguridad.

22.- La seguridad jurídica se vincula con la garantía de previa audiencia porque se hace exigible desde la emisión de la ley, aunque en materia tributaria opera únicamente respecto de la contribución de mejoras en el sistema de derrama, mas no en otras contribuciones. En estos casos es posterior a su fijación.

23.- La capacidad contributiva consiste en que cada cual contribuya según su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos. A principios de siglo la Suprema Corte aún sostenía su incompetencia para conocer de violaciones al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y si tal postulado contenía uno o dos principios. Los problemas fueron resueltos favorablemente para la seguridad jurídica. Sin embargo, aún quedan latentes tres problemas más que inciden sobre la seguridad jurídica: si el principio de capacidad ha de considerarse en forma particular o genérica, si debe revisarse en cada contribución en concreto o puede hacerse sobre el conjunto de contribuciones que inciden sobre el particular, y finalmente, cuál es el mínimo y máximo a ser gravado.

24.- La garantía de no confiscatoriedad afecta al derecho de propiedad, los productos derivados de ella y el gasto público, pues en la medida que aquél sea injusto, el ingreso con él cubierto será confiscatorio. Ni la Suprema Corte ni el poder legislativo han establecido el límite de la confiscatoriedad, lo que significa una gran incertidumbre.

25.- Por imperativo del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, las contribuciones deben destinarse al gasto público. Por éste deben entenderse sólo aquellos que se destinan a satisfacer necesidades colectivas.

26.- El principio del mínimo vital exento es una derivación del de igualdad y de capacidad contributiva. Es el reconocimiento expreso de que no todos tienen capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. La Constitución y las leyes ordinarias fiscales reconocen este principio en forma parcial. Para tener la certeza de que el sistema tributario reconoce este principio, debe entenderse que este comprende todos aquellos recursos necesarios para que el individuo haga frente a sus necesidades físicas, espirituales y sus circunstancias familiares.

27.- El principio de no exención impositiva es un instrumento adecuado para asegurar la igualdad de todos frente al tributo.

28.- El derecho a la educación, al trabajo, la libertad de imprenta, la de tránsito, la garantía de petición, la garantía en la aplicación de sanciones, la prohibición del doble juicio, las garantías derivadas de la reserva de la competencia tributaria, son derechos de seguridad jurídica que tienden a dar certeza en la aplicación del mismo. Nuestra Constitución del Estado de Morelos reconoce garantías diferentes a las federales que pueden ser invocadas también como garantías de seguridad jurídica en materia tributaria.

29.- La separación de funciones entre los diferentes poderes es una exigencia de seguridad jurídica en materia tributaria, máxime si se considera que el Estado adopta el papel de creador y acreedor del tributo, así como juez de los eventuales conflictos. En México hay un pronunciado control del ejecutivo sobre el legislativo y aunque en menor medida, sobre el judicial en materia tributaria, lo que se demuestra en la casi "protocolaria" y sumisa intervención del legislativo en la aprobación del presupuesto de ingresos y egresos.

30.- La Constitución Federal no delimita con exactitud los campos tributarios propios entre la Federación y los Estados. Ha sido la Suprema Corte la que ha tratado de fijar esos límites, lo que no evita del todo esa inseguridad jurídica. En nuestra opinión, el campo tributario para el Municipio sí está plenamente delimitado en la Constitución Federal, por lo que ningún otro poder puede vulnerarlo.

31.- El poder tributario estatal se ve limitado por la propia Constitución, por las exenciones que leyes federales otorgan a favor de organismos descentralizados federales y por virtud a los convenios de coordinación fiscal.

32.- La falta de delimitación en las competencias tributarias origina que se grave una misma fuente por varios entes. La coordinación tributaria reduce el problema aunque ello demerita la soberanía de las entidades federativas. Estos convenios no tienen sustento constitucional. Los estados pueden, a su vez, convenir con sus municipios la administración y recaudación de las contribuciones. En el Estado de Morelos tales convenios no existen. Es el gobierno estatal quien se encarga de cobrar y administrar las contribuciones municipales, atentando así contra la legalidad y seguridad jurídica.

33.- A nivel internacional la sobre imposición también se presenta. Las naciones han resuelto el problema tomando medidas unilaterales y/o celebrando tratados. Estos últimos tienen más que un propósito de evitar la doble tributación, un propósito de certeza en la imposición para inversionistas extranjeros, al proporcionar estabilidad a las leyes fiscales que les serán aplicadas.

34.- La codificación de las normas tributarias es un mecanismo excelente para la seguridad jurídica, pues logra unificar los principios generales que informan la materia, evita la arbitrariedad, mejora el rendimiento de los servicios públicos, facilita las reformas legales y aplica las leyes de manera uniforme, lo que se logra cuando tal codificación es permanente. No se trata únicamente de compilar normas tributarias dispersas, sino de dar coherencia al sistema ante posibles contradicciones. La codificación sirvió también para consolidar y dar autonomía al derecho tributario.

35.- La codificación tributaria es una tendencia universal. Los códigos tributarios regan un papel intermedio entre la Constitución y las leyes ordinarias, de manera que cualquier postulado allí contenido es un mandato al legislador.

36.- La seguridad jurídica también se exige en los procedimientos y procesos tributarios. Asimismo, el procedimiento fiscal actual tiende más a reprimir la evasión que a determinar y exigir tributos. Es decir, se ha revestido de las características de un procedimiento sancionador, y en este paso velado, no se han trasladado las garantías del orden penal al nuevo procedimiento tributario, por lo que el contribuyente ve afectada su seguridad jurídica. Al contribuyente actual se le trata y califica de "presunto infractor", por lo que debe protegerse de la misma manera. Si en derecho penal todo el proceso obedece al principio de seguridad jurídica, no hay motivo para no aplicar sus postulados básicos al proceso fiscal que es preponderantemente sancionador.

37.- Tradicionalmente el principio de distribución de las cargas públicas ha servido para diferenciar a las contribuciones, y si bien aún persiste, es indudable que el principio de capacidad contributiva ya no es el elemento diferenciador del impuesto frente a las demás contribuciones. No sólo eso, sino que tal capacidad contributiva, en mayor o menor grado, se exige para toda contribución.

38.- La informática jurídica ha impactado fuertemente a la materia tributaria y por ende, a la seguridad jurídica. La administración fiscal la ha utilizado para una mejor revisión de los contribuyentes; el control de los hechos gravados es más eficaz. Esto trajo como contrapartida una amenaza para la libertad informática, que es parte de la seguridad jurídica y que se conoce como el *Habeas data*. El sistema jurídico fiscal ha respondido en forma parcial a la exigencia de una mejor vigilancia y control sobre la información electrónica privada de los contribuyentes.

39.- Por su mayor vinculación a materias exactas, el derecho fiscal fue la primera rama jurídica que experimentó los efectos de la informática jurídica a través de los *sistemas expertos legales*, que si bien son grandes colaboradores en esta área, no pueden aún discernir ni interpretar la ley. Estos sistemas han colaborado en el análisis jurídico, en la planeación jurídica, en la recuperación de información y en la creación de la ley fiscal, detectando antinomias, reiteraciones y lagunas. El problema de la informática aplicada al derecho fiscal en apoyo a la seguridad jurídica es su desconocimiento por los juristas.

40.- La interpretación es fundamental para la seguridad jurídica. Las normas ordinarias y constitucionales deben interpretarse en forma diferente. La interpretación de normas fiscales pueden ser: auténtica, administrativa, judicial y doctrinal. Los métodos más comunes de interpretación tributaria son: el estricto, el sistemático, el económico y el finalista. Una interpretación uniforme y sensata es presupuesto de seguridad jurídica.

41.- En la determinación del alcance de la hipótesis normativa, en la individualización de los objetos y en la precisión de los deberes y derechos, se deben superar los defectos y excesos gramaticales, así como las incompatibilidades lógicas de la norma. Entre los primeros están las anfibologías, los equívocos y los conceptos indeterminados; entre los segundos la incompletitud, la redundancia y las oposiciones.

42.- La integración de las normas tributarias que se refieren a algún elemento esencial de las contribuciones está prohibida.

43.- El Código Fiscal es supletorio de otras leyes tributarias y el derecho común lo es de aquél, debido a que el Código Fiscal contiene los principios generales del sistema jurídica fiscal y los códigos del derecho común contienen los principios generales de todo el sistema jurídico en su conjunto.

44.- Las manifestaciones de la seguridad jurídica en materia tributaria son: la certidumbre del derecho y la eliminación o interdicción de la arbitrariedad.

45.- A su vez, las manifestaciones que observamos de la certeza del derecho en materia tributaria son: la estabilidad del derecho, un suficiente desarrollo normativo, precisión de los remedios jurídicos al alcance de los particulares, el acotar la materia tributaria regulada en ley y reglamento, el evitar la dispersión normativa y el lograr la transparencia de las normas fiscales.

46.- La estabilidad del derecho es una exigencia de seguridad jurídica tributaria. Esta estabilidad se obstaculiza por la indeterminación de las vigencias de las normas en sentido positivo (saber cuál es la regla aplicable) y negativo (saber cuál es el derecho derogado); suspensión de las vigencias; inadecuada publicación de normas fiscales, y la falta de una codificación adecuada.

47.- El principio de legalidad tributaria exige no únicamente la ley previa sino la ley suficiente. Fenómeno que se da respecto de artículos constitucionales que no han sido suficientemente regulados, como de leyes ordinarias que no han sido suficientemente reglamentadas. En México hemos observado que los artículos 4°, 25, 26, 27 y 115 de la Constitución Federal carecen de una adecuada y suficiente regulación fiscal.

48.- El sistema jurídico fiscal, debiera contener alguna disposición que obligue a las autoridades tributarias a notificar o enterar a los contribuyentes en forma expresa en las resoluciones que emite, los medios de defensa que éstos pueden ejercer para impugnar los actos ahí contenidos.

