

# CAPÍTULO I

## Sistema Constitucional Mexicano En Materia Tributaria

---

**SUMARIO:** Introducción 1.1.- Atributos Normativos de la Constitución 1.1.1.- Supremacía Constitucional 1.1.2.- Fundamentabilidad de la Constitución 1.1.3.- Inviolabilidad de la Constitución 1.2.- Potestad Tributaria del Estado 1.2.1.- Distribución de la Potestad Tributaria 1.2.2.- Límites Constitucionales a la Potestad Tributaria 1.2.2.1.- Garantías Constitucionales en Materia Tributaria 1.2.2.1.1.- Seguridad Jurídica 1.2.2.1.2.- Garantía de Audiencia 1.2.2.1.3.- Proporcionalidad y Equidad 1.2.2.1.4.- Garantía de Legalidad 1.2.2.1.5.- Irretroactividad de la Ley 1.2.2.1.6.- Destino a los Gastos Públicos 1.2.2.1.7.- Derecho de Petición 1.2.2.1.8.- No Confiscación de Bienes 1.2.2.1.9.- Exención de Impuestos 1.2.2.1.10.- Libertad de Trabajo 1.3.- Control Constitucional 1.3.1.- Juicio de Amparo 1.3.1.1.- Amparo contra leyes 1.3.2.- Jurisprudencia.

### INTRODUCCIÓN

En este capítulo empezaremos por resaltar el porque la Constitución Federal tiene gran relevancia en todo el sistema impositivo mexicano, dando algunas de las características con que cuenta esta, y de ahí que se deba desprender su eficacia, estas características las llamaremos atributos, por otro lado señalaremos los fundamentos constitucionales de la facultad que tiene el estado para imponer contribuciones y así exigir las, de ahí que haya nacido la figura del embargo precautorio, pero sabremos también las limitantes que tiene esa potestad entre las que destacamos las garantías individuales centrándonos en las de interés a la materia fiscal, con la finalidad de que con esto se pueda llegar a determinar cuando un acto o ley se puede considerar inconstitucional, por último, analizaremos brevemente que problemáticas pueden surgir cuando esas leyes o actos tienen vicios de inconstitucionalidad, así es importante destacar el instrumento más eficaz con que cuenta el contribuyente afectado por esos vicios como es el juicio de amparo, para así hacer respetar sus garantías individuales, pero en especial no referiremos a este juicio cuando se impugna

una ley que se considera inconstitucional, ya que la medida precautoria de nuestro interés esta contenido en un precepto legal.

## **1.1 ATRIBUTOS NORMATIVOS DE LA CONSTITUCIÓN**

Para que nuestra Constitución General tenga eficacia en nuestro sistema jurídico cuenta con tres características o atributos: 1) El ser una ley suprema o estar en un rango superior a las demás normas legales; 2) La fundamentabilidad Constitucional que deben contener las otras leyes que integran el sistema y 3) La inviolabilidad constitucional. Los atributos mencionados deben observarse al establecerse un acto o ley, de lo contrario esa ley o acto tendría un vicio desde su origen, tal y como veremos más adelante.

### **1.1.1 SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL**

Por ser la Constitución una norma constituyente, esto la hace suprema respecto del resto de las normas del sistema jurídico (normas constituidas), y aquella les determina su validez, y al hacerlo sienta las bases para lograr su propia validez normativa. La supremacía de la Constitución se establece entre otros artículos de la misma en forma expresa en el 133<sup>1</sup> que dispone la determinación formal de los rangos normativos, donde inmediatamente después de la Constitución encontramos en segundo lugar, y en la misma jerarquía, a las leyes federales y tratados internacionales. Esto se desprende del artículo mencionado que les

---

<sup>1</sup> El artículo 133 Constitucional establece: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del senado serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

impone a estas leyes y tratados la condicionante de emanar de ella o estar de acuerdo con la misma. Inmediatamente después de las mencionadas se encuentran las Constituciones de los Estados sus leyes estatales en cuanto se determina la obligación por parte de los jueces de arreglarse con las mencionadas normas federales y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones y leyes de los Estados. Respecto al rango que deben poseer las declaraciones de la Corte y la Jurisprudencia este autor menciona que por su carácter de definir la Inconstitucionalidad o Constitucionalidad de las normas constituidas o que emanan de la Constitución ocupan el rango inmediato a la Constitución.<sup>2</sup>

La norma constituyente así fue la base en la creación de las demás normas del sistema jurídico ya que fueron creadas para coadyuvar con los principios establecidos en aquella y no debe desviarse el fin de esas normas para dar entrada así a actos autoritarios que no respeten los mencionados principios donde se establece una limitante tanto en la creación como aplicación de las normas por parte de los gobernados hacia los gobernantes.

De conformidad con la concepción filosófica jurídica de Kelsen, en todo sistema jurídico legal existe una jerarquía de normas, de tal manera que unas derivan o dependen de otras, sin que las que se sitúan en el rango inferior puedan contradecir las de rango superior. Entre una norma de nivel superior y una de nivel inferior, no puede suscitarse ningún conflicto, dado que la norma de nivel inferior tiene en la norma de nivel superior su fundamento de validez; y si este conflicto llegara a establecerse, ello significa que la norma de nivel inferior carece de validez, pues tiene un vicio en cuanto a su origen que la hace ineficaz por contrariar a una norma de nivel superior.<sup>3</sup>

A pesar de lo que se menciona de que no deberían existir un conflictos de validez de normas por tener estas su fuente en la Constitución, desgraciadamente en la realidad si

---

<sup>2</sup> Sánchez Bringas, Enrique. *Derecho Constitucional*. Porrúa, México, 1998, pp.190-192.

<sup>3</sup> Hans V. Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*. Porrúa, México, 1991, pp. 201-219.

se suscitan y el órgano encargado de estos conflictos es el Poder Judicial de la Federación, al que se exponen los motivos del porque se considera que una ley es considerada inconstitucional o contra los principios estipulados en la ley fundamental.

Kelsen da el siguiente argumento para confirmar lo expuesto hasta el momento y estableciendo además la importancia que tiene la existencia de una norma superior en determinado sistema jurídico:

La norma que representa el fundamento de validez de otra es caracterizada como una norma superior en relación con otra inferior, por eso la validez de una norma debe buscarse en otra norma de nivel superior. Un norma de nivel inferior vale tanto por un contenido determinado, como por haber sido producida de la manera establecida por una de rango superior, que es su fundamento de validez. En todos los sistemas jurídicos existe una norma que es el fundamento de validez de las demás que pertenecen al mismo orden legal, constituyéndose de esta manera una unidad dentro de la multiplicidad de las normas que existen en un tiempo y lugar determinados. Y como la estructura del orden jurídico se constituye a través de una construcción escalonada de normas de supra y subordinación, donde la norma de nivel superior determina la producción y validez de la norma de nivel inferior, se plantea en todo momento el conflicto normativo que surge de la contraposición de las normas jurídicas.<sup>4</sup>

La importancia de la existencia de una unidad normativa, consideramos es para que haya una uniformidad de criterios traduciéndose en más seguridad jurídica para los gobernados y para que pueda así sistematizarse nuestro orden normativo, construyendo rangos de normas que van a establecer un limite para las autoridades y que están relacionadas entre si.

Con lo precedido se llega a determinar que las normas fiscales no debe contrariar la Constitución Federal, por ser esta la fuente que les dio su origen y por consiguiente tiene un rango superior a aquellas tal y como quedo estipulado, sino tendrían un defecto desde su

---

<sup>4</sup> Ídem

origen de invalidez o inconstitucional por ser contrarias a los principios estipulados en la Constitución.

### **1.1.2 FUNDAMENTABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN**

De acuerdo a Sánchez Bringas la fundamentalidad “ Es la cualidad normativa que impone al gobernante la obligación de fundar sus actos, directa o indirectamente en la Constitución. Es un imperio que obliga a cualquier servidor público a apearse puntualmente a la misma”. Esto se establece en el artículo 128<sup>5</sup> de la ley suprema. Entraña que dicha Constitución sea el cimiento sobre el que se asienta el Sistema Normativo de Derecho en su integridad. Otra forma en que manifiesta la Constitución este principio esta establecido en el Artículo 16 Constitucional, en lo referente a la exigencia por parte de la autoridad de motivar y fundar sus actos.<sup>6</sup>

Por el compromiso que adquirió la autoridad al tomar posesión de su cargo de respetar la ley suprema, así como los principios que en ella se establecen, se desprende así que cualquier actividad que realicen las autoridades con base en sus funciones debe fundamentarse en la Constitución, y deben darse a conocer al afectado los preceptos en que basa su actuar dicha autoridad para así cumplir con el mencionado compromiso, traduciéndose en una seguridad al gobernado de que ese actuar no es arbitrario ni caprichoso, sino que tiene un sustento jurídico donde a su vez, se establecen también los límites a que ese actuar debe ceñirse.