49.- No hay fundamento constitucional expreso que prevea la eliminación de la arbitrariedad como fin de la seguridad jurídica, pero sí esta contenido en forma implícita en los artículos 14, 16, 113 y 133. También se contempla en los artículos 238 del Código Fiscal y 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. La arbitrariedad se presenta tanto en la creación de las normas como en su aplicación.

50.- La arbitrariedad en la creación de las normas tributarias se presenta tanto en el poder legislativo, al aprobar las leyes, como en el ejecutivo, al ejercitar su facultad reglamentaria. Lo primero se da por violación al principio de jerarquía normativa, por defectuosa redacción, ausencia de constitucionalización de los principios tributarios, y porque las normas no establezcan los procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos de los particulares.

51.- La arbitrariedad en la aplicación de las normas tributarias se presenta por órganos jurisdiccionales y por órganos administrativos. En el primer caso se debe a la

indeterminación en el alcance de las hipótesis normativas, la introducción de elementos de tipo político, la ignorancia de la ley y la desigualdad en la aplicación de criterios. Lo mismo sucede con los órganos administrativos, adicionando a esto como causa de arbitrariedad, propia de estas autoridades, el ejercicio de facultades discrecionales donde no se contemplan, especialmente al graduar la imposición de sanciones.

XVI.- ANEXOS DEL CAPÍTULO.

ANEXO N° 1

POSICIONES DE LOS ACTORES POLÍTICOS AL 20 DE NOVIEMBRE DE 1997.

PROYECTO	UCIP	PSD	PPD
Reducción de la tasa IVA a valor agregado al consumo de agua fría y calientes locales del como en los artículos 50 y 51 del Código de Comercio	En contra	En favor	A favor
Reducción global del 15% al 12% del IVA	En contra	A favor	En contra (incremento a 20% en artículos de lujo)
Exención al Impuesto Sobre la Renta a los ganadores que reciben hasta 4 salarios mínimos	En contra	A favor	A favor
Reducir el Impuesto Sobre la Renta	En contra	A favor (de 34% a 30%, monto máximo)	En contra
Eliminar el impuesto a los activos de las empresas	En contra	A favor	A favor
Evitar que el aumento a las tarifas y precios del sector público exceda la inflación estimada del año	En contra (inflación real y precios internacionales)	A favor	A favor
Reducir de un 10% a 5% los impuestos a las importaciones y de un 10% a 5% los impuestos a las exportaciones	En contra	A favor	En contra
Impuesto al capital especulativo	En contra	Indefinido	A favor
EGRESOS			
Aumentar de 20% a 23% las participaciones que llegan de la Federación a los Estados y municipios	A favor	A favor	A favor
Aumentar los subsidios a las empresas de la industria turística	A favor	A favor	A favor
Mantener 1.25% de déficit fiscal	A favor	En contra	En contra
Aumentar los recursos destinados al desarrollo pública	A favor	A favor	A favor
Iniciar la recuperación real de los salarios a partir de un incremento de 5% por arriba de la inflación	En contra	En contra	A favor
Crear un fondo de contingencia para los riesgos	A favor	A favor	A favor
Transparentar el ramo 23 y reasignar sus partidas a los sectores correspondientes	A favor	A favor	A favor
Aumentar el gasto social en salarios reales	A favor	A favor	A favor
Rescate financiero de bancos y constructoras	A favor	A favor	En contra

ANEXO N° 2

Estructura de Tasas del IVA 1980-1997		
Periodo	Tasa (%)	Concepto
	0	Alimentos
1980-1982	10	Tasa general
	Exenciones	Ninguna
	0	Alimentos no procesados y de consumo popular
	6	Otros alimentos y medicinas
1986-Agosto 1988	15	Tasa general
	20	Importaciones, servicios independientes y "bienes de lujo"
	Exenciones:	Compra-venta, casas, habitación, servicios de educación, periódicos, revistas y servicios médicos, principalmente.
	0	Alimentos en general y medicinas
	6	Zona fronteriza
Sep. 1988-Nov. 1991	15	Tasa general
	20	Bienes de lujo
	Exenciones:	Similares al periodo anterior
	0	Alimentos no procesados y medicinas
Dic. 1991-Abr. 1995	10	Tasa general
	Exenciones:	Similares al periodo anterior
	0	Alimentos no procesados y medicinas
May. 1995-Dic. 1997	15	Tasa general
	10	Zona fronteriza
	Exenciones:	Similares al periodo anterior

CONCLUSIONES GENERALES

1.- En México se ha abordado el tema de la seguridad jurídica en forma parcial, sin que pueda llegar a constituir una Teoría General. El concepto de seguridad jurídica bien puede abordarse desde la perspectiva histórica en vinculación con la legalidad.

2.- Una sana distancia entre los poderes públicos es garantía de mayor seguridad jurídica.

3.- Hay otros factores ajenos a la legalidad que apoyan la seguridad jurídica, como la dogmática, el lenguaje, la informática y la democracia. La legalidad es sólo una etapa en la graduación de seguridad. La seguridad verdadera se encuentra en la legitimidad, entendiendo ésta como el pleno desarrollo de todas las garantías individuales de los gobernados y la capacidad o sensibilidad autoritaria para responder a esta demanda y procurar su satisfacción.

4.- Para adaptarse a la movilidad social, el derecho requiere de los principios generales del derecho, que no deben confundirse con los principios lógicos, las normas jurídicas, la analogía, la costumbre o las soluciones jurisprudenciales.

5.- Los principios generales del derecho son más importantes en materia fiscal de lo que se ha supuesto por la doctrina y los tribunales, porque en esta área es más difícil la codificación, se complica verter justicia ateniéndose únicamente a la legalidad formal y porque tales principios logran consolidar la autonomía de esta rama jurídica.

6.- Los principios generales del derecho son fundamento del orden jurídico fiscal, tienen además una función informadora, directiva, supletoria, interpretativa e integradora.

7.- La seguridad jurídica en materia fiscal tiene su cabecera en la Constitución, pues señala la competencia tributaria, los principios generales y específicos de esta materia.

8.- La ley, al tiempo que da certeza a la actuación de los particulares, evita la arbitrariedad de las autoridades, que son también propósitos de la seguridad jurídica, de ahí su estrecha relación.

9.- La legalidad tiene como contenido a la seguridad, pero no se agota en ella, sino que tiene su desarrollo también en otras garantías individuales.

10.- La separación de poderes se exige con mayor fuerza en materia fiscal, porque en esta materia el Estado adopta el papel de creador y acreedor del tributo, así como juez de eventuales controversias fiscales. En México, el predominio del poder ejecutivo es innegable en esta materia.

11.- Las manifestaciones de la seguridad jurídica en materia tributaria son la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad. Con el primero se exige que las normas sean estables, que tengan un suficiente desarrollo, que se precisen los remedios jurídicos, que se delimite la reserva legal y reglamentaria, que se evite la dispersión normativa y se logre la transparencia fiscal. La arbitrariedad se presenta tanto en la creación como en la aplicación de las normas. En su creación se origina arbitrariedad cuando no se respeta la jerarquía normativa, cuando se emiten con una defectuosa redacción, cuando los principios tributarios no se contemplan en la Constitución y cuando no se establecen procedimientos adecuados para salvaguardar los derechos de los particulares.

FUENTES DE CONSULTA

I.- BIBLIOGRAFÍA.

1. ABRIL, Gonzalo y PRIETO DE PEDRO, Jesús; *Lenguas, Lenguaje y Derecho*; Civitas, 1ª edición, España, 1991.
2. ADAME GODDARD, Jorge; "Principios Generales del Derecho" en *Diccionario Jurídico Mexicano*; 5ª Edición, Porrúa, México, 1992.
3. AGUILÓ, Josep; *Sobre la Derogación. Ensayo de Dinámica Jurídica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1995.
4. ALBALADEJO, M.; *Derecho Civil I*; Bosch, Barcelona, 1961.
5. ALEXY, Robert; *Derecho y Razón Práctica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1993.
6. ALTAMIRA GIGENA, Julio Isidro; *Los Principios Generales del Derecho como Fuente del Derecho Administrativo*; Astrea, Buenos Aires, 1972.
7. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; 10ª edición; Themis, México, 1995.
8. ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel; *Sobre la Analogía en el Derecho. Ensayo de Análisis de un Razonamiento Jurídico*; 1ª edición; Civitas, España, 1986.
9. ———— *Introducción al Derecho*; Barcanova, Barcelona, 1985.
10. AZÚA REYES, Sergio; *Los Principios Generales del Derecho*; Porrúa, México, 1986.
11. BALLESTEROS, Jesús; *Sobre el Sentido del Derecho*; 2ª edición; Technos, Madrid, 1986.
12. BARRAGÁN, Julia; *Informática y Decisión Jurídica*, 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1994.
13. BERLIRI, Antonio; *Principios de Derecho Tributario*; (tr. Narciso Amorós Rica, y Eusebio González García); Tomo II; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
14. BERNAL, Beatriz y DE JESÚS LEDESMA, José; *Historia del Derecho Romano y de los Derechos Neorrománistas*; 1ª edición, Porrúa, México, 1986.
15. BIDART CAMPOS, Germán; *Teoría General de los Derechos Humanos*; Serie G: Estudios doctrinales; N° 120; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1993.
16. BIELSA, Rafael; *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*; 3ª edición; Depalma, Buenos Aires, 1961.
17. ———— *Derecho Administrativo*; Tomo I; Depalma, Buenos Aires, 1947.
18. BOBBIO, Norberto; *Teoría General del Derecho*; 1ª edición; Debate, Depalma, 1991.
19. BONNECASE, Julien; *La Escuela de la Exégesis en el Derecho Civil*; (tr. José María Cajica); Vol. XII; Editorial Cajica, México, 1944.
20. BONIFAZ ALFONZO, Leticia; *El Problema de la Eficacia en el Derecho*; Porrúa, México, 1993.
21. BORRAJO DACRUZ, Efrén; *Introducción al Derecho Español del Trabajo*; Tecnos, Madrid, 1969.
22. BURGOA ORIHUELA, Ignacio; *Las Garantías Individuales*; 21ª edición; Porrúa, México, 1988.

91. JEROME, Frank, *Derecho e Incertidumbre*; (tr. Carlos M. Bidegain), 2ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1993.
92. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª edición, ECASA, México 1991.
93. KALDOR, Nicholas; *Impuesto al Gasto*; 1ª edición; Fondo de Cultura Económica, Bogotá, 1963.
94. KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, (tr. Moisés Nilyé); 9ª edición; Editorial Universidad de Buenos Aires, 1970.
95. ———— *Teoría Pura del Derecho*; (tr. Roberto J. Vernengo), 8ª edición; Porrúa, México, 1995.
96. ———— *Teoría General del Derecho y del Estado*, (tr. Eduardo García Maynez); 3ª edición; Textos Universitarios, México, 1969.
97. LALAGUNA DOMÍNGUEZ, Enrique; "Principios Generales del Derecho" en *Nueva Enciclopedia Jurídica*; Tomo XX, Editorial Francisco Seix, Barcelona, 1993.
98. LARA PONTE, Rodolfo; *Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano*; 1ª edición; Coedición LV Legislatura de la Cámara de Diputados-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1993.
99. LARENZ, Karl; *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Jurídica*; (tr. Díez Picasso); Civitas, Madrid, 1985.
100. LASTRA LASTRA, Juan Manuel; *Fundamentos de Derecho*, Mc Graw Hill, México, 1988.
101. LAUTMANN, Rüdiger; *Sociología y Jurisprudencia*; (tr. Ernesto Garcón Valdés); Distribuciones Fontamara, 2ª edición, México, 1993.
102. LE FUR, et. al.; *Los Fines del Derecho: Bien Común, Justicia y Seguridad*; (tr. Daniel Kurí Breña); Manuales Universitarios, UNAM, México, 1975.
103. LEGAZ LACAMBRA, Luis, *Filosofía del Derecho*; 5ª edición, Bosch, Barcelona, 1978.
104. LERDO DE TEJADA, Francisco; *Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado*; 4ª edición; Editorial IEE, S.S. México 1980.
105. LÓPEZ GUERRA, Luis; "La Técnica Legislativa ante la Jurisdicción Constitucional" en *La Técnica Legislativa a Debate*, Tecnos, Madrid, 1994.
106. LÓPEZ DE OÑATE, Flavio, *La Certeza del Derecho*; (tr. Santiago Sentís Melendo y Marino Ayerra Redín); Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1953.
107. LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Régimen Jurídico de los Llamados Intereses Moratados en Materia Tributaria*; 1ª edición; Civitas, España, 1994.
108. LOZANO SERRANO, Carmelo; *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*; 1ª edición; Civitas, Madrid, 1990.
109. LUHMANN, N.; *Sistema Jurídico y Dogmática Jurídica*; (tr. Ignacio de Otto Pardo); Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983.
110. LUQUI, Juan Carlos; *La Obligación Tributaria*; 3ª edición; Depalma, Buenos Aires, 1989.
111. MADARIAGA RODRÍGUEZ, Mónica; *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI*, 2ª edición; Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1993.
112. MANS PUIGARNAU, Jaime M., *Los Principios Generales del Derecho. Repertorio de Reglas, Máximas y Aforismos Jurídicos*; Bosch, Barcelona, 1979.
113. ———— *Hacia una Ciencia General del Derecho*; 3ª edición; Bosch, Barcelona, 1970.
114. MARGAIN MANAUTOU, Emílio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición; Universidad de San Luis Potosí, 1977.
115. MARQUEZ PIÑEIRO, Rafael; "El Sistema Jurídico de los Estados Unidos de América" en *Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica*; Coedición: Centro de Estudios Constitucionales México-Centroamérica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Corte de Constitucionalidad República de Guatemala y Procurador de Derechos Humanos de Guatemala; México, 1994.
116. MARTINO, Antonio A.; "Sistemas Expertos Legales" en *Informática y Derecho. Aportes de Doctrina Internacional*; Vol. 1; Depalma, Buenos Aires, 1991.
117. MAYER; *Derecho Administrativo Alemán*; Depalma, Buenos Aires, 1949.
118. MENDOZA, Blanca Alicia; *La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Recurso de Queja*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1985.

119. MERKL; *Teoría General del Derecho Administrativo*; (tr. Rubén Arocena); Editora Nacional Española, Madrid, 1935.
120. MEZQUITA DEL CACHO, José Luis; *Seguridad Jurídica y Sistema Cautelar*; 1ª edición; Bosch, Barcelona, 1989.
121. MICHELI, Gian Antonio; *Curso de Derecho Tributario*; (tr. Julio Banaclohe); Editoriales de Derecho Reunidos, Madrid, 1975.
122. MILLAS, Jorge; *Filosofía del Derecho*; Editorial Publilex, Santiago de Chile, 1970.
123. MONTIEL Y DUARTE, Isidro; *Tratado de las Leyes y su Aplicación*; 1ª reimpresión; UNAM, México, 1978.
124. MORENO PADILLA, Javier; *Régimen Fiscal de la Seguridad Social y SAR*; 2ª edición; Colección Ensayos Jurídicos; Editorial Themis, México, 1994.
125. MOSCHETTI, Francisco; *El Principio de Capacidad Contributiva*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
126. NATHAN CARDOZO, Benjamín; *La Función Judicial*; (tr. Victoria Cisneros y Leonel Pérez Castro); Perreño Editores, México, 1996.
127. NINO, Carlos Santiago; *Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica*; Serie G; Estudios Doctrinales; UNAM, México, 1989.
128. NIÑO, José Antonio; *La Interpretación de las Leyes*; 2ª edición; Porrúa, México, 1979.
129. NOVOA MONREAL, Eduardo; *El Derecho como Obstáculo al Cambio Social*; 11ª edición; Siglo XXI Editores, México, 1995.
130. ORLANDO SANTOFIMIO, Jaime; *Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez*; Estudios Doctrinales; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1988.
131. OROZCO ENRÍQUEZ, José de Jesús; *El Derecho Constitucional Consuetudinario*; 1ª edición, 1ª reimpresión; UNAM, México, 1993.
132. ORTEGA y GASSET, J.M.; *Una Interpretación de la Historia Universal*; 2ª edición; Alianza Editores, Madrid, 1984.
133. OSVALDO CASÁS, José; *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad (Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente)*; Depalma, Buenos Aires, 1992.
134. PADILLA, Miguel; *Lecciones sobre Derechos Humanos y Garantías*; 2ª edición; Tomo II; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993.
135. PAINE, Thomas; *Los Derechos del Hombre*; (tr. José Antonio Fernández de Castro y Tomás Muñoz Molina); 2ª edición en español; Fondo de Cultura Económica, México, 1986.
136. PECES BARBA, Gregorio; *Derechos Fundamentales*; 3ª edición; Latina Universitaria, Madrid, 1980.
137. PENAGOS, Gustavo; *La Arbitrariedad Política Causa Nulidad en los Actos Administrativos. La Desviación de Poder*; 3ª edición; Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1990.
138. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; *Curso de Derecho Tributario*; Tomo I; 4ª edición; Editoriales del Derecho Reunidas, Madrid, 1986.
139. PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Explicación de la Técnica de los Impuestos*; 2ª edición; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978.
140. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; *Ensayos de Informática Jurídica*; 1ª edición; Distribuciones Fontamara, México, 1996.
141. PÉREZ VARGAS, Víctor; *La Jurisprudencia de Intereses*; 2ª edición; LIL, 1991.
142. PETIT, Eugène; *Tratado Elemental de Derecho Romano*; (tr. José Fernández González); 9ª edición; Editora Nacional, México, 1961.
143. PORRAS y LÓPEZ, Amando; *Derecho Fiscal*; Ed. Textos Universitarios, México, 1972.
144. PORRÚA PÉREZ, Francisco; *Teoría del Estado*; 28ª edición; Porrúa, México, 1996.
145. PRIETO DE PEDRO, Jesús; *Lenguas, Lenguaje y Derecho*; 1ª edición; Civitas, Madrid, 1991.
146. PUGLIESE, Mario; Introducción a la obra *La Prueba en el Proceso Tributario*; Editorial Jus, México, 1949.
147. QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Tecnos, Madrid, 1990.
148. RABASA, Emilio; *El Derecho Angloamericano*; 2ª edición; Porrúa, México, 1982.
149. RADBRUCH, Gustav; *Introducción a la Filosofía del Derecho*; (tr. Wenceslao Ronces); 1ª edición en español; Fondo de Cultura Económica, México, 1951.