---

<sup>5</sup> Determina el artículo 128 Constitucional : “ Todo funcionario público sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen”.

<sup>6</sup> Sánchez Bringas, Enrique. *Derecho Constitucional*. Porrúa, México, 1998, pp. 194-195.

Los requisitos de fundamentación y motivación serán tratados en el capítulo de garantías individuales para más precisión.

### 1.1.3 INVOLABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN

Juan Antonio Martínez de la Serna<sup>7</sup> menciona sobre este punto que inviolabilidad es el imperativo de no infringir la Constitución en su conjunto y determina lo siguiente:

Una sociedad concientizada de sus derechos y obligaciones y tratada en su totalidad, representantes y representados, con igualdad frente a la ley, basta para que posea el Estado de Derecho. Todo lo cual presupone la inviolabilidad desde la Constitución Federal hasta la última disposición reglamentaria municipal.

Consideramos al igual que el autor mencionado que no sólo es necesario que los representantes y gobernados de un país estén concientizados de sus derechos y obligaciones para vivir realmente en un Estado de Derecho, sino que este atributo establecido en la Constitución sea efectivamente exteriorizado en la sociedad, respetando así nuestra ley suprema y para confirmar esta postura exponemos el siguiente argumento:

El que toda actividad económica, política y social tenga un marco jurídico, no equivale a vivir dentro de un Estado de Derecho. Se cuenta con un Estado de Derecho cuando la actividad tanto de los gobernados como de los gobernantes, se halla garantizada a la vez por una norma superior que es la Constitución, y por las leyes que emanan de ésta. El estado de derecho consiste en la vigencia efectiva de un orden constitucional, con leyes estables e iguales para todos, que el gobierno respete en forma cabal y que reducen al mínimo la coerción necesaria para que los ciudadanos las cumplan.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Martínez de la Serna, Juan Antonio. *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa, México, 1983, pp.44-45.

<sup>8</sup> Rubio, Luis, et al. *A la puerta de la ley ( El Estado de Derecho en México)*. Cal y Arena, México, 1994, p.9.

Los atributos normativos con que cuenta nuestra Constitución son de esta manera algunos de los aspectos más importantes que se deben tomar en consideración para hacerla prevalecer, poniendo así límites a las atribuciones de los órganos encomendados de protegerla, y coadyuvando en el establecimiento de un verdadero estado de derecho.

## **1.2 POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO**

Para entrar al análisis de nuestro estudio es necesario saber los fundamentos constitucionales en los que se basa el actuar de la autoridad para imponer las contribuciones y por consiguiente recaudarlas.

Empezaremos por encontrar la justificación del establecimiento en nuestra ley suprema de la potestad tributaria del Estado establecida en la Constitución de la siguiente manera: “Para realizar todas las actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente , en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen , en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado”.<sup>9</sup>

Las actividades que el Estado realiza tienen la finalidad del bien común, entre las que podemos mencionar el establecimiento de los servicios públicos, servicios de salud, educación entre otras y son de gran importancia para la sociedad. Para que el Estado pueda cumplir con esos fines se vio en la necesidad de establecer en la ley suprema y así encontrar su fundamento, como todo Estado de derecho, la potestad tributaria del Estado.

---

<sup>9</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 208.

Luis Humberto Delgadillo encuentra el origen de la potestad tributaria del Estado en la voluntad soberana del pueblo expresando lo siguiente:

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del estado se transforma en poder público. A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él.<sup>10</sup>

De esta manera la potestad tributaria se encuentra plasmada en la Constitución y es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente, tal y como se verá en el siguiente apartado.

Ignacio Burgoa citado por Humberto Delgadillo justifica la potestad tributaria del Estado en el fenómeno de la autosuficiencia de la siguiente manera: “Aristóteles hablaba de ‘Autarquía’ que como menciona Jellineck, era ‘sinónimo de autosuficiencia’ , es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a si mismo y realizar sus fines sin ayuda y cooperación extraña”.<sup>11</sup>

De lo anterior se deduce que Ignacio Burgoa considera de suma importancia el que un Pueblo cuente con los medios suficientes para cumplir sus propios fines, sin necesidad de depender de algún pueblo extraño para lo que se hizo necesario el Establecimiento de un poder del Estado por el que se pudiera lograr ese cometido.

---

<sup>10</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa, México, 2003, pp. 38-39.

<sup>11</sup> Idem., p. 39.



Mencionaremos ahora algunas definiciones de lo que es potestad tributaria del Estado:

Para Raúl Rodríguez Lobato<sup>12</sup> la potestad tributaria del Estado es: “ El poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas , recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”. Entendiendo por contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley de manera unilateral y obligatoria a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, también denominados tributos. El poder tributario determina este mismo autor:

Es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar , a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer a la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando esta facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva ; y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el Gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

De acuerdo con la definición que nos da Rodríguez Lobato y que consideramos muy amplia la potestad tributaria del Estado es ejercita por los tres poderes: legislativo, ejecutivo y judicial, es decir, abarca desde el establecimiento de los tributos, la aplicación de la ley por parte de la Administración Pública en el momento de la recaudación y respecto del poder judicial al dirimir las controversias que se suscitan por inconstitucionalidad de leyes, o inconstitucionalidad e ilegalidad de actos autoridad. También vemos en esta definición dos momentos de la actividad financiera del Estado: recaudación y erogación o aplicación al gasto público.

---

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2001. pp. 6-8.

Por su parte Miguel Váldez Villareal citado por Hugo Carrasco menciona: “ La potestad es el poder jurídico de establecer contribuciones mediante ley, de aplicar en el caso y de asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público”.<sup>12</sup>

El autor citado anteriormente al igual que Rodríguez Lobato define a la potestad tributaria considerando desde el establecimiento de los tributos, de aplicar la ley y de realizar la erogación ,pero sin mencionar en ninguna forma al poder judicial.

Para Humberto Delgadillo<sup>13</sup> a diferencia de los dos autores antes mencionados define a la potestad tributaria como: “Un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo... Este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley , en la cual, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditado para su debido cumplimiento”. También hace una diferenciación entre potestad tributaria y competencia tributaria, entendiéndolo por la primera la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que en la segunda se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del estado, por lo que considera que las características de la potestad tributaria son las siguientes:

- Es inherente o connatural al Estado.
- Emanada de la norma suprema
- Es ejercida por el poder legislativo
- Facultad para imponer contribuciones mediante ley.

---

<sup>12</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 1999, p. 250.

<sup>13</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit, pp. 39- 40.

- Fundamenta la actuación de las autoridades

Humberto Delgadillo así considera que la potestad tributaria del Estado termina con el establecimiento de las contribuciones y entre sus características esta emana de la soberanía del Estado, tal y como se había ya comentado, tiene fundamento constitucional y limitantes constitucionales que veremos posteriormente. En lo que comento sobre competencia tributaria si entrarían los otros dos poderes y no sólo el legislativo, ya que todos tienen algún tipo de competencia en materia tributaria.

Para apoyar su criterio el autor mencionado realiza las siguientes citas:

- A Jarach quien considera “ La potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino de sometimiento a la norma” , tanto por parte del sujeto activo como por parte del sujeto pasivo en la obligación tributaria.
- A Fonrouge nos dice que “el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa , lo cual se denomina competencia tributaria”.

Estamos de acuerdo con Humberto Delgadillo en que la potestad tributaria se confunde con la competencia tributaria. La primera consideramos sólo es el poder del Estado de establecer contribuciones y corresponde al poder legislativo, mientras que la competencia tributaria si pueden ejercerla el poder ejecutivo al aplicar la ley, o a los órganos de este poder a los que se les establece competencia en esta materia, como puede ser la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a su órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributaria..

Sergio Francisco de la Garza<sup>14</sup> citando a Sáinz de Bujanda define primeramente al poder o soberanía financiera y diferenciándola de la potestad o soberanía tributaria de la forma siguiente: “ el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. En cambio el poder o soberanía tributaria que se refiere que se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos”.

Es importante diferenciar tal y como lo hace Sergio Francisco de la Garza lo que es Poder o Soberanía Financiera de lo que es Potestad o Soberanía Tributaria, ya que algunos autores comentados anteriormente tomaron como sinónimos estos términos al describir a la potestad tributaria tomando en consideración algunas facetas de la Actividad Financiera del Estado como es la Recaudación y Erogación.