- 150 ———— "Leyes que no son Derecho y Derecho por Encima de las Leyes", en la recopilación *Derecho Injusto y Derecho Nulo*, Aguilar, Madrid, 1971.
151. RECASENS SICHES, Luis; *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 6ª edición; Porrúa, México, 1978
- 152 ———— *Panorama del Pensamiento Jurídico en el Siglo XX*, Tomo II; 1ª edición; Porrúa, México, 1963
153. ———— *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*; Fondo de Cultura Económica, México, 1956.
- 154 RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo; *Política e Impuestos*; Porrúa, México, 1991.
- 155 RIOS VÁZQUEZ, Rodolfo; *La Facultad Reglamentaria del Presidente de la República y su Impugnación Constitucional*; 1ª edición; JUS, México, 1991.
156. RODRÍGUEZ AGUILERA, Cesáreo; *El Lenguaje Jurídico*; 1ª edición; Colofón, México, 1990.
157. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*, Harla, México, 1990.
158. RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María; *Derecho Injusto y Derecho Nulo*; Aguilar, Madrid, 1971
- 159 SAAVEDRA, Modesto; *"Interpretación del Derecho y Crítica Jurídica"*; 1ª edición; Ediciones Fontamara, México, 1994.
- 160 SAENZ ARROYO, José, et al.; *El Referendo y las Relaciones entre el Congreso de la Unión y el Poder Ejecutivo*; 1ª edición; Porrúa, México, 1986
- 161 SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español" en *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
162. ———— "Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero"; Tomo III; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- 163 ———— "Los Sujetos de la Obligación Tributaria" en *Obra Conmemorativa de los 30 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1985.
164. SAINZ MORENO, Fernando, et al.; "Técnica Normativa. Visión Unitaria de una Materia Plural" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994.
165. SALA SÁNCHEZ, Pascual; *Seguridad Jurídica y Contratación Mercantil*; 2ª edición, Civitas, Madrid, 1994.
166. SALDANHA, Nelson; *El Poder Legislativo Separación de Poderes*; Facultad de Derecho de la Universidad Veracruzana, Xalapa, 1990.
167. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro; *La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario*; Colección de Estudios Jurídicos, Vol. XII; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.
- 168 SAMPAY, Enrique Arturo; *Carl Schmitt y la Crisis de la Ciencia Jurídica*; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1965.
169. SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael, *La Libertad e Igualdad Jurídica como Principios Generales del Derecho*; Porrúa, México, 1995
- 170 SÁNCHEZ VENTURA PASCUAL, José María; *La Seguridad Social de la Abogacía*; Gráficas Alonso, Madrid, 1974.
- 171 SANTOFIMIO, Jaime Orlando; *Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez*; Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1988.
172. SCHMITT, Carl; *Teoría de la Constitución*; Editora Nacional, México, 1966.
173. ———— *Legalidad y Legitimidad*; (tr. José Díaz García); Aguilar, Madrid, 1971.
- 174 SCHMIDT, Samuel y SCHETTINO, Macario; *La Capacidad de Gobernar en México*; Aguilar, México, 1997.
175. SECONDAT, Carlos María de (Barón de Montesquieu); *El Espíritu de las Leyes*; (tr. Nicolás Esteva Hernández); 6ª edición; Heliasta, Buenos Aires, 1984.
176. SEMPÉ MINVIELLE, Carlos; *Técnica Legislativa y Desregulación*; 1ª edición; Porrúa, México, 1997.
177. SERRA ROJAS, Andrés; *Derecho Administrativo*; 4ª edición; Porrúa, México, 1968.
178. SMITH, Ephraim P., et al; *CCH Federal Taxation; Advanced Topics*; CCH Incorporated, Chicago, 1995.
179. SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*; 1ª edición; Depalma, Buenos Aires, 1993
180. SOLER ROCH, María Teresa; *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*; 1ª edición; Civitas, Madrid, 1983.

181. TAMAYO Y SALMORÁN, Rotando; *El Derecho y la Ciencia del Derecho (Introducción a la Ciencia Jurídica)*; UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1986.
182. TELLEZ VALDÉS, Julio; *Derecho Informático*; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1991.
183. TENA RAMÍREZ, Felipe; *Derecho Constitucional Mexicano*; 29ª edición; Porrúa, México, 1995.
184. TUDELA ARANDA, José; "La Legitimación Competencial de las Leyes y la Técnica Normativa" en *La Técnica Legislativa a Debate*; Tecnos, Madrid, 1994.
185. VALDÉS COSTA, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*; Depalma, Buenos Aires, 1992.
186. VANONI, Ezio; *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*; Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.
187. VASCONCELOS AGUILAR, Mario; "El Fin Específico del Derecho"; Luz, México, 1968.
188. VERNENGO, Roberto J.; *La Interpretación Jurídica*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977.
189. VILLAR PALASÍ, José Luis y SUÑE LLINAS, E.; "El Estado de Derecho y la Constitución" en *Comentarios a las Leyes Políticas*; Vol. I; Edersa, Madrid, 1983.
190. VON IHERING, Rudolf; *El Fin del Derecho*; Distribuciones Fontamara, México, 1990.
191. WEBER, Max; *Economía y Sociedad*; (tr. española Medina Echavarría, García Maynez, Roura Parella y Ferrer Mora); 4ª edición; Fondo de Cultura Económica, México, 1979.
192. WELZE, Hans; *Introducción a la Filosofía del Derecho*; 2ª edición; Aguilar, Madrid, 1971.
193. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto; *La Justicia Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta*; Universidad de Santiago de Compostela, 1973.
194. ZANOBINI; *Curso de Derecho Administrativo*; Tomo I; Depalma, Buenos Aires, 1954.
195. ZERTUCHE GARCÍA, Héctor Gerardo; *La Jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano*; 2ª edición; Porrúa, México, 1992.

II.- OBRAS COLECTIVAS

1. *Convenios Fiscales Internacionales*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1992.
2. *Diccionario Jurídico Mexicano*; Tomo III; 5ª edición; Coedición: Porrúa-UNAM, México, 1992.
3. *Informática y Derecho*; Vol. 2; Depalma, Buenos Aires, 1991.
4. *Informática y Derecho. Aportes de Doctrina Internacional*; Depalma, Buenos Aires, 1987.
5. *Lecciones y Ensayos*; Núms. 64-65; Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones de la Universidad de Buenos Aires; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
6. *Obra Conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.
7. *Obra Conmemorativa de los 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988.
8. *Obra Jurídica Mexicana*; 2ª edición; Procuraduría General de la República, México, 1987.
9. *Principios Constitucionales Tributarios*; Universidad de Sinaloa, Sinaloa, 1993.
10. *Principios Tributarios Constitucionales*; Coedición: Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) e Instituto Cultural Domecq (México); México, 1992.

III.- HEMEROGRAFÍA

1. ACOSTA CÓRDOVA, Carlos; "La batalla por el Presupuesto será en la Cámara de Diputados; Hacienda y Legisladores tuvieron 20 reuniones y ninguna coincidencia" en *Revista Proceso*; N° 1097; México, 9 de noviembre de 1997.

2. ACOSTA CORDOVA, Carlos y DELGADO, Alvaro; "En la Cámara, la Batalla por los Dineros Públicos" en *Revista Proceso*, N° 1098; México, 16 de noviembre de 1997.
3. ACOSTA ESPAÑA, Rafael; "Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Español" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Núms. 65-66, Vol. XVI; Madrid, septiembre-diciembre de 1966.
4. ACOSTA ROMERO, Miguel; "El Fenómeno de la Descodificación en el Derecho Civil" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Núms. 169-171, Tomo XI; UNAM, México, enero-junio de 1990.
5. ——— "Las Leyes Marco y su Impacto en la Seguridad Jurídica" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Núms. 183-184, Tomo XLII; UNAM, México, mayo-agosto de 1992.
6. AMBRIZ, Agustín; "En los últimos tres años, la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucionales 30 disposiciones fiscales de Hacienda" en *Revista Proceso*; México, 18 de enero de 1998.
7. AMOROS RICA, Narciso; "La Elusión y la Evasión Tributaria" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; N° 59, Vol. XV; Madrid, septiembre de 1965.
8. ——— "La Interpretación Tributaria" en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, enero de 1963.
9. ——— "Interpretación de las Normas Tributarias" en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, mayo de 1966.
10. ANAYA, Adolfo A.; "La Codificación Fiscal" en *Trimestre Fiscal*; N° 21; INDETEC, Guadalajara, abril-junio de 1984.
11. ANDRADE PERILLA, Mario; "La Legalidad Tributaria" en *LEX*; N° 34; México, 1985.
12. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo; "Necesidad de un Nuevo Marco Constitucional en la Coordinación Fiscal" en *Revista PAF*; N° 142; Ed. ECASA, México, primera quincena de septiembre de 1995.
13. ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; "Principios Constitucionales en Materia Fiscal" en *Jurídica*; N° 13, Tomo I; Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1981.
14. ASCARELLI, Tullio; "Il Diritto dell'economia" en *Rivista di Dottrina e di Giurisprudenza*, (tr. Lic. Eugenia Balcazar); N° 10; Año II, Torino, noviembre-diciembre de 1956.
15. ASOREY, Rubén O.; "Notas sobre inflación y Tributación en América Latina" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 16; Lima, junio de 1989.
16. ATALIBA, Gerardo; "Derecho Constitucional Tributario" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 11; Lima, diciembre de 1986.
17. ——— "Mejoramiento y Simplificación del Sistema Tributario" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; N° 21, Año VIII, Toluca, mayo-agosto de 1984.
18. ——— "Doble Tributación Internacional" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, mayo-agosto de 1980.
19. AYARRAGARAY, Carlos A.; "La Corte Suprema de Justicia de la Nación, Inconstitucionalidad y Arbitrariedad" en *La Ley*; Año XXXIII; Buenos Aires, jueves 17 de julio de 1969.
20. AYLWIN AZÓCAR, Arturo; "Límite de la Potestad Reglamentaria del Presidente de la República" en *Revista Chilena de Derecho*, Núms. 2-3, Vol. II; Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, mayo-diciembre de 1984.
21. BÁEZ FINOL, Vicencio; "La Seguridad Jurídica en Venezuela, los Hechos Causas que en Venezuela afectan la Seguridad Jurídica" en *Revista Actas Procesales de Derecho Vivo*; Núms. 61-63, Vol. XXI; Universidad de Valparaíso, 1977.
22. BARRIOS BOURIER, Enrique; "Del Positivismo Científico y la Codificación al Derecho del Presente" en *Revista de Ciencias Sociales*; Núms. 10-11; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, diciembre de 1976 a junio de 1977.
23. BELAUNDE MOREYRA, Antonio; "Los Principios Generales y la Unidad del Derecho" en *Revista Peruana de Derecho Internacional*; N° 86, Tomo XXXIV; Sociedad Peruana de Derecho Internacional, Lima, octubre-diciembre de 1982.
24. BENAVIDES, Carlos; "Sin Credibilidad la Procuración de Justicia" en *El Financiero*; Diario; México, 9 de octubre de 1997.
25. BODENHEIMER, Edgar; "Is Codification an Outmoded form of Legislation?" en *The American Journal of Comparative Law* (Supplement); Vol. 30; The American Association for the comparative study of law, 1982.
26. BRAVO LIRA, Bernardino; "Relaciones entre la Codificación Europea y la Hispanoamericana" en *Revista de Estudios Históricos-Jurídicos*; Vol. IX; Universidad Católica de Valparaíso, Publicaciones de la Escuela de Derecho, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Valparaíso, 1984.
27. CALSAMIGLIA, Albert; "Kelsen y la Crisis de la Ciencia Jurídica" en *Revista de Ciencias Sociales*; N° 13; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Santiago de Chile, 1978.

28. CARPIZO, Jorge; "La Facultad Tributaria en el Régimen Federal de México" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Tomo XXII; UNAM, México, enero-junio de 1972.
29. CARRETERO PÉREZ, Adolfo; "La Teoría de los Actos Separables" en *Revista de Administración Pública*; Nº 61; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, enero-abril de 1970.
30. CASADO OLLERO, Gabriel; "La Colaboración con la Administración Tributaria: Notas para un Nuevo Modelo de Relaciones con el Fisco" en *Hacienda Pública Española*; Nº 68; Madrid, 1981.
31. CASSIN, René; "Reflexiones sobre el Imperio de la Ley" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; Nº 2, Vol IV; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963.
32. CASTILLO CARRASCO, Salvador; "Distribución de la Soberanía Tributaria entre la Federación, Estados y Municipios Mexicanos (Propuestas)" en *Revista PAF*; Nº 143; ECASA, México, segunda quincena de septiembre de 1995.
33. ———— "Regulación Fiscal en Materia de Automóviles (Amparo Procedente)" en *Revista PAF*; Nº 56; ECASA, México, primera quincena de enero de 1992.
34. CASTREJÓN DIEZ, Jaime; "La Razón de Estado" en *El Financiero*; Diario; México, octubre 6 de 1997.
35. CEA EGAÑA, José Luis; "Dominio Legal y Reglamentario en la Constitución de 1980" en *Revista Chilena de Derecho*; Núms. 2-3, Vol. II; Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Valparaíso, mayo-diciembre de 1984.
36. CERDA MEDINA, Mario; "Sobre la Interpretación: Ideas de Don José Ortega y Gasset" en *Revista Chilena de Derecho*; Núms. 2-3, Vol. II; Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, mayo-diciembre de 1984.
37. CHAPOY BONIFAZ, Beatriz; "La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarlas" en *Revista de Investigación Fiscal*; Nº 13; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, enero de 1997.
38. CHECA GONZÁLEZ, Rubén; "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria" en *Estudios de Derecho y Hacienda Pública*; Vol. II; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987.
39. CHIN WO MATA, Jorge; "El Valor Seguridad y su Función en el Derecho" en *Revista del Colegio de Abogados*; Nº 5, Tomo VII; Colegio de Abogados de Costa Rica; San José, mayo de 1952.
40. CHINCHILLA FALLAS, Rafael Ángel; "El Principio de Legalidad en la Administración Pública" en *Revista Centroamericana de Administración Pública*; Nº 3, Vol. 2; San José, 1982.
41. CISNEROS BERNAL, Miguel J.; "Hacia la Unificación de las Reglas de la Interpretación tributaria"; en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 2ª época, Núms. 1-2, Tomo XXI, Año XCIX; Instituto Editorial Reus, Madrid, julio-agosto de 1951.
42. COING, Helmut; "Sobre la Prehistoria de la Codificación: La Discusión en torno a la Codificación en los Siglos XVII y XVIII" en *Revista Chilena de Historia del Derecho*; Nº 9; Editorial Jurídica de Chile, Publicaciones del Centro de Investigaciones de Historia del Derecho del Departamento de Ciencia del Derecho, Santiago, 1983.
43. CONSO, Giovanni; "La Certezza del Diritto: Ieri, Oggi, Domani" en *Rivista di Diritto Processuale*; (tr. Lic. Eugenia Baicazar); II Serie, Nº 4, Año XX; Edizioni Cedam, Padova, 1970.
44. COUTURE, Eduardo; "El Provenir de la Codificación y del Common Law en el Continente Americano" en *La Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*; Nº 1; Montevideo, enero de 1949.
45. ———— "Interpretación e Integración de las Leyes Procesales" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Nº 43, Tomo XI; México, julio-septiembre de 1949.
46. D'AMATI, Nicola; "Nacimiento de la Relación Tributaria y Función Dinámica de la Seguridad Jurídica" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Nº 49, Vol. XII; Editorial de Derecho Financiero, Madrid, septiembre de 1962.
47. DANA MONTAÑO, Salvador M.; "Nuevas Trampas a la Legalidad en los Estados de Derecho" en *La Ley*; Buenos Aires, 6 de abril de 1959.
48. DANZING, Elliot; "Cumplimiento Voluntario del Contribuyente, ¿Mito o Realidad?" en *Investigación Fiscal*; Nº 10; Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, México, marzo-abril de 1984.
49. D'ARBOUSSIER, G.; "En Torno a la Primacía del Derecho" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; Nº 2, Vol. II; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963.
50. DAVIES, Alun G.; "The Limits of Tax Avoidance" en *Diritto e Pratica Tributaria*; Nº 1, Vol. LII; Padova, enero-febrero de 1981.
51. DE CISNEROS BERNAL, Miguel J.; "Hacia la Unificación de las Reglas de la Interpretación Tributaria" en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*; Núms. 1-2; Instituto Editorial Reus, Madrid, julio-agosto de 1951.

52. DE BUEN LOZANO, Nestor, "Los Principios Generales del Trabajo en el Ámbito Procesal (Perspectiva Mexicana)" en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, N° 38; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, mayo-agosto de 1980.
53. DE LAUBADÈRE, André; "Los Principios Generales del Derecho Administrativo Francés en la Jurisprudencia del Consejo de Estado" en *La Ley*, Tomo 116; Buenos Aires, 18 de diciembre de 1964.
54. DE LA TEJERA HERNÁNDEZ, Evangelina Verónica, "Competencia y Atribuciones de las Autoridades Fiscales" en *Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos*; N° 1; Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Morelos, Cuernavaca, noviembre de 1994.
55. DE LOS RIOS, Orlando; "La Retroactividad Benigna en Materia Tributaria en la Constitución Peruana" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; N° 12, Lima, junio de 1987.
56. DEL BUSTO VARGAS, Jorge; "Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 11; Lima, diciembre de 1986.
57. DEL CASTILLO ÁLVAREZ-CEDRÓN, Salvador; "Consideraciones sobre las Presunciones Jurídicas en Materia Impositiva" en *Revista de Administración Pública*; N° 62; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, mayo-agosto de 1970.
58. DEL VALLE TORRES, Luis Gerardo; "El Concepto de Multa Excesiva en el Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" en *Indicador Jurídico*; N° 2, Vol. I; Anfictiona Unión Universitaria, México, febrero de 1996.
59. DÍAZ, Elías, "La Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho" en *Cuadernos para el Diálogo*; N° extraordinario XVII, diciembre de 1969.
60. ——— "Legitimidad Democrática versus Legitimidad Positivista y Legitimidad Iusnaturalista" en *Anuario de Derechos Humanos 1981*; Instituto de Derechos Humanos de la Universidad Complutense, Madrid, enero de 1982.
61. DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl; "Interpretación Jurídica de la Norma Tributaria" en *Revista PAF*; N° 58; ECASA, México, primera quincena de marzo de 1992.
62. ——— "Los Convenios para Evitar la Doble Tributación" en *Revista PAF*, N° 76; ECASA, México, primera quincena de diciembre de 1992.
63. ——— "Hacia una Mejor Relación entre el Fisco y los Contribuyentes" en *Revista PAF*; N° 84, Año IV; ECASA, México, primera quincena de abril de 1993.
64. DOMÍNGUEZ, Virgilio; "El Problema de la Integración de las Lagunas de la Ley" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1949.
65. D'ORS, Alvaro, "Legitimidad" en *Revista Chilena de Derecho*; Núms. 1-6, Vol VIII; Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Valparaíso, enero-diciembre de 1981.
66. ELIAS DE TEJADA, Francisco; "Necesidad de Sustituir los Principios Generales del Derecho por el Derecho Natural Hispánico" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 19; Barcelona, julio-diciembre de 1962.
67. ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco; "Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional" en *Cuadernos de Trabajo*; Instituto de Estudios Fiscales, Sevilla, 1989.
68. ESPARZA BRACHO, Jesús; "Hipótesis para una Teoría de la Arbitrariedad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 47; Universidad del Zulia, Maracaibo, mayo-agosto de 1976.
69. ESTEVA RUIZ, Roberto; "Las Reglas de Interpretación e Integración en el Derecho Mexicano" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*, Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1949.
70. FALCÓN Y TELLA, Ramón; "El Decreto-Ley en Materia Tributaria" en *Revista Española de Derecho Constitucional*; N° 10; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, enero-abril de 1984.
71. FERNÁNDEZ, Adolfo; "El Sistema Legislativo Mexicano" en *Diálogos sobre la Informática*; N° 45, serie E; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1989.
72. FLORES, Gerardo; "Marco Fiscal Justo y Equitativo Antes del Fin del Sexenio: IMCP" en *El Financiero*; Diario; México, 19 de septiembre de 1997.
73. FUENTES, Víctor; "Crisis en el Poder Judicial Perentoria, una Reforma Estructural" *El Financiero*; Diario; México, 29 de septiembre de 1997.
74. GALINDO GARFIAS, Ignacio; "Interpretación e Integración de la Ley" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 56, Tomo XIV; UNAM, México, octubre-diciembre de 1964.
75. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; "Principio de Legalidad, Estado Material de Derecho y Facultades Interpretativas y Constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución" en *Revista Española de Derecho Constitucional*; N° 10; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, enero-abril de 1984.