Para resumir lo expuesto consideramos a la potestad tributaria del Estado como el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria, siguiendo para estos los lineamientos constitucionales que para ello fija la Constitución como el que estas contribuciones estén establecidas en ley, es decir, corresponde al Poder Legislativo establecerlas tal y como veremos en el punto de garantías individuales.

### **1.2.1. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Es necesario hacer mención que la potestad tributaria de acuerdo con la Constitución Federal, en nuestro país puede ejercerse por los tres niveles de gobierno: Federación,

---

<sup>14</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 207-208.

Estados y Municipios, siguiendo los lineamientos que se establecen en la misma y que se mencionaran mas adelante.

Esto también se puede deducir de la Obligación que se establece en el artículo 31, fracción IV de contribuir para los gastos públicos tanto a la Federación, Estados y Municipios en donde se resida.

Los principios<sup>15</sup> que se siguen en cuanto al ámbito de competencia que tienen los tres niveles de gobierno mencionados respecto de la potestad tributaria o facultad de establecer contribuciones son los siguientes:

1. Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos;
2. Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa de determinada materia a la federación
3. Restricciones expresas a las potestades tributarias de los Estados;
4. Establecimiento de ciertas materias reservadas a los municipios; y,
5. Establecimiento de la posibilidad de que los Estados renuncien a su potestad tributaria a favor de la Federación, ingresando al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

---

<sup>15</sup> Estrada Rodríguez, José Guadalupe. *La inconstitucionalidad de las leyes fiscales*. Revista Vínculo Jurídico, Números 49-50, Enero – Junio, 2002, p.7.

El primer principio tiene su sustento en el artículo 73, fracción VII, y en el numeral 124<sup>16</sup>, ambos de la Carta Magna. El artículo 73 tan sólo dispone en su fracción VII, que el Congreso fijará las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pero, no indica que esa facultad de imposición sea una facultad que explícitamente le corresponda a éste, con exclusión de la facultad de las legislaturas locales. Así sobre esta regla, por un lado, el gobierno federal, y por el otro, los estados de la República imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estiman necesarias.<sup>17</sup>

De lo anterior se desprende que la doble tributación si esta permitida por la Constitución ya que por un lado y de acuerdo al numeral 124 las facultades que expresamente se concedan a la federación no podrán ser ejercidas por los Estados, pero a su vez como el artículo 73 mencionado, en su fracción VII no se considera establezca facultades expresas a la Federación, ya que no encontramos en dicha fracción un enunciamiento específico, sino que es muy general, por consiguiente no se prohíbe a la Federación el establecer contribuciones, más que cuando si existan facultades expresas, por las que sólo el Congreso o la Federación puedan legislar, tal y como sucede en la fracción XXIX-A.

El segundo principio tiene su fundamento en los Artículos 73, fracción XXIX y 124 Constitucional, donde como habíamos dejado establecido si hay una lista de materias reservadas expresamente a la Federación, y por consiguiente no hay facultad de los estados

---

<sup>16</sup> El artículo 124 Constitucional a la letra dice: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios Federales se entienden reservadas a los Estados”.

<sup>17</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit., p. 252.

para imponer contribuciones en dichas materias, es decir, existe una limitante a su potestad tributaria.

El tercer principio tiene su fundamento en los artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, así como 118 Constitucionales.

El cuarto principio se encuentra contenido en el artículo 115, fracción IV.

El quinto principio se da en los casos de Estados que tienen sujeción al Sistema de Coordinación Fiscal. Los Estados adheridos a este sistema renuncian a su potestad tributaria, en el caso de sus facultades impositivas concurrentes con la federación para así participar de los beneficios del sistema mencionado tales como los ingresos que obtienen de la federación bajo el mecanismo de las llamadas participaciones, tal y como se desprende de la Ley de Coordinación Fiscal.

Actualmente todas las entidades federativas, por medio de los convenios y la coordinación respectivos, se han integrado a dicho sistema para aliviar los problemas derivados de la concurrencia impositiva.

Para reafirmar lo expresado hasta este momento sobre la distribución de la potestad tributaria Hugo Carrasco menciona:

El poder tributario federal y estatal no tiene delimitada la esfera de competencia en forma categórica y absoluta, ya que el texto constitucional, a través de sus diversas normas señala algunas atribuciones en materia impositiva de competencia exclusiva de la Federación, así como de la Hacienda Municipal y prohibiciones de los Estados. Al respecto, fuera de los

campos exclusivos de la federación y de los municipios, aparece el fenómeno de la doble competencia tributaria.<sup>18</sup>

Lo anterior significa que a pesar de existir ciertas restricciones al poder tributario de los Estados y Municipios, estas restricciones no son absolutas, se dejan abiertos ciertos campos sobre los que sí pueden imponer contribuciones y así sufragar sus gastos o unirse en su caso, al Sistema de Coordinación Fiscal.

### **1.2.2 LIMITES CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Así como se dejó claro que el establecimiento de la potestad tributaria fue necesario, al Estado para poder cumplir con los fines que tiene encomendados, también es necesario recordar que como toda facultad o poder debe tener sus limitantes y que mejor que los constitucionales, que son de las que, como ya apuntamos al inicio cuando hablamos de atributos normativos de la Constitución, se van a desprender las otras limitantes que se establezcan en las leyes federales como es el Código Fiscal de la Federación, o, al menos, estas no debe contrariar a la fuente que les dio su origen.

Estas limitantes nos van a servir para llegar a considerar cuando una ley o acto de autoridad es inconstitucional, tal y como se expone a continuación:

Tanto los actos concretos de autoridad, como las leyes ( en su sentido material), estas como actos generales deben respetar y ceñirse al sistema de garantías individuales previsto por nuestra Carta Fundamental, pues de otra manera la afectación jurídica que se cause a un individuo particular basado en una disposición general contraria a la Constitución, violaría sus derechos fundamentales. Cuando un acto de autoridad contraviene los preceptos constitucionales, en cualquiera de sus modalidades, dicho acto autoritario tiene un vicio que

---

<sup>18</sup> Op. cit., p. 250-251.



lo hace inválido y ese vicio de validez, en la materia de garantías individuales, se denomina inconstitucionalidad.<sup>19</sup>

Como se ve en el argumento expuesto, lo primero que una autoridad tiene que hacer al expedir una ley o acto es respetar los lineamientos constitucionales y en especial a las garantías individuales para que esa ley o acto, no tenga el vicio de la inconstitucionalidad, por lo que se puede desprender que la primera limitante que tienen las autoridades es la de las garantías individuales

Pero no sólo las garantías individuales deben tomarse en consideración como limitante de la autoridad, sino también la competencia que la misma debe poseer, por eso señalaremos lo siguiente:

El sistema constitucional mexicano en materia fiscal, se establece básicamente en dos aspectos o directrices, uno que determina una serie de derechos básicos que debe cumplir la legislación fiscal en cuanto a su contenido y que está regulada por una serie de garantías individuales; y otro que establece un sistema de competencias entre las autoridades federales, estatales y municipales en cuanto a la potestad tributaria que estas autoridades tienen en ciertos rubros o materias.<sup>20</sup>

Como se mencionó cuando se expide una ley o un acto en materia fiscal, así como en otras materias, las autoridades deben observar las garantías del gobernado y deben contar con competencia para poder expedir esas leyes y actos, es decir, se debe fundamentar en la Constitución tal y como vimos, esa competencia para que el gobernado puede tener la seguridad que la autoridad está llevando a cabo un acto por la que se encuentra legitimada conforme a la ley.

---

<sup>19</sup> Estrada Rodríguez, José Guadalupe. *La inconstitucionalidad de las leyes fiscales*. Revista Vínculo Jurídico, Números 49-50, Enero – Junio, 2002, p. 5.

<sup>20</sup> Idem, p. 6.

Por su parte Hugo Carrasco citando a Miguel Valdés Villareal no sólo considera el aspecto legal en la potestad tributaria, sino otros aspectos fundamentales que le dan eficacia a esta potestad y de la siguiente manera comenta: “ Potestad limitada en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad”.<sup>21</sup>

Entre los aspectos que se consideran como limitantes y que a su vez darán eficacia a esta potestad son la fuerza que tiene la existencia de la democracia en nuestro país, por medio de la cual el pueblo pueda tomar sus propias decisiones, y con esto elegir a sus gobernantes, que a su sano juicio, sean los más convenientes, en lo que constituye su soberanía, y, que el gobierno al aplicar la ley lo pueda hacer de una manera razonable tomando en cuenta todos los elementos que se consideren importantes para llegar a una buena resolución de un caso concreto, sin estimar en la resolución de estos casos, fuerzas, que a su criterio, sean más importantes que lo hagan soslayarse de esa ley. En los aspectos legales tenemos también la observancia de las garantías individuales y la competencia de la autoridad por medio de la división de poderes que rige en nuestra Constitución.