76. ——— "La Significación de las Libertades Públicas para el Derecho Administrativo" en *Anuario de Derechos Humanos 1981*; Facultad de Derecho, Instituto de Derechos Humanos de la Universidad Complutense, Madrid, enero de 1982.
77. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo; "Interpretación en General e Interpretación Jurídica" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1947.
78. GARCÍA VALDECASAS, Guillermo; "La Naturaleza de los Principios Generales del Derecho" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; N° 19; Barcelona, julio-diciembre de 1962.
79. GARRÓ, Alejandro M.; "La Separación de Poderes y los Contrapesos" en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; N° 64, Año XXII; Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, enero-abril de 1989.
80. GIL VALDIVIA, Gerardo; "La Teoría de la Tributación y la Función Cambiante de la Política Impositiva" en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; N° 51; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, septiembre-diciembre de 1984.
81. GIULIANI FONROUGE, Carlos María; "Realidad y Perspectiva de la Codificación Tributaria" en *Trimestre Fiscal*; N° 21; INDETEC, Guadalajara, abril-junio de 1984.
82. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David; "La Constitucionalidad de la Tasa Proporcional del Impuesto Sobre la Renta" en *LEX*; 3ª época, N° 23, Año III; México, mayo de 1997.
83. ——— "Los Fines Extrafiscales y los Principios Constitucionales Tributarios" en *LEX*; 3ª época, N° 26, Año III; México, agosto de 1997.
84. ——— "El Principio de Legalidad Tributaria y la Base Gravable del Tributo" en *LEX*; 3ª época, N° 19, Año III; enero de 1997.
85. GONZÁLEZ, María del Refugio; "Las reglas del derecho en México durante el siglo XIX"; en *Anuario Jurídico*; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, No. XI, 1984.
86. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús; "La Arbitrariedad Administrativa" en *Anuario Jurídico*; N° 1; UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1974.
87. GUERRERO DE LA VEGA, J.M.; "Propuesta para una Reforma Tributaria a través del Impuesto al Gasto" en *Revista PAF*; N° 77; ECASA, México, diciembre de 1992.
88. GUTIÉRREZ CAMPOSECO, Vicente; "Falta Certidumbre en la Legislación Fiscal" en *Revista Expansión*; julio 22 de 1992.
89. GUTIÉRREZ GOUTRÉZ, José Ángel; "Procedencia del Juicio de Amparo contra Actos Emitidos por Autoridades Ilegales" en *Indicador Jurídico*; N° 2, Vol. 1; Anfictiona Unión Universitaria, México, febrero de 1996.
90. GUZMÁN BRITO, Alejandro; "La Seguridad y la Certeza Jurídicas en Perspectiva Histórica" en *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*; Vol. VIII; Publicaciones de la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, 1983.
91. ——— "Leibniz y la Codificación del Derecho" en *Revista de Derecho Público*; Núms. 19-20; Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, enero-diciembre de 1976.
92. HALAJCZUK BODAN, Tadeo; "La Jurisprudencia Sociológica ante la Sociología del Derecho" en *Revista de Estudios Políticos*; Núms. 171-172; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, mayo-agosto de 1970.
93. HAZARD, John N.; "Modernización y Codificación" en *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*; Núms. 153-154; Escuela de Derecho de la Universidad de Concepción y Colegio de Abogados de Concepción, Concepción Chile, julio-diciembre de 1970.
94. HERNÁNDEZ, Edgar; "Los Poderes en Transición" en *El Financiero*; Diario; México, 16 de noviembre de 1997.
95. IGARTUA, J.; "Sobre Principios y Positivismo Legalista" en *Revista Vasca de Administración Pública*; 1986.
96. JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA, Justino; "Reflexiones sobre el Imperio del Derecho" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; N° 2, Vol. IV; verano de 1963.
97. KLECATSKY, Hans; "Reflexiones sobre el Imperio de la Ley, Especialmente sobre el Fundamento de la Legalidad de la Administración" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; N° 2, Vol. IV; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963.
98. LABARCA PRIETO, Domingo A.; "Savigny, Thibaut y la Codificación" en *Revista de Ciencias Sociales*; N° 14, Vol. II; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Valparaíso, 1979.
99. LABARIEGA VILLANUEVA, Pedro Alfonso; "Tributación e Inflación" en *Estudios Doctrinales*; Serie E, N° 46; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1989.
100. LABORDE, Salvador; "El Problema de las Lagunas de la Ley y el Principio de la Plenitud Hermética" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1947.

- 101 LEGAZ LACAMBRA, LUIS; "El Derecho, la Justicia y la Seguridad" en *Humanismo, Estado y Derecho*; Barcelona, 1960
- 102 ———— "Los Principios Generales del Derecho" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*, N° 19; Academia Internacional de Derecho Comparado, Barcelona, julio-diciembre de 1962.
- 103 ———— "Noción de la Legalidad" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*, N° 10; Academia Internacional de Derecho Comparado, Barcelona, enero-junio de 1958
- 104 LEIBHOLZ, Gerhard; "Poder del Derecho y Poder del Estado en la República Federal de Alemania" en *Revista de la Comisión Internacional de Junstas*; N° 2, Vol. IV; Comisión Internacional de Junstas, verano de 1963
- 105 LERDO DE TEJADA, Francisco; "Atribuciones de las Autoridades Fiscales" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, Toluca, mayo-agosto de 1978.
- 106 LIMA TORRADO, Jesús; "Del Estado Liberal de Derecho al Estado Social de Derecho como Garantía de los Derechos Humanos" en *Revista de Ciencias Sociales*. N° 15, Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Valparaíso, 1979.
- 107 LÓPEZ CALERA, Nicolás; "Reflexiones Filosófico-Jurídicas sobre el Principio de Legalidad, la Soberanía y el Estado de Derecho en la Constitución Española de 1978" en *Estudios Doctrinales*; Serie G, N° 69; Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1982.
- 108 LÓPEZ, Jaime Nicolás; "La Garantía de Legalidad Tributaria en México y España" en *Revista PAF*, N° 98, Año VI; ECASA, México, primera quincena de noviembre de 1993
109. ———— "La Garantía de Irretroactividad de la Ley Fiscal en México y España" en *Revista PAF*; N° 103; ECASA, México, segunda quincena de enero de 1994.
110. LUNA-VICTORIA LEÓN, Cesar; "¿Quién Debe Legislar en Materia Tributaria? Una Reforma a la Función Legislativa" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; N° 15; Lima, marzo de 1989.
111. LUQUI, Juan Carlos; "Consideraciones Sumarias de la Obligación Tributaria" en *Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones*; N° 64, Año II; Buenos Aires, agosto de 1978.
112. MACÓN, Jorge; "Equidad en el Sistema Tributario" en *Revista de Ciencias Económicas*; N° 545, Vol. 4; Buenos Aires, 1978.
113. MARGAIN MANAUTOU, Emilio; "El Derecho Tributario Mexicano y Nuestros Tribunales" en *Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*, Toluca, enero-marzo de 1989.
114. MARÍN SANTILLÁN, Jorge (Presidente de la CONCAMIN); *El Financiero*; Diario; México, 24 de noviembre de 1997.
115. MARTÍN OVIEDO, José María; "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Fiscal" en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, 1970.
116. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo; "La Interpretación de las Leyes Tributarias" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; N° 43, Tomo XI; Madrid, septiembre de 1961.
117. MARTINO, Antonio; "Auxilio Computacional a la Legislación. ¿Hacer Leyes con las Computadoras?" en *Anuario Jurídico*; Año XVII, UNAM, México, 1990.
118. MASCHI, Carlo Alberto; "Certeza del Diritto nel Diritto Romano e nel Pensiero Contemporaneo" en *Revue Internationale des Droits de L'antiquité*; (tr. Lic. Eugenia Balcazar); Serie 3, Tomo VI; Bruxelles, 1959.
119. MEDRANO C., Humberto; "Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 12; Lima, junio de 1987.
120. MELÉNDEZ CARRUCINI, Genovevo; "Fuentes del Derecho Tributario" en *Revista Jurídica de la Universidad Interamericana de Puerto Rico*; N° 2, Vol. XVI; enero-abril de 1982.
121. MERINO, Francisco; "La Seguridad Jurídica en el Derecho Civil" en *Seminario de Derecho y Seguridad Jurídica*; N° 6; Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 1983
122. MOLES CAUBET, Antonio; "El Principio de Legalidad y sus Implicaciones" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 50 (primera parte) y 51 (segunda parte); Universidad Central de Caracas, Caracas, diciembre de 1971 y enero de 1972.
123. MONTERO, Jorge et. al; "El Derecho y la Arbitrariedad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; N° 6, Año II; Universidad de Zulia, Venezuela, septiembre-diciembre de 1962.
124. MORENO PADILLA, Javier. "Las Alcuotas en el Sistema Fiscal Mexicano" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; Toluca, mayo-agosto de 1978.
125. MUR VALDIVIA, Miguel; "Algunos Aspectos Relacionados con el Pago Tributario" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; N° 15; Lima, marzo de 1989.