Tomando en cuenta al aspecto legal la serie de derechos básicos o requisitos que deben satisfacerse al establecerse las contribuciones, además de la mencionada competencia de la autoridad, están contenidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y son las siguientes:

---

<sup>21</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. Cit., p. 249.

- Que la contribución se encuentre establecida y regulada en una ley.
- Que la contribución sea proporcional
- Que la contribución sea equitativa
- Que la contribución se destine al gasto público.

Estos requisitos han sido considerados por la Corte<sup>22</sup> como garantías individuales, aunque no estén en la parte de la Constitución relativa a las mismas ( llamada parte dogmática, título primero, capítulo I) y por tal motivo se puede pedir ante los tribunales federales, sean respetadas por medio del juicio de amparo correspondiente.

Como anotamos anteriormente, entre las limitantes constitucionales que tiene al margen la autoridad, en lo que constituye su potestad tributaria, tenemos a las garantías individuales o garantías del gobernado.

En relación con las garantías individuales Raúl Rodríguez Lobato<sup>23</sup> ha considerado que el límite constitucional al poder tributario, está constituido por los principios constitucionales en ellas contenidos de legalidad, proporcionalidad y equidad, de generalidad, de igualdad, de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, de irretroactividad de la ley, garantía de audiencia, derecho de petición y de no confiscación de bienes. Cada uno de entre los cuales serán analizados en el siguiente apartado referente a garantías constitucionales en materia tributaria, así como los requisitos para establecer contribuciones que ya fueron comentados.

---

<sup>22</sup> *Impuestos. Proporcionalidad y Equidad de los. Facultades de la Suprema Corte.* Sexta Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación. Parte XLVII, primera parte, mayo, 1961, p. 38.

<sup>23</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit, p. 42.

### 1.2.2.1 GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Empezaremos por definir el termino de garantía y garantías individuales.

La palabra garantía proviene del término anglosajón “warranty” o “warrantee”, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar. Connotación, que como se ve, es amplia y equivale en sentido lato, al “aseguramiento o afianzamiento”, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguarda o apoyo.<sup>24</sup>

En cierta forma las garantías individuales si constituyen un respaldo o aseguramiento, respaldo porque con estas hay un limite a actos autoritarios que pueda afectar la esfera jurídica de los gobernados y aseguramiento, ya que los tribunales federales son los encargados de velar su cumplimiento, o asegurarlo por medio de la institución del juicio de amparo.

Para una definición más precisa de lo que se consideran las garantías individuales y

Mario Ignacio Álvarez las define de la siguiente manera:

Son las normas jurídicas protectoras a favor de los gobernados que regula la relación entre estos y el Estado”. De tales normas se derivan derechos subjetivos públicos a favor de los primeros, que obligan jurídicamente a la autoridad para que sus actos revistan siempre determinadas condiciones, o bien para que se abstengan de realizar ciertas acciones en relación con tales gobernados.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Burgoa, Ignacio. *Las garantías individuales*. Porrúa, México, 1996, pp. 155 y 158

<sup>25</sup> Álvarez Ledesma, Mario Ignacio. *Introducción al Derecho*. Porrúa, México, 1995, p. 167.

Como se ve las garantías constitucionales son derechos o facultades que tienen los gobernados, por medio de los cuales se les tutela para el ejercicio de determinadas acciones y a su vez son lineamientos con que se debe conducir la autoridad en su ejercicio.

Para saber cuales son las garantías que protege la Constitución el mismo autor comentado expresa:

La Constitución mexicana, a través de sus garantías individuales, protege la igualdad, la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica de los gobernados. Así, las garantías de igualdad resguardan entre otros derechos fundamentales, además del acceso de todos a las garantías mismas, la prohibición de la esclavitud, la igualdad ante la ley del hombre y la mujer, la prohibición de títulos de nobleza y fueros. Las garantías de libertad se ocupan entre otras cuestiones, de la protección de libertades de trabajo, expresión, imprenta, del derecho de petición, de asociación y reunión, de pensamiento, conciencia y concurrencia económica. Las garantías de propiedad aseguran la propiedad privada o otros tipos de propiedad con las modalidades que pueda imponerle el Estado. Las garantías de seguridad jurídica establecen las exigencias constitucionales que debe observar todo acto de autoridad, como es el derecho de audiencia, exacta aplicación de la ley en materia penal, irretroactividad de la ley, principio de legalidad para la materia civil ( y por extensión, mercantil, administrativa, fiscal y laboral), los requisitos de las ordenes de aprehensión, cateos y las visitas domiciliarias a cargo de las autoridades administrativas.<sup>26</sup>

Las garantías de propiedad que como dice el autor aseguran la propiedad privada y las de seguridad jurídica consideramos son relevantes para nuestro análisis, ya que el embargo precautorio trae consigo una afectación a la propiedad privada, así con lo cual en su ejercicio deben observarse unas modalidades englobadas en las mencionadas garantías de seguridad jurídica.

---

<sup>26</sup> Idem., pp. 168-169.

### **1.2.2.1.1 SEGURIDAD JURÍDICA**

Como consideramos que la seguridad jurídica es de entre los valores que tiene el derecho, el más importante que el estado debe aportar, empezaremos por mencionar una definición.

Mario Álvarez<sup>27</sup> define a la seguridad jurídica como “un valor que el derecho genera y aporta a la sociedad. Esto es, la certeza o posibilidad de predicción con que cuenta el gobernado para saber que conductas son jurídicamente debidas”. El mismo autor comenta que este valor encuentra su polo contrario en la arbitrariedad (decisión caprichosa y absoluta) ya que “la autoridad tiene proscrito hacer u omitir lo que la norma no autoriza” que se traduce en una “decisión ajustada a derecho sometida y constreñida a los límites que señala la ley”. Así para él, en este principio deben existir dos situaciones básicas: “ Un margen de acción a los gobernados y la certidumbre de que la acción de la autoridad tendrá límites”. A su vez con este valor se respeta la libertad de la sociedad y se sustenta la idea del Estado de Derecho.

La idea del autor de lo que considera el valor de seguridad jurídica se puede expresar en base a dos criterios: Margen de acción de la autoridad y Margen de acción a los gobernados. El primer criterio es debido a que este valor aporta tranquilidad o certidumbre a la sociedad por poder esta llegar a determinar cuando pueden los gobernados ser afectados o no por un acto de autoridad y si ese acto es debido o no, en base a que ese acto debe tener una base legal con límites preestablecidos; El segundo criterio se basa en la libertad con que debe contar la sociedad, ya que el gobernado cuenta con derechos siempre

---

<sup>27</sup> Op. Cit., p. 28.

y cuando respete los derechos de los demás y la ley para proteger estos derechos determina lo que serán considerados como actos ilícitos o delitos.

En nuestro análisis este valor debe ser observado en el criterio de margen de acción que debe tener la autoridad en la instauración y aplicación de la figura del embargo precautorio que será analizada en el momento oportuno.

Del valor de seguridad jurídica que aporta el derecho deben haber sido originadas las garantías de seguridad jurídica, y así tenemos que desde el texto constitucional de 1824 “aparecen por vez primera los llamados derechos de seguridad jurídica de los gobernados, extendiéndose estos a los rubros de: la prohibición expresa de la irretroactividad, el derecho o garantía de audiencia y la estricta aplicación de la ley a las resoluciones de índole judicial”.<sup>28</sup>

#### **1.2.2.1.2 GARANTÍA DE AUDIENCIA**

La garantía de audiencia establece Raúl Rodríguez Lobato<sup>29</sup> ha sido definida por la Corte como un “derecho que tienen los particulares frente a autoridades administrativas y judiciales para que tengan oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de ser estos afectados”, es decir, que todo acto que se considere de afectación debe prever el procedimiento por medio del cual, se puedan oír los argumentos de la parte afectada, así como dejar que se aporten las pruebas necesarias que ayuden a esclarecer los hechos, que

---

<sup>28</sup> Rosas, Jorge Diego. et al. *Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1997, p. 18

<sup>29</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit, p. 45.

provocaron ese acto de afectación, ya que pueden haber sido considerados erróneamente por parte de la autoridad.

Relacionando esta garantía a la materia tributaria se expresa:“La garantía de audiencia con respecto a la materia tributaria es el derecho de ser oído previamente a un acto de privación o de molestia por parte de las autoridades fiscales”. El Poder Judicial Federal se ha pronunciado en que aun cuando existen ciertas excepciones, hay ciertas situaciones en que esta garantía debe respetarse como lo es el caso del desarrollo de una visita domiciliaria.<sup>30</sup>

Como se verá al llevarse a cabo una visita se faculta a los inspectores en ciertos casos, a asegurar el interés fiscal, como en el caso de los artículos 145 y 41, fracción II del Código Fiscal de la Federación. “Se ha considerado que al no preverse la posibilidad de que el contribuyente visitado pueda ser oído en defensa legal, previamente al acto de molestia y de privación, dichas disposiciones contravienen expresamente lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional”.<sup>31</sup>

Esta garantía será retomada posteriormente en el análisis del embargo precautorio en materia fiscal, dando el significado de acto de privación y de molestia para así llegar a una conclusión de si este tipo de embargo constituye un acto de molestia o un acto de privación y consiguientemente saber los requisitos que estos actos deben contener. También analizaremos lo dicho por la Corte y las posturas de otros doctrinarios sobre si el embargo precautorio puede ser violatorio o no de la garantía de audiencia.

---

<sup>30</sup> Rosas, Jorge Diego. Op Cit., p. 33.

<sup>31</sup> Ídem, p.34.



En lo referente al establecimiento de las contribuciones, Hugo Carrasco señala que la Corte ha emitido el criterio de que en materia tributaria no es necesario que se cumpla con la garantía de previa audiencia ya que la naturaleza del impuesto es ser una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se debe otorgar en este aspecto es siempre posterior a la aplicación del impuesto, y basta con que se de el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, pero que si es necesario que los afectados sean oídos antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.<sup>32</sup>

Es decir, que entre las excepciones que marca la Corte con respecto al otorgamiento de garantía de previa de audiencia, la encontramos en la potestad que tiene el estado de fijar contribuciones, por la potestad misma que le da el imperio de fijar estas contribuciones, además de ser necesarias para que el Estado cumpla con los fines públicos que tiene encomendados, pero todo esto señala la corte no quiere decir que en un acto de afectación o de privación no se tenga que cumplir con dicha garantía como consideramos lo sería el caso del embargo precautorio en materia fiscal, pero reiteramos en que volverá a ser esto objeto de estudio en un capítulo posterior.

---

<sup>32</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. cit., pp. 629 y 630.

### 1.2.2.1.3 PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Estas garantías que ya fueron mencionadas con anterioridad están establecidas en el artículo 31, fracción IV Constitucional y Humberto Delgadillo<sup>33</sup> hace las consideraciones siguientes:

Proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica que implica una idea más amplia de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos. La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentran colocadas en la misma circunstancia contributiva.

Es decir, se debe identificar a la proporcionalidad con la capacidad contributiva del sujeto y no con la capacidad económica como se ha considerado en algunas ocasiones, ya que no hay similitudes en las últimas considerando que aunque en ocasiones el contribuyente cuente con activo u mobiliario, necesarios para llevar a cabo su actividad, pudo no haber tenido una ganancia real o entrada a su patrimonio, por el que si tenga la posibilidad de contribuir y así ayudar a sufragar los gastos públicos. La equidad por su parte sólo debe aplicarse a las personas que se encuentren en una misma situación contributiva y no en personas con desigualdad de condiciones. Por su parte la Corte<sup>34</sup> a definido la equidad como la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo, es decir, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una misma regulación.

---

<sup>33</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit., p. 55.

<sup>34</sup> *Proporcionalidad y Equidad Tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional*. Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN, tesis 275, p. 256

Rodríguez Lobato<sup>35</sup> explica lo anterior considerando que “el principio de proporcionalidad y equidad se desdobra a su vez en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria y que son el de generalidad y el de igualdad”, entendiendo el de generalidad en que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa prevista, ya que si no se estaría en presencia de una ley privativa prohibida por el Artículo 13 Constitucional. El principio de igualdad lo entiende como “ que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y consecuentemente, tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.

Es decir al respecto, que como hay una prohibición constitucional sobre aplicación de leyes privativas por lo que las leyes deben contar con el requisito de generalidad, a excepciones de grupos especiales previstos por la propia Constitución como lo es el ejercito que si cuentan con su propia ley, pero materia fiscal, las mismas no puede existir, porque se estaría en todo caso violando el principio de proporcionalidad y equidad que, como ya mencionamos, son unos de los principios que deben cumplirse al fijarse o establecerse contribuciones, y en caso de que aún así existan leyes que vayan en contra de estos principios se tendría que ir al juicio de garantías, especial para estas situaciones de violación o contradicción a un precepto de la ley suprema.

Estamos de acuerdo con autores que mantienen la postura de que los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y, un limite al legislador cuando se aboca a establecer gravámenes de cualquier tipo. y, que

---

<sup>35</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., pp. 44 y 45.

su cabal cumplimiento, así como a la debida fundamentación y motivación, traen consigo una verdadera justicia tributaria.<sup>36</sup>

#### **1.2.2.1.4 GARANTÍA DE LEGALIDAD**

Para resaltar la importancia que tiene esta garantía en nuestro sistema normativo se expresará que “la legalidad es un valor superior, más allá de ideologías o posturas políticas. Sin un profundo respeto a la ley en todas sus formas y acepciones, ninguna sociedad puede avanzar, porque ninguno de sus miembros tiene certidumbre respecto a lo que los otros, incluyendo el gobierno van a hacer”<sup>37</sup>

Como se puede apreciar el principio de legalidad va de la mano con el principio de certidumbre o certeza jurídica, ya que con un respeto a la ley los gobernados pueden tener más certidumbre de que las autoridades actuaran en base a ella, y no por medio de actos arbitrarios, soslayándose del sentido de la ley.

Humberto Delgadillo<sup>38</sup> considera que en materia tributaria, esta garantía incluye dos aspectos: 1) Sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) Sobre la actuación de las autoridades.

Conforme a lo anterior se observa que el principio de legalidad en nuestro sistema jurídico tiene dos enfoques, uno en cuanto al requisito que ya fue comentado de que la

---

<sup>36</sup> Rosas, Jorge Diego. Et. al. Op. cit., p. 28.

<sup>37</sup> Rubio, Luis. Et. al. Op. cit., p. 9.

<sup>38</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit., p. 53.

contribución sólo puede ser establecida mediante ley, contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra ley suprema y “puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía de derecho penal, ‘*nullum tributum sine lege*’”.<sup>39</sup> El otro enfoque se observa al aplicarse la ley por parte de las autoridades, por medio del cual todo acto de molestia, o cualquiera que sea la naturaleza del mismo debe estar fundado y motivado, tal y como se establece en el artículo 16 Constitucional.<sup>40</sup>

Como se señaló el que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, es necesario saber el significado de estos dos conceptos y así: “Se entiende por fundamentación que dicho acto debe basarse en una disposición normativa general y por motivación, el indicar que circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro de esa norma general”.<sup>41</sup>

En relación a lo antedicho la fundamentación es hacer referencia a los preceptos legales en los que está establecido el hecho imponible y, la motivación es la exposición de los hechos que cumplen las características necesarias, y por las que a consideración de la autoridad se encuadra en la hipótesis normativa establecida en la ley fiscal.

No solo es necesario que se establezca en ley la contribución, sino que también los elementos que esta debe contener, tal y como se expondrá a continuación, todo esto con la

---

<sup>39</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit., p.43.

<sup>40</sup> La parte que nos interesa del artículo 16 Constitucional a la letra dice: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio y papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

<sup>41</sup> Rosas, Jorge Diego. Op. cit., p. 35

finalidad de que la contribución pueda ser determinada y enterarla en la declaración correspondiente.

La garantía de legalidad tributaria se traduce no sólo en que la contribución debe estar contenida en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, sino que es preciso el que ostente con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga la certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.<sup>42</sup>

A su vez Luis Humberto Delgadillo<sup>43</sup> determina que “sólo la ley, formal y materialmente considerada, puede regular los elementos que integran las contribuciones y que son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.

De lo señalado, también se observa el ya mencionado principio de certidumbre o certeza jurídica que conlleva el principio de legalidad en el establecimiento de los tributos, con todos y cada uno de los elementos que estos deben contener, para que así los contribuyentes puedan determinar cual será la obligación fiscal que deben satisfacer y que esta no será determinada por medio de un acto arbitrario, sino en base a una ley. Al respecto y para confirmar lo dicho sobre el principio de certeza jurídica que debe observarse en el establecimiento de los impuestos, Arrijoa Vizcaíno<sup>44</sup> menciona lo siguiente:

El tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar

---

<sup>42</sup> Ídem, p. 29.

<sup>43</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit., p. 53

<sup>44</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 2000, p. 198.

el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreve a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes , regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él.

Cuando vimos el significado del valor de seguridad jurídica se menciona que este es el que otorga certeza a los gobernados sobre el límite en el actuar de las autoridades, y, que dentro de las garantías de seguridad jurídica importantes para nuestro análisis, se encontraba el principio de legalidad, por consiguiente diremos que mientras haya un respeto a la garantía de legalidad, esto se traducirá a su vez, en observancia de las garantías de seguridad jurídica y viceversa. Así, es importante respetar el principio de seguridad jurídica, por medio de una regulación precisa de los elementos de las contribuciones, y en general del vínculo que debe existir entre los sujetos de la relación tributaria, para evitar dejar en estado de indefensión e inseguridad jurídica a los contribuyentes, violentando si esto sucede, el sistema normativo constitucional y en específico las garantías aplicables a la materia fiscal.

El principio de legalidad salvaguardado en la ley suprema, también está regulado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 238, fracción II, donde se señala como una de las causales que traen como consecuencia la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes y que afecten a la defensa del particular trascendiendo al sentido del fallo, incluyendo la ausencia de fundamentación y motivación.

En el embargo precautorio establecido en el Código Fiscal de la Federación, consideramos no existe una regulación precisa sobre el vínculo entre la autoridad y el

contribuyente, ya que se deja al arbitrio de la autoridad el considerar cuando existe un riesgo inminente de que contribuyente, se ausente, enajene o dilapide sus bienes.

#### **1.2.2.1.5 IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY**

El principio de irretroactividad de la ley “consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia”<sup>45</sup> y del artículo 14, primer párrafo de la Constitución<sup>46</sup> a contrario sensu de lo que establece se puede deducir la excepción de que este principio sólo se puede aplicarse en beneficio del particular.

Para saber a quien esta dirigida esta prohibición a efecto de saber quienes serían autoridades responsables en algún amparo que pudiera suscitarse Sergio Francisco de la Garza expone lo siguiente: “En la irretroactividad de leyes la prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique”<sup>47</sup>, esto quiere decir que a contrario de lo que pudiera pensarse de la definición que se dio del principio de irretroactividad de la ley, la prohibición no sólo esta dirigida a las autoridades que aplican las leyes, sino también como se dijo al poder legislativo para que no establezcan leyes que regulen hechos sucedidos en el pasado, y así con esta prohibición constitucional, se observa que las leyes que son expedidas por el poder legislativo deben regular siempre situaciones futuras para no dejar

---

<sup>45</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., p. 45.

<sup>46</sup> “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”.

<sup>47</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., p. 301.



sin efectos los derechos adquiridos que constituyen un beneficio para el particular, ya que en este caso esas leyes si causarían un perjuicio.

Aplicando este principio a la materia fiscal nuestro máximo tribunal ha señalado que “los tributos se van generando de momento a momento y, por lo tanto, si en cierto lapso la ley que contiene la contribución se modifica y establece una tasa mayor, dicho impacto fiscal se produce a partir de la vigencia de la disposición legal reformada y, en consecuencia , no afecta ni lesiona derecho adquiridos en el pasado”, lo cual quiere decir que si un contribuyente estuviere tributando conforme a una tasa menor, por situaciones acaecidas en la vigencia de la anterior disposición y a la entrada en vigor de una nueva que estableciera una tasa mayor, esta no aplicaría a aquellas situaciones por no ser estas objeto de la nueva ley.

Al respecto y para esclarecer mejor como podemos determinar cuando se esta aplicando una ley fiscal de manera retroactiva en perjuicio de alguna persona, es notorio el punto de vista que nos da Humberto Delgadillo<sup>48</sup> sobre que “el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.

Con lo anterior se puede decir que es necesario siempre el determinar la fecha de realización de los hechos por los que un contribuyente encuadro en la hipótesis normativa

---

<sup>48</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit, p. 53.

que dio origen a la obligación fiscal, y que mejor que esa fecha pueda ser demostrada para cualquier problema que sobre este tópico pudiera suscitarse.

El mismo autor<sup>49</sup> hace destacar que el Código Fiscal de la Federación ha introducido este principio en su artículo 6, fracción I.<sup>50</sup>

#### **1.2.2.1.6 DESTINO A LOS GASTOS PÚBLICOS**

El principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, contenido también en el artículo 31, fracción IV de la ley suprema es de acuerdo como lo ha considerado la Corte<sup>51</sup>: “ Una condición de validez constitucional de los tributos”.

Para que una ley fiscal sea constitucional tiene que cumplir con este requisito y a efecto de cumplirlo, lo que se recaude de las contribuciones establecidas en la ley de ingresos debe destinarse a sufragar los gastos públicos, y para saber que se entiende por gastos públicos Sergio Francisco de la Garza<sup>52</sup> cita a Fraga quien considera que debe entenderse por tales: “ los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”. Por lo que recordaremos lo ya mencionado en el punto 1.2 de que la potestad tributaria con que cuenta el Estado tuvo su origen y por lo tanto su justificación, en la necesidad de satisfacer dichos gastos.

---

<sup>49</sup> Ídem.

<sup>50</sup> “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

<sup>51</sup> *Contribuciones para cubrir el presupuesto. Facultad del Congreso para decretarlas*. Sexta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Parte VI, tercera parte, Septiembre, 1957, p. 136.

<sup>52</sup> De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., p. 141.

### 1.2.2.1.7 DERECHO DE PETICIÓN

Para concretizar este derecho a la materia fiscal mencionaremos la definición que sobre aquél nos enuncia Humberto Delgadillo: “Es una facultad que todo individuo tiene para solicitar la intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla la ley fiscal”<sup>53</sup> De acuerdo con esta definición se puede decir que hasta el realizar una consulta a la autoridad fiscal, es pedirle de alguna forma su intervención en la solución de nuestras interrogantes.

Este derecho se encuentra consagrado en el artículo 8<sup>54</sup> de la ley suprema y constituye un derecho de los particulares, de que a toda petición que se haga a las autoridades debe recaer en un acuerdo que debe hacerse en breve plazo, independientemente de que las autoridades resuelvan en algún sentido en específico, ya que la propia constitución no establece alguna limitante sobre el sentido en el que dichos acuerdos deben ser formulados.

En lo que se refiere a breve plazo la Constitución no determina cual debe ser considerado el mismo, pero en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación<sup>55</sup>, al

---

<sup>53</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit., p. 54.

<sup>54</sup> Textualmente en la parte que nos interesa del artículo 8 Constitucional se señala: “ A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerla conocer en breve término al peticionario”. Pero ese mismo artículo condiciona a que dicha petición debe formularse de manera pacífica y respetuosa, por lo que en caso de no cumplir esta condicionante, la autoridad no estaría obligada a contestar a tal petición.

<sup>55</sup> Al establecerse el plazo de tres meses el artículo 37 del código mencionado expresa: “ Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que se resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que esta se dicte”. Como se ve este artículo da armas al contribuyente

insertarse este principio, si se establece cual será el plazo que debe considerar la autoridad como breve, que es de 3 meses y se menciona en ese mismo artículo que de no haber una respuesta esta debe entenderse en sentido negativo para los efectos a que se pudiera proceder.

#### **1.2.2.1.8 NO CONFISCACIÓN DE BIENES**

Este derecho esta contenido en el artículo 22 de la ley suprema<sup>56</sup> y se establece como excepción y por lo que no se considerará confiscación de bienes la aplicación de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, lo que permite a la autoridad fiscal hacer efectivo el cobro tanto de las contribuciones como de las multas, evitándose así, el que los particulares evadan su pago.

Para relacionar ésta prohibición a la materia que nos ocupa señala Rodríguez Lobato que la misma “consiste en la prohibición que se hace de establecer tributos que en si mismos sean confiscatorios por que absorban gran parte o la totalidad de ingresos de un contribuyente”.<sup>57</sup> De esta manera podemos recordar lo que se establece en el artículo 31, fracción IV, de nuestra ley suprema sobre los requisitos que una ley debe satisfacer, y específicamente en relación a esta prohibición, es de mencionarse el de proporcionalidad ya analizado anteriormente.

---

para ejercer presión a que la autoridad satisfaga el principio que nos ocupa, o no se retrase demasiado al satisfacerlo.

<sup>56</sup> Señalaremos textualmente la parte que nos interesa del mencionado artículo 22: “Quedan prohibidas .... la confiscación de bienes.... No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona .... para el pago de impuestos o multas”.

<sup>57</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op. cit., pp. 46 y 47.

Es importante resaltar que el precepto ya mencionado, también prohíbe las multas excesivas, y debe entenderse por tales “ todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable o estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal”. Al respecto mencionado se deben considerar ciertos factores como son: la gravedad del ilícito cometido, el monto del negocio o contribución omitida, la capacidad económica del infractor y la reincidencia en su caso.<sup>58</sup>

De lo anterior se deduce, que cuando la autoridad deba aplicar una multa debe tomar en cuenta los factores mencionados a fin no violentar el dispositivo que nos ocupa.

#### **1.2.2.1.9 EXENCIÓN DE IMPUESTOS**

Esta garantía esta establecida en el artículo 28 Constitucional<sup>59</sup>

De acuerdo a Hugo Carrasco la exención de impuestos es: “Librar a alguien del pago de un tributo”<sup>60</sup>, es decir, que cuando se otorga una exención se libera al contribuyente e una carga.

---

<sup>58</sup> Estrada Rodríguez, José Guadalupe. Art. cit, p. 11.

<sup>59</sup> El artículo 28 Constitucional sobre esta prohibición a la letra dice: “ En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”. De aquí se deduce que la exención de impuestos no es absoluta, sino que deben regularse las condiciones en que estas pueden proceder. Por lo anterior es que la Corte determino, que esta prohibición sólo se extiende al hecho de que dichas exenciones no se otorguen en particular, para tratar de satisfacer determinados intereses, sino que se apliquen a toda una categoría de sujetos, y que sea por razones de interés general o económico.

<sup>60</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Op. cit., p. 138.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, III da entrada a que el ejecutivo establezca estímulos por medio de resoluciones de carácter general, y entre estos estímulos tenemos a las exenciones de impuestos.

#### **1.2.2.1.10 LIBERTAD DE TRABAJO.**

Esta garantía se encuentra contenida en el artículo 5 de la Constitución Federal<sup>61</sup>, siendo así un límite al poder tributario, ya que su ejercicio, no puede afectar la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad sea lícita, ya que como establece ese artículo, su ejercicio sólo podrá vedarse por determinación judicial y con las restricciones ahí mismo formuladas. Así también al expedirse las leyes no se deben gravar los productos del trabajo en forma excesiva, privándose por tanto al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.<sup>62</sup>

Sobre esto, es importante destacar que existe en el artículo 123, apartado A, fracción VIII una prohibición a embargar el salario mínimo. Consideramos que esto debe ser a efecto de que en las leyes, también se aplique esta prohibición y así en las leyes fiscales no pueden tampoco gravarse tal salario, ya que de nada serviría gravar algo, sobre el que no se pudiera hacer efectivo el cobro, al no satisfacerse el mismo por parte contribuyentes.

---

<sup>61</sup> La parte a analizar de este artículo dice textualmente: “Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”.

<sup>62</sup> Delgadillo, Luis Humberto. Op. cit., p. 54.

### **1.3 CONTROL CONSTITUCIONAL**

No seremos exhaustivos en este tema, por no ser el centro de nuestro análisis, sino sólo daremos un panorama general por ser de gran trascendencia a lo analizado hasta el momento el hablar sobre el control constitucional, ya que de nada serviría que existiera una constitución como ley suprema, con los atributos comentados y los límites que constituyen las garantías allí establecidas a las autoridades en nuestro país, sino se establecieran en ella misma, medios eficaces para hacer efectivos todos aquellos señalamientos, como lo es el juicio de amparo por ser el medio idóneo con que cuenta el gobernado para hacer respetar la Constitución.

El control constitucional se realiza de acuerdo con nuestra ley suprema por tres medios:

- Controversias Constitucionales
  
- Las acciones de inconstitucionalidad
  
- El juicio de amparo.

Las controversias constitucionales con fundamento en el Artículo 105, fracción I, tienen el objetivo al igual que las otras dos de hacer respetar la Constitución Federal cuando se estime que algún acto de los órganos Federales, Estatales y Municipales o alguno de los Poderes Federales pueda ir en contra de la Constitución y solo pueden ser ejercitadas, a diferencia del juicio de amparo, por los mismos órganos o poderes ya mencionados. En este orden de ideas, en el artículo 106 del mismo ordenamiento se plantea un caso en el que

pueden suscitarse dichas controversias y es por razón de competencias entre la Federación, Estados y Municipios, mismas que también serán resueltas por la propia Corte.

Las acciones de inconstitucionalidad tienen su fundamento en el artículo 105, fracción II, Estas tendrán por objeto de acuerdo a Sánchez Bringas<sup>63</sup> el “resolver la posible contradicción entre una norma general y la Constitución”. Es una petición que se hace de control normativo, ya que, no habrá parte actora, ni parte demandada, lo que si sucede en el Juicio de Amparo, y también a diferencia del juicio mencionado no pueden ser ejercitadas por cualquier persona, sólo podrán ser ejercitadas de acuerdo con la fracción mencionada por legisladores federales, estatales y del Distrito Federal, el Procurador General de la República y los partidos políticos.

Otras diferencias substanciales que se encuentran entre las acciones de inconstitucionalidad y las controversias constitucionales con respecto al juicio de amparo son las siguientes:

- Las dos primeras mencionadas no requieren que exista un agravio para poder ser promovidas, y en el amparo sí, ya que el objeto de aquellas no es otro, que el de “preservar la ya mencionada supremacía constitucional”<sup>64</sup>
- Las dos primeras otorgan efectos *erga omnes*, es decir, tendrá efectos generales, así como el hecho en su caso de poder declararse la invalidez de las normas

---

<sup>63</sup> Sánchez Bringas, Enrique. *Derecho Constitucional*. Porrúa, México, 1998, p. 506.

<sup>64</sup> Álvarez Ledesma, Mario I. *Introducción al Derecho*. Mc Graw Hill, México, 1998, p.170.



impugnadas ( declaratorias de inconstitucionalidad ), cuando fueren aprobadas por lo menos por ocho ministros en ambos casos. En el amparo a diferencia de lo mencionado se presenta el principio de relatividad de las sentencias por el cual tendrá efectos únicamente respecto de las partes en la Controversia, también conocido como *Formula Otero*.

### **1.3.1 JUICIO DE AMPARO**

El juicio de amparo como ya se menciona es un medio de control de la Constitucionalidad y consideramos el más importante, ya que es el que se otorga al gobernado frente a actos de autoridad que violenten las garantías individuales y con esto se pone fin a actos arbitrarios, ilegales o inconstitucionales de las autoridades mismas encargadas de hacer prevalecer la Constitución.

El amparo es definido Ignacio Burgoa<sup>65</sup> de las siguientes maneras:

- Es una institución procesal que tiene por objeto proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad ( lato sensu ) que, en detrimento de sus derechos viole la Constitución;
- Es una institución jurídica de tutela directa de la Constitución e indirecta y extraordinaria de la legislación secundaria ( control constitucional y legal ) y que tiene por objeto invalidar, en relación con el gobernado en particular y a instancia de éste, cualquier acto de autoridad inconstitucional o ilegal que lo agravie;
- Es un juicio o proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad que le causa un agravio en su esfera jurídica o que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar dicho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine.

---

<sup>65</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. cit., p. 28.

De lo anotado se deduce que el juicio de amparo tiene por objeto, además de ejercer un control constitucional o legal sobre actos de autoridad, el regresar al gobernado afectado por ese acto en el goce de las garantías establecidas a su favor y que le fueron violentadas, esto se puede lograr por medio de la suspensión provisional o definitiva de los actos reclamados, ya sean generales o particulares, considerados inconstitucionales.

Cuando el autor antes citado habla de control legal manifiesta darse este caso debido a una infracción de la garantía de legalidad instituida primordialmente en los artículos 14 y 16 de la Ley Suprema, y a través de los cuales se tutela toda la Constitución y todo el derecho positivo mexicano.<sup>66</sup>

### **1.3.1.1 AMPARO CONTRA LEYES**

Por ser objeto de nuestro estudio el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que instituye al embargo precautorio que consideramos inconstitucional por violentar algunas de las garantías individuales establecidas en la Constitución, es de resaltar en concreto el amparo contra leyes para combatir la inconstitucionalidad contenida en ese precepto y que afecta la esfera jurídica del gobernado.

Pero cuando una ley fiscal será considerada inconstitucional?

Una ley de naturaleza fiscal será inconstitucional por tres causas fundamentales: 1) Cuando la elaboración o aprobación de la ley no se realiza de conformidad con las normas que regulan su producción; 2) Cuando, no obstante haber sido aprobada con todas las formalidades, es en sí misma contraria a algún texto constitucional, es decir, por ir en contra de las garantías individuales; 3) Cuando la voluntad, en la elaboración de la ley, ha sido

---

<sup>66</sup> Ídem.

arrancada del cuerpo legislativo con algún vicio del consentimiento ( error, dolo, violencia), caso este último sólo imaginable a nivel hipotético.<sup>67</sup>

Consideramos que las causales anotadas pueden ser aplicadas a cualquier ley y no sólo a la fiscal, que se tache de inconstitucional. La causal segunda es aplicable al embargo precautorio en materia fiscal, tal y como quedará demostrado en el capítulo relativo a su análisis. La tercer causal se da a cualquier acto jurídico que tenga un vicio, en este caso del consentimiento y los cuales traen aparejada la nulidad de ese acto, pero como dice la autora, no es imaginable, por ser muy difícil que un caso así pudiera suscitarse, ya que el proceso legislativo, se realiza frente a un gran número de personas.

En cuanto a los principios generales del juicio de amparo, del tipo que estamos analizando, es necesario destacar el de definitividad, puesto que en el caso de la acción constitucional ejercida en contra de leyes no opera, y, al no aplicarse el mismo, se puede impugnar la ley sin necesidad de agotar previamente los medios de defensa previstos en las leyes ordinarias, para combatir el acto concreto de autoridad que agravia los intereses jurídicos, siendo necesario demostrar el agravio personal y directo. Esto se da por ser las leyes, en sí mismas consideradas, independientemente de cualquier acto aplicativo posterior, como las directamente atacadas en el juicio de garantías.<sup>68</sup>

Como se señaló anteriormente el principio de definitividad no debe observarse para el caso de amparo contra leyes, ya que las leyes que se consideren inconstitucionales pueden impugnarse desde el momento de su entrada en vigor, así como con el primer acto

---

<sup>67</sup> Estrada Rodríguez, José Guadalupe. Art. cit., p. 12.

<sup>68</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. cit., pp. 34 y 35.

de aplicación, es decir, el contribuyente puede elegir alguno de estos dos momentos para impugnar y en caso de que este principio operará tendríamos forzosamente que esperar hasta el primer acto de aplicación para poder primero impugnar por medios ordinarios establecidos en las leyes y posteriormente irnos al juicio de amparo, pero como se menciono, es necesario demostrar el interés jurídico, tal y como sucede en todos los juicios de amparo, es decir, el que existe un agravio que afecta tu esfera jurídica, ya sea, en nuestra persona, bienes, o derechos, por los que así nos encontremos tutelados para impugnar esa ley. Si no se demuestra ese interés jurídico la ley de amparo señala en su artículo 73 que el juicio de amparo es improcedente y por consiguiente te desechan la demanda promovida. Entre otras causales de improcedencia en este juicio, se encuentra el consentimiento de la ley o acto que se reclama y expresa Ignacio Burgoa<sup>69</sup>, este puede manifestarse de dos formas tácito o expreso. Se da el primero cuando no se haya promovido el juicio de garantías en el tiempo estipulado por la ley para este efecto. El consentimiento expreso se da cuando el agraviado realiza de manera espontánea actos que se apoyen en la ley, “ aun cuando a través de ellos sostenga que lo previsto por esta no le es aplicable”.

En cuanto a quien se considera en el caso del amparo contra leyes autoridad responsable se presentan dos casos<sup>70</sup>:

- Si ya fue realizado un acto de aplicación de la ley y contra tal acto procede el juicio de garantías indirecto o bi-instancial, en la demanda respectiva se señalará como autoridad responsable tanto al órgano legislativo, como a la autoridad que haya emitido el acto de aplicación, reclamándose simultáneamente la ley y el acto de aplicación citado.

---

<sup>69</sup> Ídem., p. 35

<sup>70</sup> Ídem., p. 36.

- Si procediera en su caso amparo directo o uni-instancial no debe señalarse como autoridad responsable al órgano legislativo, siendo procedente analizar en su caso los conceptos de violación que sobre este tópico se hayan realizado.

Esto se traduce en que para saber a quien se señalará como autoridad responsable, se debe observar siempre el momento en que se impugna, si fue inmediatamente después de un acto de aplicación, sin agotar los medios ordinarios establecidos en las leyes, o si fue después de haberlos agotados donde procedería amparo directo por impugnar las resoluciones definitivas recaídas a esos medios ordinarios.

Comenta el mismo autor<sup>71</sup> el criterio de la Corte que ha sustentado respecto de que en cuestiones referentes a inconstitucionalidad de leyes secundarias únicamente pueden ser tratadas y resueltas por los tribunales federales, careciendo las autoridades distintas de éstos de la facultad de solucionar problemas de oposición de normas ordinarias de la Constitución. En materia fiscal esto se puede presentar en el juicio de nulidad que se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde muy frecuentemente los contribuyentes al señalar los preceptos que violan las leyes o actos impugnados se refieren a los constitucionales y no a los establecidos en el Código Fiscal de la Federación como debería de ser, ya que este tribunal vigila el cumplimiento de esta ley secundaria.

---

<sup>71</sup> Ídem.

### 1.3.2 JURISPRUDENCIA

Nos referimos a esta ya que en nuestro tema de análisis existen jurisprudencias de la Corte que como mencionaremos denotan gran importancia, para poder llegar a ciertas conclusiones, ya que la misma tiene gran trascendencia para el ordenamiento jurídico en general como fuente formal del derecho y empezaremos por definirla. De acuerdo a Mario Álvarez esta se define como:

Conjunto de principios, criterios, precedentes o doctrinas que se encuentran en las sentencias o fallos de los jueces o tribunales y se le conoce como la principal fuente indirecta ya que tiene una doble función: la principal es interpretar el sentido de la ley y por otro lado llenar las lagunas que aparecen en el sistema jurídico, coadyuvando así a la producción y aplicación de la ley a través de los directrices o parámetros que establece sobre el sentido de la norma jurídica misma y el derecho.<sup>72</sup>

Como vemos por medio de la jurisprudencia los Tribunales Federales además de llenar las lagunas u omisiones que tiene la ley para resolver ciertos casos, tienen la función de ser los máximos interpretes de la ley, y cabe destacar, que para saber si el embargo precautorio es violatorio de ciertas garantías individuales, es necesario saber la interpretación que de estas ha dado la Corte, esclareciendo así las dudas que pudieran suscitarse en este sentido. También debe analizarse la jurisprudencia que hay enlazando la figura embargo precautorio con esas garantías y así determinar si este es inconstitucional o no, que es la finalidad de este trabajo, pero las jurisprudencias que existen sobre embargo precautorio en relación esas garantías será analizada más adelante en el capítulo relativo al análisis de esa figura.

---

<sup>72</sup> Álvarez Ledesma, Mario Ignacio. Op. cit., p. 74.

Para saber en que sentido la jurisprudencia en nuestro país, puede trascender a los fallos de los jueces y tribunales, y de eso que se desprenda su importancia, así como saber la importancia de los criterios o tesis que no llegan a formar jurisprudencia se señalará lo siguiente:

En México la jurisprudencia tiene fuerza obligatoria de acuerdo con lo que establece el artículo 94 Constitucional y los artículos 192 a 197 de la Ley de Amparo, lo cual quiere decir, que necesariamente los jueces o tribunales jerárquicamente inferiores a los tribunales federales que la generan deberán aplicarla en la resolución de sus casos, a diferencia de los criterios o tesis que sólo orientan la labor de los jueces auxiliándolos en la interpretación de la ley, pero que reiterando no tienen carácter obligatorio.<sup>73</sup>

De acuerdo a la ley de amparo sólo pueden establecer jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas y los Tribunales Colegiados de Circuito. En materia fiscal por su parte también existe la posibilidad de acuerdo con el artículo 260 del Código Fiscal de la Federación de establecer jurisprudencia por parte de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de acuerdo con los lineamientos que ahí mismo se indican y en el artículo 263 del Código citado se establece la obligación que existe de las salas del tribunal de aplicarla, salvo que esta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.

Como se indica en los párrafos precedentes, como la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación es obligatoria para todos los jueces y tribunales jerárquicamente

---

<sup>73</sup> Op. Cit., p. 190-191.

inferiores, no podría prevalecer una jurisprudencia de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dictadas en contravención de las dictadas por los tribunales federales, por consiguiente no serán así obligatorias para salas del tribunal mencionado dichas tesis contradictorias.

La jurisprudencia según el derecho mexicano puede ser invocada por las partes en un juicio de amparo, que ha sido considerado en este trabajo como un instrumento con que cuentan los particulares o gobernados para impugnar leyes o actos considerados inconstitucionales, de aquí también la importancia que tiene la jurisprudencia en México.