126. MUSTAPICH, José María; "La Seguridad y la Certeza en el Derecho" en *La Ley*; Tomo 130; Talleres Gráficos, Buenos Aires, 11 de abril de 1968.
127. NAVA NEGRETE, Alfonso; "La Legalidad de los Actos Administrativos" en *Jurídica*; Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana; Nº 5; México, julio de 1973.
128. NOGUEIRA, José Luis; Los Valores Superiores del Orden Jurídico en *Revista Española de Derecho constitucional*; Nº 12; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, septiembre-diciembre de 1984.
129. NORTH SEYMOR, Whitney and SHERMAN, Saúl L.; "El Concepto Mundial en Desarrollo de la Ley Visto Desde los Estados Unidos" en *Revista de la Comisión Internacional de Juristas*; Nº 2, Vol. IV; Comisión Internacional de Juristas, verano de 1963.
130. OLLERO, Andrés; "Savigny: el Legalismo Aplazado" en *Revista de Ciencias Sociales*; Nº 14, Vol. IV; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Valparaíso, Valparaíso, 1979.
131. ORDOÑEZ CIFUENTES, José Emilio Rolando; "El Idioma, un Derecho Étnico Específico" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 197-198, Tomo XLIV; UNAM, México, septiembre-diciembre de 1994.
132. ORTEGA, Joaquín; "Codificación Administrativa Fiscal" en *Foro de México*; Núms. 110-111; Centro de Investigaciones y Trabajos Jurídicos, México, mayo-junio de 1962.
133. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; "El Principio de Igualdad en Materia Tributaria" en *Revista de la Academia Morelense de Derecho Procesal*; Nº 1, Año 1; Cuernavaca, marzo de 1996.
134. ORTEGA ROSELL, Juan; *El Financiero*; Diario; México, 8 de diciembre de 1997.
135. OSVALDO CASAS, José, et al.; "Lecciones y Ensayos" en *Dossier de Derecho Tributario*; Núms. 64-65; Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Departamento de Publicaciones, Universidad de Buenos Aires; Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
136. OVIEDO, José María Martín "El Principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Fiscal" en *Revista de Derecho Privado*; Madrid, diciembre de 1970.
137. PALAO TABOADA, Carlos; "El Fraude a la Ley en Derecho Tributario" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Nº 63, Tomo XVI; Madrid, mayo-junio de 1966.
138. PAOLINELLI, Monti; "El Principio de la Legalidad de los Tributos en la Legislación Chilena y en el Modelo de Código Tributario para América Latina" en *Boletín del Instituto de Docencia e Investigaciones Jurídicas*; Nº 15; Santiago de Chile, 1975.
139. PATTARO, Enrico; "El Origen de la Noción Principios Generales del Derecho. Lineamiento Histórico-Filosófico"; en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; Nº 59, Vol. 20; UNAM, México, 1987.
140. PELAEZ FERRUSCA, Mercedes y CARBONELL Y SÁNCHEZ, Miguel; "Derecho y Tecnología" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 193-194, Tomo XLIV, UNAM, México, enero-abril de 1994.
141. PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel; "Establecimiento de Contribuciones en Artículos Transitorios" en *LEX*; Nº 8, Vol. 2; México, julio de 1987.
142. ———; "Naturaleza de las Cuotas Compensatorias" en *LEX*; Nº 4, 3ª época, Año I; Ed. Laguna, México, octubre de 1995.
143. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique; "El Concepto de Igualdad como Fundamento de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales" en *Anuario de Derechos Humanos*, 1981; Facultad de Derecho, Instituto de Derechos Humanos de la Universidad Complutense, Madrid, enero de 1982.
144. PÉREZ ROYO, Fernando; "Principio de Legalidad, Deber de Contribuir y Decretos-Leyes en Materia Tributaria" en *Revista Española de Derecho Constitucional*; Nº 13; Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, enero-abril de 1985.
145. PÉREZ SERRANO, Nicolás, "Constitucionalismo y Codificación" en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*; Nº extraordinario, Tomo XXV; Instituto Editorial Reus, Madrid, 1953.
146. PESCADOR, Fernando; "Reforma Fiscal" en *El Financiero*; Diario; México, 29 de enero de 1998.
147. PI SUÑER, José María; "La Noción de Legalidad en Derecho Administrativo Español" en *Revista del Instituto de Derecho Comparado*; Nº 10; Academia Internacional de Derecho Comparado, Barcelona, enero-junio de 1958.
148. PIERRY ARRAU, Pedro; "El Control de la Discrecionalidad Administrativa" en *Revista Chilena de Derecho*; Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile; Núms. 2-3, Vol. II; Valparaíso, mayo-diciembre de 1984.
149. PINEDA URRUTIA, Mario; "El Problema de la Arbitranidad" en *Revista de la Facultad de Derecho*; Nº 25; Universidad del Zulia, Maracaibo, enero-abril de 1969.
150. PONT MESTRES, Magín; "Protección Jurídica del Contribuyente en las Esferas Normativas y Aplicativas: Contrastes y Desajustes" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; Nº 189; Madrid.

151. PORRES ASKONA, Juan; "La Decisión sobre Poderes Excepcionales" en *Revista Vasca de Administración Pública*; N° 6; mayo-agosto de 1983.
152. PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael; "El Artículo 14 Constitucional y los Principios Generales del Derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 75-76, Tomo XIX; UNAM, México, julio-diciembre de 1969.
153. QUERO MOLARES, José, "La Codificación Administrativa en Francia" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; N° 14, Tomo IV; UNAM, México, abril-junio de 1954.
154. R. VELASCO, Gustavo, "¿Abandono del Principio de Legalidad en la Administración?" en *Revista El Foro*; N° 51; México, octubre-diciembre de 1965.
155. REAL, Alberto Ramón; "Los Principios Generales de Derecho en el Derecho Administrativo (Principios del Derecho Administrativo)" en *Revista de Derecho Pública*, Núms. 19-20, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile; enero-diciembre de 1976.
156. RECASENS SICHES, Luis, "La Seguridad como Motivo Radical de lo Jurídico" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; N° 3; México, junio-agosto de 1934.
157. RESÉNDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc, "Las Cuotas Compensatorias" en *LEX*; N° 12, 3ª Época, Año II; Ed. Laguna, México, junio de 1996.
158. RETORTILLO BAQUER, Lorenzo Martín; "La interpretación de las Leyes Tributarias" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; N° 43; Madrid, septiembre de 1961.
159. REYES VERA, Ramón; "La Teoría de la Contribución Mexicana" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; N° 10, Año IV; Toluca, mayo-agosto de 1980.
160. ——— "La Presión Fiscal en el Derecho Laboral" en *Revista PAF*, N° 118; ECASA, México, primera quincena de septiembre de 1994.
161. ——— "Justicia Fiscal y Financiera" en *Memorial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México*; N° 2, Año I; Toluca, octubre-diciembre de 1988.
162. RISQUEZ-IRIBARREN, William; "Volvamos al Sistema de la Codificación" en *Actas Procesales del Derecho Vivo*; Núms. 28-29 Vol. X; Cuadernos Latinoamericanos del Derecho de Acción.
163. ROBLES GLENN, José Luis; "Equidad y Proporcionalidad en el Impuesto" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; N° 55, Tomo XIV; UNAM, México, julio-septiembre de 1964.
164. ROBLES SOTOMAYOR, María Elodia; "Los Sistemas de Interpretación de la Ley" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; N° 110, Tomo XXVIII; UNAM, México, mayo-agosto de 1978.
165. ROCHA DÍAZ, Salvador; "Estudio Comparativo de los Principios Generales del Sistema del Common Law y del Sistema Latinoamericano" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 107-108, Tomo XXVII; UNAM, México, julio-diciembre de 1977.
166. RODRÍGUEZ GARCÍA, Fausto E.; "El Principio de Legalidad y el Estado de Derecho" en *Boletín del Instituto de Derecho Comparado*; N° 32; UNAM, México, mayo-agosto de 1958.
167. RODRÍGUEZ PARADA, Gerardo; "La Política Fiscal y la Psicología del Contribuyente" en *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*; N° 5, Año II; Toluca, septiembre-diciembre de 1978.
168. ROJAS ROLDÁN, Abelardo; "El Lenguaje y los Conceptos del Derecho" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 193-194, Tomo XLIV; UNAM, México, enero-abril de 1984.
169. ROJO CHÁVEZ, Juan José; "Hacia una Política Fiscal Acorde con Nuestra Capacidad Contributiva" en *Revista PAF*; N° 76, ECASA, México, primera quincena de diciembre de 1992.
170. ROLDÁN XOPA, José; "Notas sobre Constitución y Reserva de Ley" en *LEX*; N° 24, 3ª época, Año III; México, junio de 1997.
171. ROMERO PÉREZ, Jorge Enrique; "El Principio de Legalidad" en *Revista de Ciencias Jurídicas*; N° 51; Coedición: Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica.-Colegio de Abogados; San José, septiembre-diciembre de 1984.
172. ROSEMBUJ, Tulio Raúl; "El Principio de Legalidad en Materia Tributaria y el Estatuto de la Revolución Argentina" en *La Ley*; Buenos Aires, 24 de julio de 1969.
173. ROTONDI, Mario; "Equidad y Principios Generales de derecho" en *Revista General de Derecho y Jurisprudencia*; (tr. Iginio Guerra); Tomo 2; México, 1931.
174. SÁNCHEZ DOMÍNGUEZ, José Manuel; "La Reserva de Ley en Materia Tributaria y las Modificaciones de los Impuestos en las Leyes de Presupuestos" en *Cuadernos de la Facultad de Derecho*; N° 9; Universidad de Palma de Mallorca, 1984.

175. SANTOS CERVANTES, Ernesto; "La Interpretación de la Ley en Derecho Fiscal" en *Edición Especial Conmemorativa de la III Conferencia Interamericana de Contabilidad*; N° 25, Vol VII; Escuela de Contabilidad, Economía y Administración del ITESM, México, 1955.
176. SARAVIA ANTUNEZ, José; "El Principio de Legalidad y los Principios Generales de Derecho" en *Revista Uruguaya de Derecho Constitucional y Político*; N° 8, Tomo II; Asunción, agosto-septiembre de 1985
177. SOLIS MENDOZA, Benito; *El Financiero*; Diario; México, 18 de noviembre de 1997.
178. STREETER, Jorge; "La Interpretación de la Ley Tributaria" en *Revista de Derecho Económico*; Núms. 21-22; Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile; Santiago, octubre 1967-marzo 1968.
179. TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando; "El Disco Compacto CD-ROM-IUS" en *Revista de la Facultad de Derecho de México*; Núms. 183-184, Tomo XLII; UNAM, México, mayo-agosto de 1992.
180. TENA RAMÍREZ, Felipe; "La Crisis de la División de Poderes" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1949.
181. TERÁN MATA, Juan Manuel; "Libertad, Legitimidad y Legalidad" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; N° 38, Tomo X; México, abril-junio de 1948.
182. ——— "La Idea de Justicia y el Principio de la Seguridad Jurídica" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; N° 9; México, enero-junio de 1941.
183. VALDÉS COSTA, Ramón; "El Principio de Legalidad. (El Sistema Uruguayo ante el Derecho Comparado)" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 16; Lima, junio de 1989.
184. ——— "Los Acuerdos entre la Administración y los Contribuyentes ante el Principio de Legalidad" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 11; Lima, diciembre de 1986.
185. ——— "La Codificación Tributaria en América Latina" en *Trimestre Fiscal*; N° 21; INDETEC, Guadalajara, abril-junio de 1984.
186. VALDÉS VILLARREAL, Raúl; "La Interpretación como Descubrimiento del Sentido Objetivo de las Expresiones Legales. (Tendencias Objetivas en la Interpretación del Derecho)" en *Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia*; Núms. 35-36, Tomo IX; México, julio-diciembre de 1947.
187. VAN GERVEN, Walter; "Fuentes del Derecho de la Comunidad: Los Principios Generales de Derecho" en *Foro Internacional*; N° 2, Vol. XXXIII; El Colegio de México, México, abril-junio de 1993.
188. VARGAS LLOSA, Mario; "La Dictadura Perfecta" en *Revista Proceso*; N° 723; México, 10 de septiembre de 1990.
189. VÁZQUEZ CARRIZOSA, Alfredo; "La Crisis Permanente del Derecho Constitucional" en *Estudios de Derecho*; Núms. 107-108, Vol 44; marzo-septiembre de 1985.
190. VELASCO, Gustavo R.; "¿Abandono del Principio de Legalidad en la Administración?" en *El Foro*; N° 51; México, octubre-diciembre de 1965.
191. VERNENGO, Roberto J.; "Derecho Positivo y Derecho Natural". (Algunos Problemas Lógicos de sus Relaciones)" en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*; N° 67, Año XXIII; México, enero-abril de 1990.
192. VILAS NOGUEIRA, José; "Los Valores Superiores del Ordenamiento Jurídico" en *Revista Española de Derecho Constitucional*; Centro de Estudios Constitucionales; N° 12; Madrid, septiembre-diciembre de 1984.
193. VILLEGAS, Héctor B.; "Derecho Penal Tributario" en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*; Vol. 11; Lima, diciembre de 1986.
194. WEYL, Roland; "Crisis de la Legalidad" en *Estudios Jurídicos*; N° 3; Centro de Estudios Jurídicos, Lima, agosto de 1963.
195. WILLIAM, Jaime; "La Seguridad como Valor del Derecho" en *Seminario de Derecho y Seguridad Jurídica*; N° 6; Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 1983.
196. WINIZKY, Ignacio; "Reflexiones sobre la Técnica Legislativa: Algunas Enseñanzas del Derecho Comparado" en *Inter-American Law Review*; N° 2, Vol. II; Tulane Institute of Comparative Law, julio-diciembre de 1960.
197. WOLF, Armin; "Legislación y Codificaciones" en *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos*; N° IX; Publicaciones de la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, Valparaíso, 1984.
198. XAVIER, Alberto; "Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*; N° 120, Vol. XX; Madrid, diciembre de 1975.
199. YADAROLA, Mauricio L.; "Nuevos Aspectos de la Crisis de la Legalidad" en *Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires*; N° 14; Buenos Aires, enero-diciembre de 1964.

- 200 ZARZOSA ESCOBEDO, José A., Prólogo a la obra *Tmestres Fiscal*.
- 201 ZULETA PUCEIRO, Enrique; "El Iluminismo Jurídico y la Codificación Civil en Hispanoamérica" en *Revista de Ciencias Sociales*, N° 13, Facultad de Ciencias Jurídicas, Económicas y Sociales de la Universidad de Chile, Santiago, 1978.

IV.- TESIS PROFESIONALES

- 1 ARCE NAVARRETE, Zenón; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1955.
- 2 BLANCO FORNIELES, Víctor José; *Los Principios Generales del Derecho. Metodología de Obtención y Formulación*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1974.
- 3 CERVANTES CABALLERO, Eva Leticia; *Aplicación de la Informática al Derecho Fiscal*; Tesis Profesional, Facultad de Derecho, UNAM, México, 1990.
- 4 CONTRERAS BALDERAS, Serafín; *Las Contradicciones de Tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito y la Seguridad Jurídica*, Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1991.
- 5 ELIZONDO FIGUEROA, José; *Los Principios Generales del Derecho y la Equidad*; Tesis Profesional; Facultad del Derecho, UNAM, México, 1957
- 6 FLORES, Leonel; *En Torno a la Noción de Seguridad en el Leviatán de Tomás Hobbes*; Tesis Profesional; Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Acatlán, UNAM, México, 1995.
- 7 GAMIZ VILLAREAL, Raúl Felipe; *Los Principios Rectores de los Impuestos y la Seguridad Jurídica del Contribuyente en México*, Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1994.
- 8 GARCÍA PINO, Ruperto Palma; *La Seguridad Jurídica y el Artículo 14 Constitucional*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1959.
- 9 GARCÍA RAYGADAS, María del Carmen; *La Dinámica de la Legislación y la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1991.
- 10 HAM GARCÍA, María de los Ángeles; *Los Principios Generales del Derecho Presupuestario y su Fundamento Jurídico en la Legislación Federal Mexicana*; Tesis Profesional; Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón, UNAM, México, 1987
- 11 HERNÁNDEZ VILLA, Alberto; *La Arbitrariedad, Desvirtuación de la Voluntad Jurídica*; Tesis Profesional; Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón, UNAM, 1988.
- 12 LÓPEZ GRACIA, Julián; *Los Principios Generales del Derecho en la Legislación Mexicana*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1958.
- 13 LOZANO, Andrés; *Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1938
- 14 MACHORRO VELASCO, Enrique Roberto; *La Constitución Mexicana a la Luz de la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1987.
- 15 MUGGENBURG Y FERNÁNDEZ DE JAUREGUI, Fritz; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1948.
- 16 NERI FIGUEROA, Blanca Elva; *La Ciencia y la Arbitrariedad en el Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1980.
- 17 OROZCO ROMO, David; *La Seguridad Jurídica como Fin del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954.
- 18 ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Análisis Jurídico de la Legislación Fiscal del Estado de Morelos*; Tesina presentada para acreditar la materia Contribuciones Estatales y Municipales en la Maestría de Derecho Fiscal que se imparte en el Posgrado de Derecho de la UNAM, México, 1992.
- 19 ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *Las Obligaciones Tributarias de Terceros a la Luz de la Libertad de Trabajo*; Tesina presentada para acreditar la materia de Impuesto Sobre la Renta en la Maestría de Derecho Fiscal que se imparte en el Posgrado de la UNAM, México, 1992.
- 20 ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; *"Proyecto de Programa y Contenido Temático para un Primer Curso de Derecho Fiscal a impartirse en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos"*; Tesis para obtener el Grado de Maestría en Derecho por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, febrero de 1999.

21. PERALTA VALDEZ, Emma; *Principios Generales del Derecho Tributario*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1948.
22. PÉREZ BECERRIL, Leopoldo; *La Facultad Reglamentaria en el Sistema Tributario Mexicano*; Tesis para obtener el grado de doctor; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1996.
23. ROBLES FERNÁNDEZ, Miguel Alessio; *Ensayo sobre la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1954.
24. RODRÍGUEZ SILVA, Jorge; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1960.
25. SÁNCHEZ CELAYA, Joel; *Naturaleza Jurídica de los Accesorios de las Contribuciones*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1988.
26. SANTOS ACOSTA, Gilberto Armando; *Los Principios Generales del Derecho y las Lagunas de la Ley*, Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1960.
27. SOLARES BUENROSTRO, Juan José; *Las Garantías Individuales de la Seguridad Jurídica y la Propiedad en el Derecho Aduanero*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1992.
28. TELLEZ DÍAZ DE GÓMEZ LEAL, Ofelia; *El Código Fiscal de la Federación. Sus objetivos, Realizaciones y Deficiencias*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1953.
29. TOLEDO OROZCO, Rogelio; *Los Principios Generales del Derecho*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1953.
30. UNDA MOREIRA, Eduardo; *Consideraciones en Torno a la Garantía de Audiencia y la Seguridad Jurídica*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1990.
31. VILLAMAR SOLORIO, Francisco; *La Ciencia y la Arbitrariedad en el Derecho*; Tesis Profesional; Facultad del Derecho y Ciencias Sociales, UAEM, 1988.
32. VILLASEÑOR MÉNDEZ, José; *Motivos, Origen y Problemática de la Seguridad Jurídica ante el Derecho Contemporáneo*; Tesis Profesional; Facultad de Derecho, UNAM, México, 1973.

V.- INFORMÁTICA

1. CD-ROM IUS7. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
2. SAQUEL OLIVARES, Mario; *Información y Derecho*; Internet: <http://www.chilesat.net/msaque/27.htm>

VI.- LEGISLACIÓN

1. Código Civil para el Distrito Federal.
2. Código Civil para el Estado de Morelos.
3. Código de Comercio.
4. Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.
5. Código Fiscal de la Federación.
6. Código Fiscal del Estado de Morelos.
7. Código Procesal Civil para el Estado de Morelos.
8. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
9. Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Morelos.
10. Convenio sobre Condición de los Extranjeros.
11. Ley Aduanera.
12. Ley de Amparo.
13. Ley de Coordinación Fiscal.
14. Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1994.
15. Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1995.
16. Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1996.
17. Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1997.
18. Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1998.
19. Ley de Justicia Administrativa del Estado de Morelos.
20. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

21. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
22. Ley del Seguro Social.
23. Ley del Servicio de Administración Tributaria.
24. Ley Federal de Derechos 1998.
25. Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
26. Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos
27. Ley Federal del Trabajo
28. Ley General de Hacienda del Estado de Morelos.
29. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación