UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE DERECHO-MEXICALI

DOCTORADO EN DERECHO UABC

"LA RETROACTIVIDAD, UN EXAMEN DE SU APLICACIÓN EN BENEFICIO A CONTRIBUYENTES"

Tesis

Que para obtener el grado de Doctor en Derecho

Presenta:

Christian Natanahel Raygoza Lozano

Director de tesis:

Dr. Agustín Manuel Velázquez Bustamante

Mexicali, Baja California, México. **16 de junio de 2018.**

"Gracias a quienes me apoyaron con su presencia y que son parte fundamental en este trabajo"

ÍNDICE

Paginas

RESUMEN……9

INTRODUCCIÓN

Planteamiento del problema 13
Preguntas de investigación..... 19
Objetivos de investigación 20
Hipótesis..... 20
Justificación del caso de estudio 21
Marco teórico..... 23
Metodología aplicable..... 36

CAPÍTULO PRIMERO

RECARGOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL

1.1 Recargos 40
1.1.1 Conceptualización tributaria en la doctrina 40
1.1.2 Finalidad del recargo 44
1.1.3 Elementos de los recargos tributarios..... 45
1.1.4 Supuestos en que proceden los recargos..... 49
1.1.5 Herramienta para el cálculo aritmético de los recargos 50

1.2 Conceptos analógicos al recargo fiscal 51
1.2.1 Interés..... 51
1.2.2 Mora……..54
1.2.3 Indemnización…..……..……54

1.3 Sistema tributario mexicano 56

1.3.1 Potestad tributaria del Estado……..60
1.3.2 Estructura jurídica……..……...62
1.3.3 Aspecto histórico…….……..68
1.3.4 Objeto del gasto público…….…….70

1.4 Fuentes formales del derecho tributario……..…73
1.4.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos …..…74
1.4.2 Tratados internacionales…….……76
1.4.3 Leyes secundarias…… ……..…….…..….77
1.4.4 Decretos……..……..…78
1.4.5 Reglamentos……..……..…79
1.4.6 Reglas de carácter general o resoluciones misceláneas fiscales…….……..80
1.4.7 Acuerdos……..…80
1.4.8 Circulares……..……81
1.4.9 Jurisprudencia……..……82
1.4.10 Doctrina……..……83
1.4.11 Principios tributarios o de derecho tributario…….……84
1.4.11.1 Legalidad.....……..…85
1.4.11.2 Proporcionalidad..... ..87
1.4.11.3 Equidad…..... 88
1.4.11.4 Reserva de ley..... 89
1.4.11.5 Irretroactividad..... 89
1.4.12 Ámbito temporal de las leyes tributarias 90

1.5 Contribuciones..... 93
1.5.1 Contribuciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación..... 95
1.5.2 Impuestos 95
1.5.3 Aportaciones de seguridad social. 96
1.5.4 Contribuciones de mejoras……..……..…98
1.5.5 Derechos…….……...98

1.6 Accesorios de las contribuciones……..…….99

Conclusión…….……103

Consideraciones a este capítulo……..……....103

CAPÍTULO SEGUNDO

RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

2.1 Infracciones……106

2.1.1 Parte teórica……...106

2.1.2 Infracciones en materia tributaria……107

2.1.3 Sustento jurídico de las infracciones en el Código Fiscal de la Federación……111

2.2 Multas…….…….113

2.2.1 Teoría de las sanciones…….……...113

2.2.2 Fundamento constitucional…….…….115

2.2.3 Límites constitucionales de las multas……..116

2.2.4 Multas fiscales…….……117

2.2.5 Sanciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación……...……..121

2.3 Régimen sancionador tributario…….……..…123

2.3.1 Fundamento constitucional…….…….128

2.3.2 Extinción de la facultad sancionadora de la autoridad fiscal...131

2.4 Panorama convergente de los recargos y las sanciones…….……...132

2.4.1 Posturas doctrinarias respecto de los recargos y las sanciones……...….132

2.4.2 Criterios del Poder Judicial de la Federación sobre los recargos y sanciones…….……...134

2.4.3 Pronunciamiento del Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto de los recargos y sanciones…….……..…….……146

2.4.4 Lo permisible de los recargos tributarios al considerarlos sanciones en España……..……163

2.4.5 Cuadro de derecho comparado…….……170

Conclusión…….……171

Consideraciones a este capítulo…….……...171

CAPÍTULO TERCERO

ACTIVIDAD DE LEYES EN DIVERSOS MOMENTOS

3.1. Retroactividad, irretroactividad y ultra-actividad…….……173

3.1.1 Retroactividad…….……173

3.1.1.1 Doctrina fiscal sobre retroactividad 176

3.1.1.2 Pronunciamientos a través de criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa..... 178

3.1.1.2.1 Poder Judicial de la Federación……178

3.1.1.2.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa…….……..184

3.1.2 Irretroactividad……...186
3.1.2.1 Concepto……186
3.1.2.2 Contenido de la doctrina……187
3.1.2.3 La doctrina fiscal……189
3.1.2.4 Criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa .....……191
3.1.2.4.1 Poder Judicial de la Federación……..……191
3.1.2.4.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa……..…193

3.1.3 Ultra-actividad……195
3.1.3.1 La doctrina 195
3.1.3.2 Posturas jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa……196
3.1.3.2.1 Poder Judicial de la Federación……196
3.1.3.2.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa……..……200

3.1.4 Teoría de los componentes de la norma……..201

3.1.5 Teoría de los derechos adquiridos..... 203
3.1.5.1 En relación al derecho tributario..... 205
3.1.5.2 Expectativas de derecho 206

3.2. Ámbito de los derechos humanos……207

3.2.1 Derechos humanos……..207

3.2.1.1 Evolución internacional con repercusión en la vida nacional…….210

3.2.2 Principios comprendidos por los Derechos Humanos…….214

3.2.2.1 Universalidad……..216

3.2.2.2 Interdependencia……218

3.2.2.3 Indivisibilidad……...219

3.2.2.4 Un solo principio Interdependencia-indivisibilidad…219

3.2.2.5 Progresividad……..220

3.2.3 Seguridad jurídica…….222

3.2.4 Sistemas de interpretación de los derechos humanos en nuestra constitución política……..……..……..225

3.2.4.1 Interpretación Conforme……..……227

3.2.4.2 Interpretación *Pro-personae*…….……230

3.2.4.3 Ponderación…….……...232

3.2.5 Neo-constitucionalismo……..…….……233

Conclusión.....236

Consideraciones a este capítulo.....236

CAPÍTULO CUARTO

RETROACTIVIDAD FAVORABLE

4.1 Principio de retroactividad de la norma más favorable..... 238

4.1.1 Limitantes a la retroactividad benigna 241

4.1.2 Criterios del Poder Judicial de la Federación sobre retroactividad favorable o benigna 242
4.1.2.1 Materia laboral..... 244
4.1.2.2 Materia penal..... 245
4.1.2.3 Materia tributaria 248

4.1.3 Criterios detractores del Poder Judicial de la Federación sobre la retroactividad benigna en la materia tributaria 251

4.1.4 Criterios del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en pro y en contra de la retroactividad benigna……257
4.1.4.1 En *Pro* de la retroactividad benigna 257
4.1.4.2 La improcedencia de la retroactividad a favor de los administrados……...262

4.2 Panorama jurídico de los derechos de los Contribuyentes……265
4.2.1 Derechos de los contribuyentes…….265
4.2.1.1 Capacidad contributiva……..266
4.2.1.1.1 Derecho al mínimo vital o existencial……..…270
4.2.1.1.2 Tesis del Poder Judicial de la Federación sobre el tema…….270
4.2.1.2 Igualdad Tributaria……..……273
4.2.1.3 Reserva de ley en materia tributaria 276
4.2.1.4 Destino del gasto publico..... 278
4.2.1.5 Otros Derechos..... 279

4.2.2 Interpretación de la ley tributaria..... 280
4.2.2.1 Interpretación de la ley..... 282
4.2.2.2 Interpretación en materia tributaria 283
4.2.2.3 Actual postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la interpretación tributaria..... 285

Conclusión……287

Consideraciones a este capítulo……...287

RESULTADO Y CONCLUSIONES

1. Sobre los recargos en nuestro sistema tributario……..……289

2. Sobre el régimen sancionador tributario mexicano…….…….……289

3. Sobre el análisis de los recargos y las sanciones……...290

4. Sobre la retroactividad favorable a los contribuyentes concerniente a los recargos…….....292

Conclusión final…...…….293

FUENTES DE INFORMACIÓN

Fuentes bibliográficas……..…294

Fuentes electrónicas…….……..304

Fuentes jurisprudenciales, tesis aisladas y sentencias…….……..….311

Fuentes normativas…….……...…342

RESUMEN

Esta investigación se comprende por cuatro capítulos en los cuales versan en los recargos que son accesorios de las contribuciones, el régimen sancionador tributario, las excepciones al ámbito temporal de las normas jurídicas, a través de las figuras de retroactividad, irretroactividad y ultra-actividad, por último la retroactividad benigna a favor de los contribuyentes. Todo esto, es atreves de la evaluación de la retroactividad a favor de los contribuyentes respecto de los recargos fiscales, a partir de la demostración del matiz sancionador de esos recargos y la determinación que el estado mexicano no comprende en su normatividad la procedencia de la retroactividad benéfica respecto a recargos fiscales. Se sostiene que la retroactividad benigna no es aplicada a favor de los contribuyentes en razón de su falta de estipulación en las normas jurídicas mexicanas.

Los métodos aplicados para alcanzar esta tesis fue documental, descriptivo e interpretativo, los cuales permitieron obtener conclusiones y resultados en cada capítulo y una final, consistentes en detentar que la hipótesis es verdadera en razón que el sistema jurídico mexicano no comprende a la retroactividad a favor de los contribuyentes respecto de recargos fiscales.

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La oportunidad de apreciar la capacidad del Estado en contra de los Contribuyentes y la necesidad de conocer de manera amplia los derechos y sus instituciones que comprenden a los pagadores de contribuciones.

En la actualidad,[1] en nuestro sistema jurídico mexicano, en lo que respecta a la materia tributaria y en relación con la figura jurídica de retroactividad a favor de los contribuyentes, únicamente se comprende el concepto de manera literal a través de la fuente formal del derecho; como son las jurisprudencias que ha emitido el Poder Judicial de la Federación en la novena época; en particular, aquella[2] con el cual se aplica a las infracciones o sanciones que sean posteriormente modificadas y contengan un beneficio, respecto de actos acontecidos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, o modificación al artículo donde se derive el beneficio al contribuyente, en consecuencia son aplicables de manera retroactiva en beneficio de los contribuyentes que se encuentren en el supuesto. Sin embargo, no se aprecia de manera precisa este principio de retroactividad de ley más benigna en nuestra carta magna o en alguna ley secundaria o domestica que resalte a simple vista que la retroactividad en materia tributaria pueda aplicar en beneficio de los contribuyentes respecto de las infracciones o sanciones y además en otros supuestos que pudieren ser procedentes como los recargos, se insiste el hecho que no es claro dentro de nuestra legislación, solo se expresa por el legislador a través del artículo 70, párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación,[3] un beneficio sin encaminar al lector a la observancia del principio de retroactividad a su favor.

Sin embargo, en España existe y se comprende en su legislación, a partir de una lectura que se lleve a cabo, en primer lugar a la Constitución Española de

[1] En el trascurso de esta investigación.

[2] Jurisprudencia identificada con; registro: 196642, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, marzo del 1998, Tomo VII, Tesis 2ª./J. 8/98. 333. Rubro; "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR".

[3] El citado artículo comprende de manera literal lo siguiente; "*Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición*".

1978, la cual se encuentra vigente hasta este momento; en ella se desprende en su articulado 9, apartado numero 3, lo siguiente: *"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",* de lo anterior, esa H. Constitución garantiza, entre otras cosas, pero la que interesa para este estudio; es la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos humanos, esto de manera general comprende la prohibición de aplicar de manera retroactiva sanciones que perjudiquen a los particulares, consecuentemente al realizar una interpretación a contrario *sensu* se arriba a la conclusión lógica-jurídica la aplicación de la retroactividad a favor de las personas. Además, al acudir a las normas domesticas españolas como es la Ley General Tributaria numero 58/2003, publicada el 17 de Diciembre de 2003 en el Boletín Oficial del Estado Español, en su sección 2, articulo 10, apartado 2, la cual refiere lo siguiente:

> *"Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*
>
> *No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado"*.

De la anterior transcripción, se denota que la ley secundaria comprende los efectos retroactivos cuando su aplicación resulte favorable a los contribuyentes, respecto de infracciones, sanciones y en lo que interesa para esta investigación; que son los recargos y los efectos retroactivos a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, nuestro sistema jurídico tributario contempla su base fundamental en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, que comprende a los derechos y obligaciones de los

contribuyentes. Que consiste lo anterior en las obligaciones de los individuos en relación con el territorio mexicano,[4] los cuales deben cumplir con la obligación de aportar al gasto público de los tres niveles de gobierno, esto de acuerdo a su residencia; de manera proporcional y equitativa.[5]

En el ámbito internacional, está comprendida la obligación especifica de aportar recursos económicos para el sostenimiento de los servicios públicos, por parte de las personas que se encuentren en los Estados miembros a La Convención Americana de los Derechos Humanos,[6] estipulado en su artículo 32; sobre correlación entre deberes y derechos, el cual nos refiere en su primera fracción: *"Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad"*. El deber de contribuir al gasto público por los ciudadanos mexicanos, es admisible con sus derechos humanos, porque estos últimos imponen al Estado mexicano los límites de su poder recaudador o coercitivo para cubrir esas erogaciones y no mantener cautivos a los contribuyentes de sus actos arbitrarios en contra de ellos, en este sentido Humberto Medrano refiere; "*este poder no puede ser ejercido en forma ilimitada, sin márgenes precisos de referencia, porque ello significaría dejar a los obligados a merced del Estado*".[7]

El poder coercitivo del Estado, para requerir el entero de las contribuciones se encuentra limitado por los derechos humanos en materia tributaria, las cuales, para Gabriela Ríos consisten en; *"a la luz de la doctrina más cualificada: son capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de Ley y destino del gasto público",*[8] y en relación con los artículos 14 y 16, de la Constitución, comprende los principios de derecho tributario, tales como *seguridad jurídica*, *equidad,*

[4] Titulo Segundo, Capítulo II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 8, del Código Fiscal de la Federación; "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. "

[5] Fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

[6] Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos y entrada en vigor; 18 de julio de 1978.

[7] Humberto Medrano, *Constitución y Poder Tributario,* http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/viewFile/5829/5823 (fecha de acceso: 23 de enero de 2014).

[8] Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los Contribuyentes,* http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_203-A19.pdf (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

proporcionalidad, gasto público, legalidad tributaria, entre otros más que serán identificados en la investigación que nos ocupa, de manera destacada el principio toral de *retroactividad* en su concepto genérico y en lo particular a lo favorable a los contribuyentes. Este último principio de retroactividad, se encuentra comprendido en el párrafo primero, del artículo 14, constitucional federal, que consigna; "*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"*, interpretado este a *contrario sensu* denota que mientras no afecte, es permisible aplicarse en todo momento a beneficio de las personas, de manera retroactiva, además Emilio Margáin, apunta en este sentido; *"que aun cuando acepta la retroactividad de la ley en beneficio del individuo, surge la irretroactividad cuando se esté causando un perjuicio la particular",*[9] por ello, se puede comprender la existencia de los dos principios encontrados en el artículo Constitucional citado.

La retroactividad en lo relativo a la materia fiscal, es una figura jurídica abordada de manera superficial y ligera por el sistema jurídico nacional,[10] y de manera clara es a través de las jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación, como órgano garante de los derechos humanos, el cual, se ha limitado a reconocer en sus diversas tesis que la retroactividad en materia tributara es procedente solo en las sanciones. Esto es, la postura jurisprudencial, advierte el derecho de retroactividad claramente en materia penal a través de la interpretación que realizo la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia; *1ª./J.7/95,*[11] y en concatenación con la Tesis; *1ª./J. 10/2001*,[12] respecto del artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal, consistente en no dar efectos

[9]Emilio Margáin, "*La Irretroactividad de las Leyes Tributarias",* Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, revista 18 (1986). 550. https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11071/10124 (fecha de acceso: 04 de julio de 2016).

[10] El artículo 70, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en su redacción nada clara comprende esta figura.

[11] Registro: 200487, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, libro, mayo de 1995, Tomo 1, Tesis: 1a./J. 7/95. 124. Rubro: "RETROACTIVIDAD. APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE. DEBE HACERSE EN EL PROCESO PENAL POR LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL ORDINARIA COMPETENTE Y NO EN EL JUICIO DE GARANTÍAS".

[12] Registro: 189939, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, abril de 2001, Tomo XIII, Tesis 1ª./J. 10/2001. 333. Rubro: "LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN. ES UN DERECHO SUSTANTIVO RESPECTO DEL CUAL RIGE LA EXCEPCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL, CONSISTENTE EN LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY EN BENEFICIO DEL REO**".**

retroactivos en perjuicio de persona alguna, por ejemplo; la condena recibida por un preso ante la aplicación de una pena contemplada en el Código Penal -*federal o local*- en un momento del tiempo, y posteriormente es reformada o modificada esa pena a una mínima a la anterior o ya existe, consecuentemente se genera un beneficio aplicado de manera retroactiva, el cual, de manera lógica- jurídica no perjudica en atención al principio de irretroactividad y es procedente emplear la excepción al ámbito temporal de las normas juridicas contenida en el artículo Constitucional en cita, cuando la aplicación de la ley es en beneficio del reo, indiciado, procesado o sentenciado. Lo anterior, se armoniza con el ámbito supranacional, que reconoce a través del artículo 9, de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, que versa sobre el principio de legalidad y de retroactividad, y comprende de manera expresa; "*Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiara de ello*".

En ese orden de ideas, nuestro Máximo Tribunal, ha interpretado el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Federal, respeto de la retroactividad de normas, en particular las tributarias, al pronunciarse por una parte, mediante la jurisprudencia; *"MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR",*[13] la Segunda Sala de la Suprema Corte, quien emitió ese criterio solo acepta que las multas fiscales tiene una naturaleza similar a las sanciones penales, por ello, es procedente aplicar en forma retroactiva la multa fiscal más benéfica al particular. Ahora bien, en lo relativo a los recargos fiscales y la relación que guarda con la retroactividad a favor de los contribuyentes; ese Máximo Tribunal en mención hasta este momento no se ha pronunciado o ha abordado el tema planteado.

Ahora bien, los recargos fiscales invocados se encuentran en nuestro sistema tributario mexicano, dentro del Código Fiscal de la Federación; los cuales

[13] Registro: 196642, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, marzo del 1998, Tomo VII, Tesis 2ª./J. 8/98. 333.

se derivan de las contribuciones,[14] estos últimas son el principal y los recargos como otras figuras comprendidas en ese Código son consideradas accesorios a lo principal, además que -*en la parte que interesa a este trabajo*- para la normatividad aplicable, son aquellos que; "*deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno",*[15] de lo transcrito se denota que los recargos, en nuestra normatividad se generan por la falta de pago oportuno de las contribuciones correspondientes, en la calidad de indemnización a la hacienda del Estado, en consecuencia de advierte un evidente castigo por la impuntualidad de las obligaciones de los contribuyentes enfrente del Estado, como un escarmiento que se aprecia con un aparente matiz[16] característico de las infracciones y sanciones que comprende el régimen sancionador tributario en México.

El régimen sancionador tributario, se comprende dentro del Código Fiscal de la Federación, en particular en el Capítulo I, que es identificado como; "*de las infracciones*", en este se advierten las multas o sanciones económicas que se incurre por incumplimiento a sus disposiciones fiscales, esto es a partir de los diversos supuestos que ese grupo de disposiciones normativas describe como infracciones o situaciones de hecho que los sujetos en la relación tributaria se encuentran al no observar de manera oportuna. La finalidad, que persigue el Estado se basa en desalentar el incumplimiento de las disposiciones fiscales y fomentar una sana recaudación de las contribuciones, que los gobernados deben enterar para soportar el gasto público.

Como problema de investigación se analiza la implicación de la retroactividad en materia tributaria a favor de los particulares respecto de los recargos previa comparación de estos últimos con el tratamiento sancionador que reciben las multas e infracciones dentro del sistema tributario federal. En razón, que los recargos son una carga y castigo por incumplimiento oportuno de pago de

[14] Articulo 2º, del Código Fiscal de la Federación, que refiere sobre la clasificación y concepto de las contribuciones.
[15] Articulo 22, del Código Fiscal de la Federación.
[16] El Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española; define Matiz (*de Matizar) como; "Rasgo poco perceptible que da a algo un carácter determinado"*. http://dle.rae.es/?id=Oc9iu24 (fecha de acceso: 18 de septiembre de 2016).

las contribuciones a que se encuentran obligados a enterar los contribuyentes, por lo tanto en el caso de existir una modificación posterior a su normatividad que los favorezca deberá aplicarse ese beneficio a dichos sujetos. Lo anterior se contrastará a través de la doctrina, normas jurídicas y de los criterios interpretativos o tesis que sostiene el Poder Judicial de la Federación y Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respecto de régimen sancionador tributario con la naturaleza jurídica de los recargos fiscales y el alcance de la figura de retroactividad favorable o benigna.

En conclusión el tema propuesto a estudio requiere la aproximación y el tratamiento de problemáticas epistemológicas, conceptuales y normativas, que necesariamente se tendrán que abordar a lo largo del presente trabajo.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Conforme a lo anterior se plantean las siguientes preguntas concernientes al problema en estudio.

> ¿Es posible considerar la retroactividad en pro de los contribuyentes respecto de los recargos en el sistema tributario mexicano?

De esta pregunta se derivan las siguientes interrogaciones con carácter específico:

1. ¿El régimen sancionador tributario comprende a los recargos?

2. ¿El Estado Mexicano comprende en sus fuentes formales la retroactividad favorable en materia tributaria respecto de los recargos?

OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Evaluar la posible procedencia de la retroactividad a favor de los contribuyentes respecto de los recargos en el sistema tributario mexicano.

Objetivos Específicos

Estos derivan de llevar las reflexiones generadas a partir de la búsqueda del objetivo general arriba referido a la esfera del sistema tributario federal mexicano.

1. Se propone **demostrar** el matiz[17] sancionador de los recargos.

2. **Determinar** si el Estado Mexicano comprende en su fuente formal de derecho la retroactividad favorable en materia tributaria, respecto de recargos.

HIPÓTESIS

Se sostiene que las autoridades tributarias deben aplicar el beneficio retroactivo que gozan las infracciones y sanciones en materia tributaria respecto de los recargos a los contribuyentes que no cumplieron dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias con sus obligaciones fiscales; entre otras razones porque la normatividad no contempla la aplicación de la figura legal de retroactividad en materia de recargos.

JUSTIFICACIÓN

Para denotar la importancia del estudio, se exponen criterios sugeridos por Hernández Sampieri, Fernández Collado y Baptista Lucio, para evaluar la

[17] El Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española; define Matiz (*de Matizar) como; "Rasgo poco perceptible que da a algo un carácter determinado"*. http://dle.rae.es/?id=Oc9iu24 (fecha de acceso: 18 de septiembre de 2016).

importancia potencial de la presente investigación, los cuales proponen los siguientes criterios: la conveniencia del estudio, su relevancia social, las implicaciones prácticas, el valor teórico, la utilidad metodológica[18] y la relevancia profesional.

1. Conveniencia del estudio

Hasta este momento del desarrollo de esta investigación, en la doctrina, las disposiciones legales y los criterios interpretativos de los órganos judiciales o jurisdiccionales, no aportan mayores elementos de manera clara y precisa, con los cuales no haya la mínima duda que la retroactividad en materia tributaria no sea procedente a favor de los contribuyentes; respecto de los recargos, pues las citadas fuentes se considera que no han abordado el tema, y la procedencia de esta figura en estudio, la cual aportaría mayores elementos que servirían para demostrar su viabilidad. Lo anterior, busca alcanzar con el análisis de los objetivos de investigación planteados, que sirvan en un principio para los operadores jurídicos como criterio orientador en los casos que sea aplicable al emitir sus resoluciones y después se alcanzaría plasmar el presente en las normas jurídicas.

2. Relevancia social

Previo a que se logre alcanzar el objetivo de investigación, la notabilidad depende del contraste teórico y del posterior traslado a lo empírico,[19] lo cual propiciaría la confianza y certeza para aquellos sujetos a la obligación de aportar al gasto público, esto es, los contribuyentes, obtendrían mayor certeza respecto de los recargos; cuando una disposición legal sea modificada con posterioridad de un monto de mayor a menor cuantía o porcentaje de los recargos fiscales que en un momento se haya generado. Esto propiciara que el Poder Legislativo modificara su normativa nacional en beneficio a los contribuyentes o se propiciarían elementos

[18] Roberto Hernández, Carlos Fernández y Pilar Baptista, *Metodología de la Investigación* (México, D.F.: Mc Graw-Hill, 2003), 40.

[19] Cuestión que no se aborda en la presente investigación.

jurídicos por los cuales se haría valer este derecho al acudir a una instancia judicial o jurisdiccional.

Los argumentos de esta tesis podrían proveer elementos a los contribuyentes para enfrentar los actos arbitrarios en materia de contribuciones del Estado Mexicano y propiciaría una herramienta jurídica que se puede hacer valer ante los órganos impartidores de justicia. Así pues, los resultados que se obtengan del análisis de la retroactividad en materia tributaria a favor de los contribuyentes; respecto de los recargos generaría mayor confianza a los pagadores de contribuciones.

3. Valor teórico

La evaluación de la retroactividad favorable en materia tributaria, respecto de los recargos tiene una trascendente importancia teórica, la cual permitirá su posible estimación práctica. Así pues, se abordar el tema en estudio desde una aproximación teórica al analizar desde una perspectiva doctrinaria el bloque normativo nacional que comprenda la retroactividad aplicable a los recargos y régimen sancionador tributario. Lo cual permitirá plantear recomendaciones teóricas a la doctrina mexicana.

La investigación contribuirá a generar conocimiento de la figura estudiada, de igual forma aportará una perspectiva que denote este importante aspecto de evolución jurídica. A partir, del actual conocimiento de la doctrina mexicana, la cual, no define si es procedente la aplicación de la figura estudiada, solo es parcialmente reconocida por las tesis aisladas emitidas por el Poder Judicial de la Federación, en perjuicio de los contribuyentes. De lo anterior, puede servir para apoyar o desarrollar una teoría, en las siguientes investigaciones.

4. Utilidad metodológica

Esta investigación será abordada mediante la aplicación de métodos de análisis e interpretación,[20] con una perspectiva pro contribuyente, para analizar la retroactividad favorable en materia tributaria, los recargos y el sistema sancionador tributario. El presente trabajo, consigue ser base de realización futura sobre la aplicación práctica de la retroactividad a favor del contribuyente respecto de los accesorios de las contribuciones.

5. Relevancia profesional

Esta aportación de comprensión respecto de la retroactividad favorable en materia de contribuciones, recargos y el régimen sancionador tributario propiciaría una herramienta para los juristas, aplicable en pro de los contribuyentes, cuando sea procedente la retroactividad de recargos a su favor, como también orientará a los operadores jurídicos; al aportar mayores elementos en su prudencia jurídica.[21] Se pretende ampliar o potencializar esta figura o generar otra postura frente las instituciones jurídicas estudiadas y alcanzar a proponer los cambios suficientes que en su momento puedan ser comprendidos o aplicables en el sistema jurídico mexicano.

MARCO TEÓRICO

En este apartado se pretende explicar la perspectiva de análisis, las teorías, las investigaciones y los antecedentes pertinentes para el desarrollo de la investigación, la cual se compone de dos etapas, propuestas por Roberto H. Sampieri, que consisten en: i) La revisión de la literatura existente y, ii) El desarrollo de una perspectiva teórica o la adopción de una teoría en particular.[22] Este estudio

[20] Jorge Witker, *Como elaborar una tesis en derecho* (México: Editorial Civitas, 1986), 119.

[21] Refiere Carlos I. Massini, que prudencia jurídica es la; "a*ptitud para investigar cual es la solución justa"* que toman los hombres respecto de una situación jurídica, idea que toma el autor en cita de el Emperador Augusto, quien reconoció a los notables juristas romanos. En Carlos Ignacio Massini, *La Prudencia Jurídica*. https://es.scribd.com/doc/230833398/MASSINI-Carlos-Ignacio-La-Prudencia-Juridica (fecha de consulta 24 de mayo de 2015).

[22] Roberto Hernández, Carlos Fernández y Pilar Baptista, *Metodología de la investigación* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2003), 22-23.

se ubica en el campo del derecho, en particular en la rama denominada Tributaria, Fiscal o Impositiva, que se enfoca la relación tributaria del Estado como ente recaudador y al contribuyente como sujeto pasivo de las contribuciones, lo cual, será confrontado con los criterios interpretativos de los novedoso derechos humanos que comprende nuestra Constitución Federal, con la finalidad de evaluar la retroactividad en pro del contribuyente.

I. Revisión de la literatura

La búsqueda de información relacionada con el tema de investigación se centró en las siguientes fuentes; libros, diccionarios jurídicos, leyes, códigos, artículos de revistas especializadas en temas Jurídicos-Doctrinarios, buscadores electrónicos especializados (Google Académico entre otros), criterios jurisprudenciales o aislados emitidos por el Poder Judicial de la Federación o aquellos emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

II. Perspectiva teórica

Tomando en cuenta que esta investigación versa sobre retroactividad favorable; de los recargos en materia tributaria, y su centro de análisis comprende el examen de temas doctrinales comprendidos en tres rubros; el primero referido en el ámbito distintivo doctrinario de la seguridad jurídica desde la perspectiva de los derechos humanos por tratarse del tema de retroactividad, por ello se traen a colofón autores que han aportado conocimientos trascendentales en el tema a tratar, como a Ignacio Burgoa con su obra *Las Garantías Individuales*, Miguel Carbonell, como exponente actual del principio de *Irretroactividad de Ley*, en su obra *Diccionario de Derecho Constitucional.* En segundo lugar en el derecho tributario mexicano a partir de la doctrina interna que impera a nivel nacional, como es la aportada por el autor Margáin Manautou con su libro; "*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano",* o el autor Sergio Francisco De la Garza con su participación a través del libro; "*Derecho Financiero Mexicano"*, sin omitir señalar a Adolfo Rioja Vizcaíno, con su obra "*Derecho Fiscal"*. Por último, el régimen sancionador

administrativo-fiscal, se comprende por la Magistrada M. Lomeli Cerezo, con sus obras; "*Derecho fiscal Represivo"* y "*El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal*", Alberto Pérez Dayan con su obra "*Teoría General del Acto Administrativo"* y los autores Jean Calude Tron Petit y Gabriel Ortiz Reyes como su libro; "*La Nulidad de los Actos Administrativos".*

En esta investigación se sustenta en el estado del arte de los antecedentes y el desarrollo de la figura jurídica de los recargos, régimen o sistema sancionador tributario,[23] (administrativo-fiscal), la diferencia entre retroactividad e irretroactividad. Sin omitir señalar la actual posición del Poder Judicial de la Federación a través de su Jurisprudencia o tesis aisladas, en cuanto a la retroactividad en materia fiscal. El enfoque de los principales temas que se desarrollan en la investigación, se comprende los temas centrales de: recargos, régimen sancionador tributario y retroactividad*,* como a continuación se menciona.

Previo al abordar los temas arriba señalados, es preciso aclarar que al derecho tributario, también se conoce como derecho fiscal, financiero, presupuestario e impositivo, y que converge el derecho en estudio; con otras ramas del derecho como son; administrativo, penal, civil, procesal civil, mercantil, entre otras materias. Nos explica Gabriela Ríos, que en el siglo pasado fue analizado el derecho tributario como disciplina autónoma y que se enfoca en la relación jurídica tributaria entre el Estado y los particulares:

> "*El afianzamiento del derecho tributario como disciplina autónoma se reconoce a lo largo del siglo XX, y esto se debió al empeño y a la ciencia escrita por autores tales como Blumenstein, Giannini, Hensel, Berliri, Micheli, por mencionar algunos que escribieron sus obras en el antiguo continente, y cuyo objeto de estudio se circunscribe en la actividad impositiva del Estado, propiamente enfocada en la relación jurídica tributaria, desde su nacimiento hasta la consumación*".[24]

[23] Hacer la distinción con fiscal y lo administrativo

[24] Gabriela Ríos Granados, *Derecho Tributario* (México, DF.: Porrúa-UNAM, 2014), 1.

En ese orden de ideas, la autora en referencia complementa esta ideal al denotar las diferencias del derecho financiero, el derecho fiscal, el derecho tributario y el derecho presupuestario, al referir; "*Anteriormente, el derecho fiscal se estudiaba dentro del derecho financiero, por considerarse que la recaudación de recursos formaba parte de la actividad financiera del Estado. En este contexto, en el derecho financiero quedaban comprendidos el derecho tributario y el derecho presupuestal, en donde el primero estudiaba los ingresos, y el segundo la regulación y la aplicación del gasto público*."[25]

Además, refiere Sergio Francisco de la Garza, que el derecho tributario es parte del derecho administrativo y del derecho procesal en cuanto a la parte formal, ya que no se encuentran que existan principios propios.[26] Por lo tanto, podemos concluir lo que se debe entender por derecho tributario para el primer autor, Sergio F. de la Garza, como aquel; "*conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumpliendo o incumplimiento, a los procedimientos oficios o contenciosos que puede surgir y a las sanciones establecidas por su violación*".[27]

Y para el segundo autor Emilio Margáin, contribuye con la siguiente definición; "*El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con el exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales*".[28] Todo lo anterior, permite afinar que el derecho tributario regula la actividad recaudatoria del Estado con los particulares, y que se propicia por la imposición de tributos, su debido cumplimiento al enterarse y su ejecución forzada en caso de incumplimiento, en observancia de la facultad potestativa tributaria de los Estados de derecho.[29]

---

[25] *Ibid*, 1-2.
[26] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano (*México, D.F.: Porrúa, 2005), 25.
[27] *Ibid*, 20.
[28] Emilio Margáin Manautou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, (México, D.F.: Porrúa, 2007), 331.
[29] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 20.

Recargos

Nuestro sistema jurídico mexicano, comprende a los recargos dentro de la materia civil que se derivan de las penas civiles[30] y también a los recargos fiscales dentro del Código Fiscal de la Federación, estos últimos son la finalidad de esta investigación, los cuales se derivan de las contribuciones,[31] estas últimas como lo principal y los recargos, como otras figuras, son consideradas como accesorios a lo principal. La existencia legal de los recargos se encuentra dentro del artículo 21, del Código en mención, y se desprende lo siguiente: "*deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.",* de lo transcrito se denota que los recargos, en la normatividad tributaria se generan como indemnización por falta de pago oportuno de las contribuciones correspondientes. En este sentido, para el doctrinario Adolfo Arrioja, refiere que los; *"recargos derivan del perjuicio que se les causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrírsele a tiempo la suma de dinero que se le adeudaba y enfrentándolo además a las consecuencias que deriva de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple trascurso del tiempo"*.[32]

Continua manifestando el autor en cita que si el fisco federal no recibe dentro de los plazos establecidos en las leyes fiscales las contribuciones que correspondientes y adeudadas por los contribuyentes; *"si esto no sucede, es evidente que se le ocasiona un perjuicio económico, al no permitir disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar el gasto público y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenia a la fecha de exigibilidad.",*[33] por último, Adolfo Vizcaíno, define a los recargos como: "*una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los*

[30] *Ibid*, 20.
[31] Articulo 2º, del Código Fiscal de la Federación, que refiere sobre la clasificación y concepto de las contribuciones.
[32] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 466.
[33] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014) 467.

perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno".[34] De lo anterior se aprecia la facultad represora tributaria del Estado y un evidente castigo por la impuntualidad al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Ahora bien, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, reconoce que los recargos tienen el carácter indemnizatorio, que se origina por la falta de pago oportuno ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales que comprende dos factores; i) la relación directa con su incumplimiento y ii) el tiempo que prolonga el incumplimiento.[35] Sin embargo, Sergio Francisco de la Garza, nos expone que la doctrina se encuentra dividida respecto a los recargos los cuales son considerados sanciones[36] y el autor Emilio Margáin, señala lo contrario.[37]

Régimen Sancionador Tributario

Este régimen es concebido a partir de nuestra Constitución Federal que comprende dos vertientes; i) La facultad represora del Estado en la materia tributaria y ii) La disposiciones normativas que comprenden sanciones o multas en ante su inobservancia de la materia tributaria.

La facultad represora del Estado se otorga a través de la competencia que los legisladores establecieron dentro de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, para que el vigilante del cumplimiento de las disposiciones fiscales dentro de la organización del Estado, sea el Servicio de Administración Tributaria y de manera coordinada mediante acuerdos de colaboración suscritos por la federación y las entidades federativas, estas últimas ejercieran esas facultades de vigilar y hacer cumplir las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En lo concerniente a las disposiciones normativas, comprende dos situaciones; la primera es otorgar certeza jurídica a partir del principio de legalidad y la segunda

[34] *Ibid*, 467.

[35] Registro: 206088, Localización; Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P. 5, Página: 155. Rubro; "RECARGOS Y GARANTIA DEL INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 4o. Y 9o. TRANSITORIOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SON RETROACTIVOS".

[36] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 959.

[37] Emilio Margáin, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario* Mexicano (México, D.F.: Porrúa, 2007), 341.

con el fin de desalentar el incumplimiento a las disposiciones fiscales o en caso necesario se procede a través de la coerción que gozan las normas jurídicas tributarias con el objetivo de no crear una conciencia nacional y fomento irresponsable de la cultura contributiva en pro al soporte del gasto público, que comprende la obligación de contribuir al mismo de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Retroactividad

Un derecho humano comprendido en nuestra Carta Magna; es la no retroactividad, que se desprende del artículo 14, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala como derecho humano que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, en este sentido refiere la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; *"asimismo, en relación con la figura de la retroactividad, existe otra denominada "ultra actividad" de la ley*",[38] Sin embargo, en la doctrina jurisprudencial,[39] se advierten tres figuras legales, como son la retroactividad, irretroactividad y la ultra-actividad todas de la ley, las cuales, son importantes destacar.

La retroactividad, consiste en impedir la aplicación de una norma general hacia el pasado y a su vez afecte un hecho jurídico consumado, además comprende el impedir regular situaciones mediante nueva ley en donde no existía, así lo destacada la Suprema Corte de Justicia de la Nación, representante del Poder Judicial de la Federación, al referirse que; "*las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se presentaron antes de su vigencia, problema que se conoce también como*

[38]Registro: 186926, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, mayo de 2002, Tomo XV, Tesis: 2a.LVII/2002, pág. 302. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMÓ, ADICIONÓ Y DEROGÓ DISPOSICIONES DE DIVERSAS LEYES RELACIONADAS CON EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, ENTRE ELLAS, LA LEY DE EXPROPIACIÓN, NO VIOLA ESA GARANTÍA INDIVIDUAL, YA QUE ÚNICAMENTE PRECISA EL MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE APLICARÁ".

[39]Registro: 181 935, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Marzo de 2004, Tomo XIX, 1a./J. 1/2004, Pág. 151. Rubro; "LEY PENAL INTERMEDIA. NO PUEDE APLICARSE AL MOMENTO DE EMITIR LA SENTENCIA DEFINITIVA, AUN CUANDO HAYA SIDO BENÉFICA".

conflicto de leyes en el tiempo".[40] El significado de la palabra irretroactividad es entendida para el Poder Judicial de la Federación como; "*la falta de retroactividad*",[41] y retroactividad es para esta autoridad judicial; "*la palabra retroactividad implica la calidad de retroactivo; a su vez, es retroactivo (del latín retroactum, supino de retroagere, hacer retroceder) aquello "que obra o tiene fuerza sobre lo pasado*".[42]

En la doctrina, esta figura jurídica, de retroactividad es analizada por Ignacio Burgoa, como; "*La retroactividad consiste, pues en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectado un estado jurídico preexistente, a falta de esta*".[43] Además, existen diversas definiciones, contribuidas por varios autores, como primera aportación Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, es retroactividad; "*Eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia".* [44] De igual forma sostiene el autor en cita, que; "*La única forma de retroactividad aceptada –por razones de humanidad- por los sistemas liberales de gobierno es la de la ley penal favorable al delincuente*".[45] Otro autor, como es Juan Palomar de Miguel, indica que retroactivo es; "*Adj., Que obra o tiene fuerza sobre el pasado (disposición con carácter retroactivo). Cfr. Efecto retroactivo, ley retroactiva*",[46] y remite en su obra a consultar el significado de ley retroactiva; "*Aquella que rige relaciones o situaciones jurídicas previstas a su promulgación",*[47] y por último, designa el significado al efecto retroactivo, que es*; "Aquel que tiene fuerza sobre el pasado*".[48]

---

[40]Suprema Corte de Justicia de la Nación, "*Las Garantías de Seguridad Jurídica"*, Colección Garantizas Individuales numero 2 (México, D.F.: SCJN, 2003), 37.
[41]*Ibid.*
[42]*Ibid.*
[43]Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: Porrúa, 2008), 506.
[44]Rafael de Pina y Rafael de Pina, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2008), 444.
[45]Rafael de Pina y Rafael de Pina, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2008), 444.
[46]Juan Palomar de Miguel, *Diccionario para juristas* (México, D.F.: Porrúa, 2000), 1384.
[47]*Ibid*, 914.
[48]*Ibid*, 562.

El tercer autor consultado, Hugo Carrasco, quien refiere sobre la retroactividad; *"en los términos del art. 14 Constitucional vigente a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*",[49] y reseña que hay teorías que aplican a la retroactividad dentro del ámbito fiscal, como la Teoría de Paúl Roubier, citado por Hugo Carrasco, la cual comprende; "*Si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (facta proeterita), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendenitia)"*,[50] también menciona el autor en cita, la Teoría de Bonnecase, que enseña; "*En oposición a la situación jurídica abstracta, la institución jurídica concreta es la manera de ser de una persona determinada, derivada de un acto o un hecho jurídico que ha hecho actuar, en su provecho o en su contra, las reglas de instituciones jurídicas, y el cual, al mismo tiempo, le ha conferido efectivamente la ventaja*".[51]

Además, apunta Hugo Carrasco, al indicar que la retroactividad de la ley es; "*cuando existe una nueva disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir sobre situaciones ocurridas antes de su vigencia, cuando una nueva ley opera sobre situaciones particulares y concretas que sucedieron durante la vigencia de una ley anterior*."[52] De igual manera, un cuarto autor, Rigoberto Reyes Altamirano, cita el similar pronunciamiento del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar la tesis; "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY*", que comprende lo siguiente:

> "*la retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia, retrobando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior.* Sexta Época, SJF, Tomo CXXXVI, Primera Parte, pagina 80".[53]

Y lo engarza con la retroactividad de la ley fiscal, a lo cual indica;

---

[49]Hugo Carrasco, *Diccionarios Jurídicos; Derecho Fiscal* (México D.F.: Oxford, 2002), 848.
[50]*Ibid.*
[51]*Ibid.*
[52]*Ibid,* 693.
[53]Rigoberto Reyes, *Diccionario de Términos Fiscales* (México, D. F.: Tax Editores Unidos, 2011), 344.

"*La SCJN ha aceptado la teoría moderna de que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar los efectos de un derecho ya realizado. Hay que tener presente que cuando se trata de normas de procedimiento, si procede la aplicación retroactiva de la ley o cuando esta beneficia al contribuyente*".[54]

En ese orden de ideas, concluye el autor Hugo Carrasco, al indicar que hay otro concepto relacionado con esta figura en estudio, consistente en la retroactividad de la ley más benigna, el cual lo define así a este concepto; "*se extiende a la materia de las infracciones fiscales el principio de derecho de que la ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos a favor del infractor, a hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca y terminante disposición en contrario*".[55]

En lo concerniente a la irretroactividad, su significado es comprendido por el Poder Judicial de la Federación como principal órgano con autoridad suficiente para interpretar nuestras normas jurídicas, como; "*la falta de retroactividad*",[56] por lo cual, la irretroactividad jamás puede realizar función alguna de retroactivo y que se impone su significado a la improcedencia tajante de no retroactividad, además esta figura es comprendida por el autor Rafael De Pina al sostener que la irretroactividad es el; *"principio jurídico que impide la aplicación de una ley nueva a actos realizados de acuerdo con otra anterior que los autorizaba o a hechos producidos con anterioridad al comienzo de su vigencia",*[57] continua en ese sentido, al referir que esta figura de irretroactividad indico Josserand, citado por Rafael De Pina, que su razón de ser es; *"para que la ley inspire confianza a quienes han de obedecerla, es indispensable que los actos verificados bajo su egida subsistan, sin variación, y ocurre esto porque si no fuera así las transacciones estarían amenazadas de destrucción y la vida jurídica carecería de seguridad, tanto que, en definitiva, quedaría arruinada la autoridad misma de la ley, o no creerían en nadie*

[54] *Ibid*, 693.
[55] Hugo Carrasco, *Diccionarios jurídicos*; *Derecho* Fiscal (México D.F.: Oxford, 2008), 694.
[56] Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica* (México, D. F.: SCJN, 2003), 37.
[57] Rafael De Pina y Rafael De Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 333.

en ella, siendo substituido el orden legal por el régimen de la arbitrariedad",[58] de igual manera Du Pasquier, citado por Rafael de Pina, expone que el principio de la no retroactividad; *"es una regla de moral legislativa",*[59] esto es, porque respeta los derechos adquiridos y que así no se traiciona la confianza que ponemos los administrados en la ley,[60] continua mencionando Rafael de Pina, sobre los problemas de colisión entre una nueva ley y la antigua, estas se resuelven con los artículos transitorios y intemporales de las disposiciones legales y enfatiza en; *"no es aconsejable la adopción de un criterio exclusivo, pues así como la retroactividad sin limitaciones equivaldría a la desaparición de la seguridad y de la confianza jurídicas, la irretroactividad rigurosa y tajante supondría, en determinadas circunstancias, mantener situaciones inicuas".*[61]

Para el autor J. Palomar, señala que irretroactividad es el; *"Principio jurídico que rechaza el efecto retroactivo de las leyes, salvo declaración expresa de estas, o en lo penal, favorable al reo",*[62] y define al principio de irretroactividad como; *"Aquel que estriba en que ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna",*[63] por último el autor Miguel Carbonell, refiere que; **"***El principio de irretroactividad de la ley es uno de los más clásicos de todos los ordenamientos jurídicos modernos. Refleja una aspiración típica de la seguridad jurídica: el hecho de que se conozca a que leyes atenerse sin que en el futuro un cambio de las mismas pueda afectar los actos que ya se realizaron*."[64]

Por último, la ultra-actividad o ultractividad de la ley, consiste, nos expone la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en que; "*la norma, a pesar de haber sido derogada o abrogada, se sigue aplicando a hechos o actos que se producen con posterioridad a la iniciación de la vigencia de la nueva ley, pero respecto de los cuales el legislador estima que deben ser regidos por la*

[58] *Ibid.*
[59] *Ibid.*
[60] *Ibid.*
[61] *Ibid.*
[62] Juan Palomar, *Diccionario de Derecho Constitucional* (México, D.F.: UNAM-Porrúa. 2005), 863.
[63] *Ibid*, 1246.
[64] Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Constitucional* (México, D.F.: UNAM, 2005), 708.

anterior, lo que implica que para ellos sigue teniendo vigencia",[65] y que como consecuencia lógica, continua manifestando esa Segunda Sala, que esta figura aplica a situaciones jurídicas de derecho creadas antes de la entrada en vigor de una nueva disposición o ley y por lo tanto, la figura de ultra-actividad permite que continúe aplicando el dispositivo legal que les otorgo ese derecho al particular. Además, uno debe acudir a la tesis que comprende la teoría de los componentes de la norma y la de validez temporal de las normas las cuales permiten profundizar respecto de cada figura jurídica de retroactividad, irretroactividad y ultra-actividad de la ley.

Postura del Poder Judicial de la Federación respeto de la retroactividad en materia tributaria.

La retroactividad en materia tributaria, es una figura jurídica que está abordada desde la doctrina jurisprudencial, emitida por el Poder Judicial de la Federación, al interpretar el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respeto de la retroactividad de normas, al pronunciarse por una parte, mediante la jurisprudencia con rubro; *"MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR",*[66] en ella se acepta que las multas fiscales tiene una naturaleza similar a las sanciones penales, por ello, es procedente aplicar en forma retroactiva la multa fiscal más benéfica al particular. Y por la otra parte nuestro Máximo Tribunal sostiene el criterio aislado que a la letra dice; *"APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6O. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE*

[65]Registro: 186926, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, mayo de 2002, Tomo XV, Tesis: 2a.LVII/2002, pág. 302. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMÓ, ADICIONÓ Y DEROGÓ DISPOSICIONES DE DIVERSAS LEYES RELACIONADAS CON EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, ENTRE ELLAS, LA LEY DE EXPROPIACIÓN, NO VIOLA ESA GARANTÍA INDIVIDUAL, YA QUE ÚNICAMENTE PRECISA EL MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE APLICARÁ".

[66]Registro: 196642, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, marzo del 1998, Tomo VII, Tesis 2ª./J. 8/98. 333.

POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL",[67] este razonamiento, precisa que la retroactividad en beneficio del contribuyente no procede en materia fiscal, bajo el argumento que la materia tributaria es de interpretación de estricto derecho, lo cual limita su interpretación a un sentido o beneficio favorable al contribuyente.

En concatenación con lo anterior, los Tribunales Colegidos de Circuito, del Poder Judicial de la Federación, comprenden el criterio orientador,[68] para los operadores jurídicos, emitido mediante la tesis, con rubro; "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE.*",[69] en el cual se comprende el posicionamiento de ese poder juzgador, que versa sobre la negativa del derecho a los contribuyentes para exigir que se le aplique determinada ley modificada con posterioridad en forma retroactiva simplemente porque le favorezca, lo cual no es permisible para ese órgano. Sin embargo, la anterior tesis aislada no profundiza más respecto el tema o los supuestos especiales, o específicos que denoten que sea absoluta o parcial la improcedencia de la retroactividad en favor del causante, únicamente se limita a fundamentar su postulado en la interpretación estricta,[70] en que se encuentra sujeta la materia tributaria.

Postura del Tribunal Federal de Justicia Administrativa sobre retroactividad en materia tributaria

Ese tribunal, comprende que el efecto retroactivo en perjuicio no es procedente de acuerdo con el principio comprendido en el artículo 14 constitucional y para ello ha emitido un sin número de criterios jurisprudenciales y precedentes,[71] que son de igual sentido que los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación. Sin

[67]Registro: 173845, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, diciembre de 2006, Tomo XXIV, Tesis 1ª. CLXXIX. 177.

[68]Son las tesis aisladas emitidas por el Poder Judicial Federal; que sirven para persuadir a los juzgadores en el pronunciamiento de sus resoluciones judiciales.

[69]Registro: 231620, Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 605.

[70]Solo comprende lo que dice literalmente la disposición normativa, no comprende otros criterios interpretativos.

[71]Estos no son de observancia obligatoria solo son criterios orientadores para fallar en determinado sentido.

embargo, este tribunal reconoce mediante su doctrina jurisprudencial que es procedente la retroactividad a favor de los gobernados, en particular con las multas.[72]

Postura para la investigación

Los enfoques abordados, se consideran visiones acertadas para cumplir con los objetivos del trabajo, Sin embargo, la problemática planteada en nuestro estudio discurre la aceptación del sistema jurídico mexicano respecto de la figura de retroactividad benigna en materia tributaria.

METODOLOGÍA APLICABLE

La metodología utilizada en esta investigación contiene las siguientes fases:

Primera. Se desarrolla la técnica de investigación documental**,**[73] destinada a recopilar información, a través del método identificado por Jorge Witker, como el dogmático-formalista,[74] consistente en; "*la observación y análisis de la fuentes jurídicas escritas*".[75] Aplicable a la localización e identificación de las fuentes formales en el ámbito jurídico, mediante fichaje de la información localiza en la doctrina, teoría, las normas jurídicas y tesis de jurisprudencia o aisladas emitidas por el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Todos estos, indicadores relativos a los temas de irretroactividad, ultra-actividad, retroactividad en materia tributaria, derechos humanos y sus

[72]Clave; I-J-121, Resolución del Pleno de 15 de abril de 1940, recaída a los expedientes acumulados 292/938 y 2614/938. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 15(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 212. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES".

[73] Menciona Jorge Alberto González, que consiste en; "*la explicación del derecho a través de los documentos (legislativos, doctrinales, judiciales y jurisprudenciales) sería el campo de la dogmática jurídica*". En Jorge A. González, *La Construcción del derecho,* https://es.scribd.com/doc/118379556/La-Construccion-del-Derecho (fecha de acceso: 04 de junio de 2015), 22.

[74]Refiere Jorge Witker, que una investigación jurídica dogmatica*; "es aquella que concibe el problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalista, descontando todo elemento factico o real que se relacione con la institución, norma jurídica o estructura legal en cuestión*". En Jorge Witker, *La Investigación Jurídica.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 04 de junio de 2015), 193.

[75]Jorge Witker, *Técnicas de investigación Jurídica* (México, D.F.: 04 de junio de 2015), 12.

criterios interpretativos, el sistema sancionador tributario, las contribuciones, los recargos, las sanciones e infracciones fiscales, los derecho de los contribuyentes y la retroactividad benigna, encontrados a nivel nacional.

Segunda. Se implementa el método descriptivo[76] a lo identificado y recopilado mediante el fichaje en la fase anterior para; detallar las propiedades, características y rasgos de las figuras analizadas, sin atender los fenómenos prácticos convergentes. Se enfatiza que de manera exhaustiva se analizaran cada uno de los elementos objeto de estudio, separados de manera individual; con el fin de proceder de manera complementaria a integrar las figuras jurídicas recopiladas y previamente sintetizadas, a través de una interpretación[77] con el método sistemático, referida por Jorge Witker, que; "*Es imposible captar la naturaleza del derecho si limitamos nuestra atención a una norma aislada. Así para Kelsen el vocablo sistema significa aquello que constituye la forma del derecho*",[78] además narra el autor en cita que el método sistemático recurre a dos elementos para estudiar el derecho; i) tipificar la institución jurídica y ii) determinar el alcance de la norma interpretada, en función de la institución a la cual pertenece.

Así pues, con el fin de obtener una respuesta correcta de la integración de las figuras jurídicas sometidas a interpretación se procederá a partir de un enfoque ideológico Neo-constitucional,[79] consistente en analizar sin restricción legal alguna lo favorable de las instituciones jurídicas a beneficio de los individuos y en caso de que surjan dos o más derechos humanos se recurrirá en caso de ser necesario a aplicar la técnica de ponderación a esos derechos humanos que aparezcan.

---

[76]Refiere el autor, que esto trata de; "*describir las características más importantes de un determinado objeto de estudio con respecto a su aparición y comportamiento, o simplemente el investigador buscará describir las maneras o formas en que éste se parece o diferencia de el mismo en otra situación o contexto dado*". *En Métodos de la Investigación* http://www.psicol.unam.mx/Investigacion2/pdf/METO2F.pdf (fecha de acceso: 10 de junio de 2015), 17.

[77] Explica Jorge Carmona, citado por Jorge Witker, esto consiste en; "*-explicación, esclarecimiento- jurídica, es la actividad por la cual se determina el sentido de las expresiones del derecho*". En Jorge Witker, *La Investigación Jurídica.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 04 de junio de 2015), 184.

[78]Jorge Witker, *La Investigación Jurídica.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 04 de junio de 2015), 186.

[79]El neo-constitucionalismo ideológico, que comprende Paolo Comanducci, consistente en la obediencia moral del derecho Constitucional a partir de la dependencia de su contenido, la cual tiene como objeto el garantizar los derechos fundamentales y limitar el poder del Estado y la técnica para obtener la respuesta correcta es la técnica de ponderación, que expone Dorking.

Tercera. En lo sucesivo, a partir de agotar las anteriores fases permitirá realizar, lo siguiente:

1. **Las conclusiones de investigación;** son los inferencias arrojadas en el trabajo de investigación, sometidas a las interpretaciones planteadas que determinaran las conclusiones del investigador, como aportación a la ciencia jurídica.

2. **La Identificación de los resultados de investigación;** es a partir de los métodos aplicados a la información recopilada en los puntos anteriores, se arrojaron resultados del trabajo de investigación.

Capítulo Primero

Recargos en el Sistema Tributario Federal

Sumario: 1.1 Recargos, **1.1.1** Conceptualización tributaria en la doctrina, **1.1.2** Finalidad del recargo, **1.1.3** Elementos de los recargos, **1.1.4** Supuestos en que proceden los recargos, **1.1.5** Herramientas para el cálculo aritmético de los recargos, **1.2** Conceptos analógicos al recargo fiscal, **1.2.1** Interés, **1.2.2** Mora, **1.2.3** Indemnización, **1.3** Sistema tributario mexicano, **1.3.1** Potestad tributaria del Estado, **1.3.2** Estructura jurídica, **1.3.3** Aspecto histórico, **1.3.4** Objeto del gasto publico, **1.4** Fuentes formales del derecho tributario, **1.4.1** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **1.4.2** Tratados internacionales, **1.4.3** Leyes secundarias, **1.4.4** Decretos, **1.4.5** Reglamentos, **1.4.6** Reglas de carácter general o resoluciones misceláneas fiscales, **1.4.7** Acuerdos, **1.4.8** Circulares, **1.4.9** Jurisprudencia, **1.4.10** Doctrina, **1.4.11** Principios tributarios o de derecho tributario, **1.4.11.1** Legalidad, **1.4.11.2** Proporcionalidad, **1.4.11.3** Equidad, **1.4.11.4** Reserva de ley, **1.4.11.5** Irretroactividad, **1.4.12** Ámbito temporal de la Leyes Tributarias **1.5** Contribuciones, **1.5.1** Contribuciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación, **1.5.2** Impuestos, **1.5.3** Aportaciones de seguridad social, **1.5.4** Contribuciones de mejoras, **1.5.5** Derechos, **1.6** Accesorios de las contribuciones.

Es trascendental conocer las contribuciones en nuestro sistema jurídico mexicano e identificar los ingresos del Estado contemporáneo, previo a lo anterior Emilio Margáin, señala que la palabra impuesto propicia caer de manera fácil caer en la confusión con las contribuciones o tributo,[80] al momento que se pierde de vista que estos últimos son el género y los impuestos la especie en apego a la legislación fiscal nacional.[81] Lo anterior, permite abordar el tema central de este capítulo que son los recargos comprendidos en el derecho tributario mexicano, en particular los comprendidos en el último párrafo, del artículo 2o, del Código Fiscal de la Federación, Sin embargo, se aborda su estudio desde una perspectiva amplia que inicia del lo particular para así poder acceder a lo general, por ello se conoce en primer lugar de manera eficiente los accesorios que comprenden las contribuciones, para así arribar a lo particular de este tema; los recargos tributarios comprendidos en el multicitado Código y los temas jurídicos de características similares y de fácil confusión a los recargos, con el fin de obtener la identificación plena de los recargos descritos en el Código Fiscal de la Federación, por último se abordara como se encuentra integrado nuestro sistema tributario, lo cual denotara

[80]Emilio Margáin, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 55.
[81]Estos son descritos e identificados en el artículo 2, del Código Fiscal de la Federación.

a cada una de sus contribuciones que integran este sistema delimitado a lo comprendido por el Código en mención.

Es de suma importancia nuestro sistema tributario, como se verá en el presente capitulo, todo ello denota la concatenación de las partículas de los recargos, como rigor previo al estudio de los temas del sistema sancionador administrativo o tributario y retroactividad de las normas.

1.1 Recargos

Como primera aproximación la Real Academia de la Lengua Española, comprende al recargo como; "*1. Nueva carga o aumento de carga, 2. Nuevo cargo que se hace a alguien. 3. Cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago*…",[82] de ello, se aprecia al recargo como un aumento de la cantidad principal en su calidad de accesorio, que puede ser incrementado de manera proporcional y que recae a las personas o empresas.

1.1.1 Conceptualización tributaria en la doctrina

En una primera aproximación José Isauro López, en su Diccionario Contable, define a la figura de recargo como; "*RECARGO. Carga adicional a una existente"*,[83] además, el autor en cita, nos aporta otra definición más apegada a los recargos; *"RECARGOS. En Fiscal, son las cantidades que debe pagarse en concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno. El Código Fiscal de la Federación menciona que los recargos…",*[84] de lo anterior, se denota para el autor en mención, que los recargos en materia tributaria, son una indemnización cuantificable en dinero, que se crean por la falta de pago oportuno y que su

[82]Así lo comprende la Real Academia de la Lengua Española, http://dle.rae.es/?id=VNuSuob (fecha de acceso: 24 de octubre de 2016).
[83]En *Diccionario Contable, Administrativo Y Fiscal* (México, D.F.: Cengage Learning, 2008), 248.
[84]*Ibid*, 248-249.

fundamento legal se encuentra en el Código Fiscal del la Federación, su caducidad es de cinco años y su cálculo debe ser sobre el total del crédito fiscal.[85]

En ese orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981, y su última reforma publicada en ese medio de comunicación oficial, el 17 de junio de 2016, no comprende dentro de su articulado una definición o un concepto exacto sobre la figura de "recargo", solo de manera tajante y genérica; indica el artículo 21, primer párrafo, del Código en cita, que; *"además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno"* previo procedimiento de actualización,[86] de las contribuciones o de los aprovechamientos que no se hayan enterado dentro del término del plazo legal.

En ese sentido, se puede comprender que los recargos por disposición expresa, como es lo descrito en el artículo 21, Código citado, los recargos se crean por mora y tienen la consecuencia de indemnización al fisco federal. En un diverso ordinal 66 y 66-A, del Código Fiscal de la Federación, se desprende la existencia de recargos por prorroga, que se crean al solicitar autorización para hacer pagos en plazos o parcialidades de contribuciones o aprovechamientos.

De lo anterior, se puede apreciar que los recargos comprendidos en el Código Fiscal de la Federación, son por; "mora" o "prorroga".

Ahora bien, en la doctrina se comprende que los recargos existen en la vida jurídica a partir; para Francisco Ponce y Rodolfo Ponce, porque; *"Los recargos son ingresos que percibe el Estado por la falta de pago oportuno de las contribuciones o de los aprovechamientos; es decir, se trata de una indemnización que recibe el Estado por no percibir a tiempo el dinero que le corresponde por concepto de contribuciones y encuadra dentro del concepto de aprovechamiento, señalado por la Ley de Ingresos de la Federación"*,[87] igualmente Sonia Venegas, refiere que los

[85]Contrario a lo comprendido por José Isauro López, en el sentido que los recargos se calculan sobre los propios recargos.

[86] Para José Isauro López, define actualizar, como; "*consiste en agregar al valor histórico de un bien o de una operación, el cambio que por el trascurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado; mediante la aplicación de factores determinado con los Índices Nacionales de Precios al Consumidor, factores determinados por la empresa, etc., sobre el valor original"*. En *Diccionario Contable, Administrativo Y Fiscal* (México, D.F.: Cengage Learning, 2008), 9.

[87]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Limusa, 2010), 152.

recargos; *"Son los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar al fisco en caso de pagar los créditos fiscales de manera extemporánea, para resarcir el perjuicio económico ocasionado por la demora".*[88]

Continúa exponiendo la autora mencionada que; *"De acuerdo con el artículo 21 del Código fiscal de la federación, los recargos se causan por la falta de pago oportuno de las contribuciones, y se calculan sobre el monto de dicha contribución actualizada a la fecha en que sea pagada".*[89] Y nos termina la autora diciendo que; *"Los recargos se imponen al obligado moroso, porque el fisco no puede disponer a tiempo de los recursos necesarios para satisfacer los fines del gasto público".*[90] Sin embargo, Adolfo Arrioja, señala que si el fisco federal no recibe dentro de los plazos establecidos en las leyes fiscales las contribuciones que proceden; *"si esto no sucede, es evidente que se le ocasiona un perjuicio económico, al no permitir disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar el gasto público y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenia a la fecha de exigibilidad*".[91]

Para Doricela Mabarak, los recargos son; *"En todos aquellos casos en los que no se pague un crédito fiscal dentro de los plazos legales, la autoridad tendrá derecho a que se cubra una cantidad adicional en concepto de recargo (especie de indemnización que se aplica a favor del fisco, en virtud de que este no pudo disponer oportunamente de los recursos económicos derivados de este pago)*".[92] Además señala la autora que; "*el no cubrir los adeudos fiscales en los plazos establecidos por las leyes aplicables al efecto, suele propiciar una situación desventajosa para el contribuyente, quien se verá sujeto al pago de considerables sumas adicionales*".[93]

Ahora bien, la autora en comento, nos explica un antecedente que dio origen a la aplicación más drástica de los recargos:

---

[88]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford University Press, 2010), 100.
[89]Sonia Venegas, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford University Press, 2010), 241.
[90]*Ibid*.
[91]En *Derecho Fiscal* (México Themis, 2014), 467.
[92]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 88-89.
[93]Doricela Mabarak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 181.

"la razón de que el fisco aumente en forma significativa el pago de estos accesorios, se debe a que hace mucho tiempo el contribuyente se había financiado con los recursos fiscales, es decir, debido a que el dinero de las instituciones financieras era más caro, este recurría al procedimiento de no cubrir en su oportunidad los adeudos fiscales, convencido de que resultaba más barato aun con el cobro de recargos o incluso con la imposición de multas, deberle dinero al fisco que a los bancos. Esta situación proporcionaba un beneficio financiero al contribuyente, en la misma medida que perjudicaba al Estado, que no podía disponer de las sumas de dinero a las que tenía derecho legal por la mora en la que con frecuencia incurrían los contribuyentes".[94]

De igual manera, a los recargos se identifican por los doctrinarios como intereses moratorios, así lo refiere Sergio Francisco de la Garza, que; *"En la legislación Mexicana se da el nombre de "recargos" a los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado (CFF, Art. 21)".*[95] De los anteriores autores doctrinarios se desprende que los recargos comprendidos en el código fiscal, se pueden asimilar a los recargos, como; recargos moratorios, intereses moratorios, recargos indemnizatorios, recargos por prorroga.

No obstante lo anterior, para Fausto Hernández, los recargos son considerados ingresos no tributarios, por la razón que no son resultado de una imposición fiscal; los cuales se obtienen de la aplicación por ejemplo de multas y de recargos a los contribuyentes incumplidos.[96]

Por último, los recargos son accesorios de las contribuciones o de aprovechamientos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, esto es, que si no existe obligación de enterar alguno de ellos por parte de un sujeto pasivo en una relación tributaria, los accesorios jamás tendían existencia jurídica por la falta de un motivo generador que puede ser; su pago posterior al debido ante una pago

[94]Doricela Mabarak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 181.
[95]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 957.
[96]En *Los Impuestos en México* (México, D.F.: Nostra, 2009), 23-25.

voluntario o determinado por el ejercicio de facultades de comprobación. Así lo comprende Sonia Venegas, al decir, que; *"El art. 2º del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza, por lo tanto, están sujetos a los mismos principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad".*[97]

1.1.2 Finalidad del recargo

En los dos sentidos que comprende el Código Fiscal de la Federación, los recargos tienen una finalidad, consistente en recuperar el tiempo perdido, que fue generado por la falta de pago oportuna y que puede ser creada por la mora en que cae el contribuyente o por su simple solicitud de pago en mensualidades (prorroga). En ese sentido, Sergio Francisco de la Garza, explica que la finalidad de los recargos tiene un fin indemnizatorio por la mora en que incurrió el contribuyente obligado, situación que observo el autor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo a lo siguiente;

> *"la SCJN ha considerando que teniendo los recargos naturaleza fiscal y ser accesorios a las contribuciones debe estar sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el Art. 31, fracción IV de la Constitución. El cumplimiento de esos requisitos debe tomar en consideración que su nacimiento tiene por fin indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que la determinación de su monto debe estar en relación directa con la cantidad que obtuvo por el tiempo en que no se cumplió con la obligación y hubiera dejado de percibir el erario y en su caso hubiera obtenido el contribuyente".*[98]

Para Adolfo Arrioja, considera que; "*los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado*

[97]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford University Press, 2010), 241.
[98]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 286.

en el pago de sus obligaciones pecuniarias",[99] Y que por consecuencia, el autor en mención los recargos derivan; *"del perjuicio que se les causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrírsele a tiempo la suma de dinero que se le adeudaba y enfrentándolo además a las consecuencias que deriva de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple trascurso del tiempo".*[100]

Por ello, Adolfo Vizcaíno, apunta que los recargos constituyen; *"una especie de compensación económica a la hacienda pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea".*[101] Consecuentemente, para el autor mencionado, el objeto del recargo consiste en resarcir los perjuicios económicos causados por los contribuyentes morosos, al referir; *"los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno".*[102]

Por último, la intención que busca el legislador, es que los recargos motiven el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como lo propone Emilio Margáin, que; "*Los recargos, por su alto por ciento, tiene como finalidad desalentar incurrir en omisión de contribuciones y hoy la doctrina ya no considera a los recargos como sanción*".[103]

1.1.3 Elementos de los recargos tributarios

El Código Fiscal de la Federación, en sus diversos ordinales explica que los recargos deben observar para su validez material, lo siguiente:

A. Son accesorios y siguen la suerte de lo principal, de las contribuciones o de los aprovechamientos, de acuerdo con el último párrafo, de los artículos 2º y 3º del Código Fiscal.

[99] En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 466.
[100] *Ibid*.
[101] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 467.
[102] *Ibid.*
[103] En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 341.

B. Siempre se pagaran en moneda nacional dentro del territorio nacional, en atención al artículo 20, del Código Fiscal.

C. Están en segundo lugar después de los gastos de ejecución, cuando se paga un crédito fiscal más antiguo y previo al adeudo principal, así lo dispone el artículo 20, del Código Fiscal.

D. Proceden ante el pago inoportuno de las contribuciones o aprovechamientos de los sujetos obligados, como indemnización al fisco federal, articulo 21, del Código Fiscal.

E. Deben observar el cálculo legal, que regula el articulo artículo 21, del Código Fiscal, consistente en; "*se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate".*

Al respecto, la autora Doricela Mabarak, aborda este tema del cálculo al explicar que; "*En el sistema fiscal federal de México, la forma de cálculo del recargo es por cada mes o fracción que trascurra entre la fecha legal de pago, y el día en que este se haga. El porcentaje será con una tasa del doble de la autorizada por el congreso de la Unión para el otorgamiento de prorrogas al pago de contribuciones, solicitadas por los interesados y conforme a una tabla que anualmente también autoriza el Congreso (art. 21 del CFF)",*[104] y lo usual, dice la autora en cita; "*es que se aplique un porcentaje determinado sobre el adeudo (2, 3, 4%, etc.) por cada determinado periodo (generalmente cada mes), que trascurra entre la fecha de*

[104]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 89.

obligación de pago de la contribución y el día en que efectivamente se realiza el citado pago".[105]

Sin embargo, la autora en mención señala que; *"Los recargos se calculan en los diversos ordenamientos fiscales de cada sistema tributario de diferente manera*".[106] El sistema tributario comprende en particular en el Codigo Fiscal de la Federación, los siguientes:

F. Las tasa, se desprende del artículo 21, primer párrafo, del Código Fiscal, que dice; "*La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado".*

En lo relativo a la tasa, el Servicio de Administración Tributaria comprende en su portal electrónico que los recargos; "*A partir del año 2004, la tasa de recargos por mora, se ha mantenido en 1.13% mensual*".[107]

G. Límite a su causación y excepción, se establece en el artículo 21, párrafo segundo, del Código Fiscal, que dice; "*Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales*".

[105] *Ibid.*
[106] *Ibid.*
[107] http://www.sat.gob.mx/Adeudos_Fiscales/Paginas/paga_sim02/sim02.htm (fecha de acceso: 24 de noviembre de 2016).

H. Es admisible la garantía de obligaciones fiscales o adeudos a cargo de terceros, o deudores diversos, en apego al artículo 21, párrafo tercero del Código Fiscal. Siempre y cuando el tercero lo acepte de manera voluntaria.

I. En la existencia de diferencias en los pagos, por disposición del artículo 21, párrafo cuarto del Código Fiscal, proceden recargos sobre la cantidad aun adeudada.

J. Se causan por mes o fracciones de mes a partir del día que debió hacerse hasta en tanto se enteren, por disposición del artículo 21, párrafo quinto del Código Fiscal.

K. Es obligación aceptan los recargos determinados por los contribuyes y en caso de existir diferencia de los recargos por el calculo que realice la autoridad fiscal esta podrá requerir aquellos, en atención al artículo 21, párrafo sexto, del Código Fiscal.

L. La Indemnización por devolución de cheque pagado a las autoridades fiscales al 20% del valor del cheque y es diverso a los intereses moratorios que comprende el párrafo primero, del artículo 21, del Código Fiscal, esto en apego al párrafo séptimo del ordinal citado.

M. Recargos en pagos a plazos autorizados, su fundamento se encuentra el artículo 21, párrafo octavo en relación con el artículo 66, ambos del Código Fiscal.

Aquí nos explica Luis Humberto Delgadillo, que*; "Fuera de estos plazo se pueden cubrir los créditos con posterioridad a la fecha de su vencimiento, con autorización expresa de la autoridad fiscal para deferirlos en forma total a una fecha, o para cubrirlos hasta en 36 parcialidades, con lo que se causaran recargos sobre saldos insolutos a la tasa que fije anualmente el Congreso de la Unión; o puede suceder que la extemporaneidad en el pago se realice sin previa autorización de la*

autoridad fiscal, en cuyo caso la tasa de referencia se incrementara en un 50% adicional".[108]

N. En caso de aprovechamientos se calculan sobre el total del crédito fiscal, de conformidad con el artículo 21, párrafo noveno, del Código Fiscal.

O. Las autoridades fiscales podrán condonar recargos por ajustes a los precios o montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, en atención al artículo 21, párrafo decimo, del Código Fiscal.

P. Las autoridades fiscales no pueden condonar recargos ni liberación de actualizaciones, con fundamento en el artículo 21, párrafo decimoprimero, del Código Fiscal.

Q. Los accesorios de impuestos extranjeros, en los que México asista a su cobra y recaudación; se regirán por las leyes fiscales del país extranjero que lo solicita. En atención al artículo 69-A, del Código Fiscal, y en razón a la cooperación en el cobro y recaudación de los impuestos, que tenga en términos de los tratados internacionales.

1.1.4 Supuestos en que proceden los recargos

De acuerdo al Código Fiscal, en varios dispositivos se desprende que los recargos proceden en los siguientes casos:

1. Por devoluciones improcedentes a favor del contribuyente una vez ejercidas las facultades de comprobación, esto es de acuerdo con el artículo 22, párrafo decimo cuarto, del Código mencionado.

2. En compensaciones indebidas, articulo 23, párrafo tercero del Código Fiscal.

[108]En *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F: Limusa-Noriega Editores, 2004), 126.

3. En devolución de subsidios recibidos indebidamente por los contribuyentes, articulo 25-A, párrafo tercero del Código Fiscal.

4. En las declaraciones complementarias, en observancia con el artículo 32, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal.

5. Al Solicitar el pago diferido o en parcialidades de contribuciones omitidas y sus accesorios; 12 meses en pagos diferidos y 36 meses para pagos en parcialidades, artículos 66 y 66-A, del Código Fiscal.

1.1.5 Herramienta para el cálculo aritmético de los recargos

Los adelantos de la tecnología permiten acceder a páginas electrónicas de los hoy diversos niveles de los gobiernos electrónicos, Sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria, como autoridad encargada de vigilar, ayudar y hacer cumplir las disposiciones fiscales, aporta una herramienta para obtener el cálculo de los adeudos fiscales, esto es a través de su simulador,[109] este permite obtener el cálculo de la actualización, recargos y multas en caso de adeudar contribuciones. Para ello, el simulador solo actualiza ejercicios fiscales del año 2004 en adelante, lo cual solicita la información del monto de las contribuciones adeudadas, la fecha que debió enterarse entre otros datos.

La ventaja que otorga la herramienta mencionada, permite de manera inmediata a aquellos contribuyentes que no cuentan con un asesor en la materia, la facilidad de calcular el monto de los recargos, que son accesorios de las contribuciones adeudadas.

[109] http://www.sat.gob.mx/Adeudos_Fiscales/Paginas/paga_sim02/sim02.htm (fecha de acceso: 24 de noviembre de 2016).

1.2 Conceptos analógicos al recargo fiscal

El en apartado anterior y que previamente se abordo, se desprenden que los doctrinarios consultados para el desarrollo del tema recargos y su conceptualización tributaria; dejan ver que la relación del recargo fiscales con otras figuras como son los intereses o interés, la indemnización y la mora. Por ello, la importancia de abordar cada uno de ellos, con el fin de entender su conceptualización:

1.2.1 Interés

Previo al análisis de los intereses, es trascendente resaltar que el término de interés tiene sinónimos como; *rédito, beneficio, utilidad, ganancia, lucro, producto y dividendo*.[110] Los cuales, deben considerarse para el efecto apropiado de estudio en el presente tema. En una primera aproximación, el término interés lo aporta José Isauro López, al indicar en su Diccionario contable, que interés es:

> "*Rédito, provecho.// Producto de un capital prestado, generado en una porción al importe del mismo y al tiempo que de este se disponga.// Rédito pagado por una institución de crédito por dinero recibido en custodia.// Rédito que una institución de crédito cobra por dinero entregado en préstamo.// Cantidad de dinero que se paga por el uso de dinero ajeno".*[111]

De lo anterior, se desprende que interés es un rédito, un producto o una cantidad de dinero, pero ese interés que se haya generado por alguno de los supuestos que invoca José Isauro López, es en todo momento diverso al principal, consecuentemente hablamos de un accesorio. Por otro lado, el autor en cita despliega y aborda en su obra, las diversas definiciones de los tipos de interés,

[110] Aarón Alboukrek y Gloria Fuentes, *Diccionario de Sinónimos y Antónimos e ideas afines* (México, D.F.: Larousse, 2006), 302.

[111] José Isauro López, *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F: Cengage-Learning, 2008), 155.

como; *interés compuesto, interés de renta fija (interés fijo), interés legal, interés mayoritario, interés real, interés simple.*[112] Esos intereses se encuentran en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y Código Fiscal de la Federación, entre otros.

Sin embargo, el autor en mención, en la definición de "*INTERESES"*, inserta lo estipulado por el artículo 8º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así pues, el concepto de interés, enfocado en la materia tributaria, se aporta a través de Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 8º, que a la letra dice:

> *"Para efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son los intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportas o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguro de fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria".*

De la anterior trascripción se desprende que los intereses son los rendimientos de créditos de cualquier clase, por lo tanto, si el interés es producto derivado del rendimiento, y si este último, se comprende cómo; "*RENDIMIENTO. (…) Producción o utilidad de una cosa*",[113] a mayor abundamiento nos refiere José I. López, desde una visión más contable por lo que se debe entender por; "*RENDIMIENTO. Porcentaje de utilidades obtenido en ventas o sobre el importe de*

[112] *Ibid*.
[113] *Diccionario Básico de la Lengua Española* (México, D.F: Larousse, 2011), 656.

un capital invertido".[114] De ello, podemos comprender que la disposición fiscal considera al interés como aquel producto o utilidad que se genera en un porcentaje relativo a la operación diseñada o ejecutada para tal efecto. Por otra parte, Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, desde la perspectiva jurídica nos aporta la definición interés, el cual es:

> "*INTERÉS. Precio que se paga en el mutuo o préstamo, cuando se ha acordado, que puede ser legal o convencional (que no tiene más limitación que la de que no sea usuario).// Ventaja, material o moral, que se deriva a favor de una persona en virtud del ejercicio de un derecho cuya titularidad le corresponda.// Lucro o renta del capital*".[115]

Además, los anteriores autores Rafael y Rafael De Pina Vara, nos aportan la definición de renta; "*RENTA. Beneficio que en determinado periodo de tiempo (semana, mes, año, etc.) produce la trasmisión del goce o disfrute de una cosa o de una cantidad de dinero*". De lo anterior, se aprecia que los intereses, son pactados de acuerdo a voluntades de las partes o es producto de la renta que genera el dinero por el simple trascurso de tiempo.

En ese orden de idas, los intereses se pactas por particulares, por ejemplo; en negocios de naturaleza mercantil, y con el fin de que su dinero o el capital objeto de negociación, por su propio valor adquisitivo sea más rentable.[116] Sin embargo, en materia tributaria, de acuerdo con la potestad tributaria, con la que cuenta el Poder Legislativo, como organismo que determina los actos jurídicos generadores de intereses que sean objeto de gravamen para efectos fiscales, en ese sentido nos explica Martha Urrutia, que los intereses tienen ciertos efectos fiscales; ***"****Para efectos fiscales. Con excepción de la LISR, no existe un concepto general de intereses para efectos fiscales. Sin embargo, atendiendo al tipo de*

[114]En *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F.: Cenega-Learning, 2008), 257.
[115]Rafael y Rafael De Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 308.
[116]Así lo comprende Daniel González, al referir que; "*Asimismo, puede considerarse como el beneficio económico que se logra de cualquier clase de inversión*". En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2114.

contribución, se determina cual es el tratamiento fiscal especifico aplicable a los intereses".[117]

1.2.2 Mora

Para comprender esta figura, es importante destacar lo que vislumbra la definición proporcionada por Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, que dice; "*MORA. Retraso culpable en el cumplimiento de una obligación que no quita la posibilidad de que se ejecute tardíamente*",[118] en ese sentido también Martha Urrutia, a definido a la mora como; *"situación en la que se coloca una persona o entidad por la imposibilidad de cumplir con el pago de una obligación previamente contraída.// Tardanza en el cumplimiento de una obligación"*.[119]

Por ello, la mora es la situación que se configura una vez que el plazo o término de una obligación del carácter que sea ha vencido, así lo sustenta Alicia E. Pérez, al apuntar; "*Se incurre en mora cuando el deudor no paga en el momento en que se hace exigible la obligación, ya sea por haberse cumplido el plazo establecido o por haberse llenado los requisitos legales para ello*".[120] Sin embargo, para José Isauro López, considera para efectos tributarios a la mora como intereses, tal como aparece en su obra; *"MORATORIA. Intereses moratorios"*.[121] Por último, la figura de mora, según el asunto en la especie, puede en su caso comprender daños y perjuicios a título de indemnización, todo esto con el fin de resarcir el daño causado al benefactor del cumplimiento de la obligación.

1.2.3 Indemnización

Se comprende por la consecuencia en reparación al daño que ha sufrido una persona física o moral, en su persona o cosas en materia civil. Una perspectiva jurídica, nos aporta sobre este tema Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, quien

[117]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2120-2121.
[118]Rafael y Rafael De Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984).
[119] Martha Urrieta, En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2120-2121.
[120]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2551.
[121]En *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*, (México, D.F.: Cengage-Learning, 2008), 191

dice que; "*INDEMNIZACIÓN. Cantidad de dinero o cosa que se entrega a alguien en concepto de daños o perjuicios que se le han ocasionado en su persona o en sus bienes (o en su persona y bienes, a la vez).// importe del daño que la empresa aseguradora está obligada a resarcir al ocurrir el siniestro o la suma de dinero que debe pagar al producirse este.// Resarcimiento de un daño o perjuicio*"[122] Y a su vez, se define resarcimiento como; "*reparación del daño o perjuicio ocasionado.// indemnización".*[123]

En ese sentido, José Isauro López, define a la indemnización como el; *"Resarcimiento por daños y perjuicios ocasionados",*[124] y también comprende al autor en cita a la indemnización por daños y perjuicios, como; "*Reparación económica por perjuicio, pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio de una persona"*.[125] El diccionario del instituto de investigaciones jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, comprende dos causas que propician la indemnización por daños y perjuicios:

> 1) *"Cuando una persona causa a otra un daño, ya sea intencional, por descuido o negligencia, o bien, por el empleo de alguna cosa o aparato, maquinaria o instrumento, es responsable de las consecuencias dañosas que la víctima ha sufrido. Se dice que una persona es civilmente responsable cuando alguien está obligado a reparar el daño material o moral que otro ha sufrido"*.[126]
>
> 2) "*En materia de responsabilidades contractuales, los códigos civiles distinguen claramente los efectos del incumplimiento, separando el concepto de daño entendido como "pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación" (a. 2108, CC) de la idea de*

[122] Rafael y Rafael De Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 299.
[123] *Ibid*, 431.
[124] José Isauro López, *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F.: Cengage-Learning, 2008), 147.
[125] *Ibid*.
[126] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2005.

perjuicio como "privación de cualquiera ganancia lícita que debería haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación" (a. 2109, CC)".[127]

De lo arriba trascrito, se desprende por una parte que existe responsabilidad de una persona que causa daño a otra, ya sea en su persona o en su propiedad por ello se encuentra obligada esa persona a reparar el daño de manera económica o moral. Por otra parte, la materia de contratos civil, distingue como daño; la pérdida o menoscabo, y al perjuicio como; la privación de ganancias.

Para Ignacio Galindo Garfias, nos dice que*; "Así, la noción de responsabilidad civil impone al responsable no solo el deber de restituir o de reparar, sino, además, la obligación de indemnizar que surge no solo por el hecho del incumplimiento de un contrato, sino también como consecuencia de todo daño que se cause por los hechos ilícitos (culpa o dolo), por riesgo creado, que comprende la responsabilidad aquiliana o extracontractual".*[128] En lo que concierne a la materia tributaria, la indemnización por causa de daños y perjuicios, no son deducibles de acuerdo con el artículo 28, fracción VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.3 Sistema tributario mexicano

El actual, se desprende de la soberanía tributaria con la que cuenta el Estado Mexicano, para crear tributos y cobrar estos, de acuerdo a su normatividad interna que aporta los alcances y limitantes de su potestad tributaria, para ello, el Estado debe realizar actividades de aspecto económico tanto públicas y privadas para allegarse de recursos, a lo cual se conoce como actividad financiera del Estado, así lo apunta Sergio Francisco de la Garza,[129] que esta es la actividad y las gestiones realizadas por un Estado Moderno con el fin de satisfacer sus necesidades; individuales, colectivas o sociales y las públicas. Ahora bien el sistema tributario se enfoca en las actividades económicas públicas consistentes en la recaudación de

[127] *Ibid*.
[128] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2005.
[129] Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005).

tributos o también conocidos como contribuciones,[130] por lo cual, se deja de lado la parte general del derecho financiero, el cual se aboca al estudio de; la creación presupuestaria, recaudación de los tributos y erogación de los recursos del Estado.

En una primera aproximación se puede comprender como sistema[131] a las reglas de juego preestablecidas, a las cuales las personas físicas y morales, mexicanas o extranjeras se encuentran sujetas a su observación y cumplimiento en tiempo y forma en caso de participar en actividades que se encuentran grabadas por dichas disposiciones fiscales dentro del territorio nacional. Pero que esas reglas se desprenden de ordenamientos legales formalmente establecidos con una intención lógica entre sí, con el fin de crear una armonía en su observancia y cumplimiento, al desprenderse las normas especificas de otras generales u una fundante como es el caso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por consecuencia se crea un sistema jurídico, para ello nos refiere Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, que se debe entender en primer instancia por sistema jurídico; *"Sistema de normas jurídicas conectadas lógicamente entre sí en tal forma que las normas especiales deban pensarse como derivadas de normas generales*".[132]

En ese orden de ideas, un concepto más profundo de sistema jurídico nos proporciona Oscar Correas, sobre sistema jurídico desde el punto de vista etimológico; "*Sistema viene del griego sistema, conjunto, reunión; a partir del siglo XVIII, serie de principios enlazados entre sí.*"[133] Para luego decirnos, el autor en comento, que la idea sobre el conjunto de reglas en derecho constituyen un sistema jurídico, percibido por los doctrinarios Kelsen y otros como Hart, los cuales comprenden que esas reglas se derivan de una de mayor jerarquía por lo cual se formaliza un sistema jurídico, así lo refieren; "*esta norma fundante seria el único punto en el cual podría converger todas las demás de modo que pudiera hablarse con sentido de sistema jurídico*".[134] Todas las reglas comprendidas como normas

[130]Más adelante se aborda el tema y se hace una puntual asimilación de tributo y contribución.
[131]Refiere Rafael y Rafael de Pina Vara, que sistema se entiende cómo; "*Conjunto ordenado de reglas o principios relacionados entre sí"*. En Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 445.
[132]Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D. F.: Porrúa, 1984), 445.
[133]Oscar Correas, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3480.
[134]*Ibid*.

dentro del país compondrían el sistema legal o jurídico el cual se debe observar para su debido funcionamiento.

Ahora bien, después de comprender el sistema jurídico, es preciso delimitarlo a la materia o al derecho tributario, para ello nos refiere Hugo Carrasco, que el sistema tributario; *"es el régimen jurídico integrado por la totalidad de los tributos vigentes en un Estado*".[135] Para Gabriela Ríos Granados, nos indica que se debe entender por sistema Tributario; "*debemos entender al conjunto de tributos o contribuciones ordenadas sistemáticamente y que tienen una racionalidad interna y externa, cuyo destino es sufragar el gasto público*",[136] de igual manera nos aporta otro concepto sobre el sistema tributario Fausto Hernández Trillo, al decir que; "*Un sistema tributario está compuesto por el conjunto de impuestos que se aplican en la economía de un país en un momento determinado. Desde el punto de vista normativo (lo que debe ser), este conjunto impositivo debe ser adherente, sistemático e interrelacionado y debe cumplir ciertos requisitos para acercarse a una estructura tributaria idónea*".[137] Por ello entendemos que las contribuciones se comprenden en disposiciones normativas, que no se contraponen de acuerdo a su estructura sistematizada y las cuales son racionales a su fin que es sufragar el gasto público.[138]

En el Estado Mexicano, encontramos los tres niveles de gobierno, por lo tanto, encontramos tributos Federales, Estatales y Municipales, comprendidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El Estado para satisfacer las necesidades de la comunidad que lo conforma, como es la subsistencia del bien común,[139] debe de hacerse de recursos económicos, así lo refiere Luís Humberto Delgadillo, al señalar que; "*frente a esta realidad encontramos que para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le*

[135]Hugo Carrasco, *Diccionario de Derecho* Fiscal (México, D.F.: Oxford, 2008), 712.
[136]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa UNAM, 2014), 6.
[137]Fausto Hernández, *Los impuestos en México* (México, D.F.-España: Nostra Ediciones, 2009), 12.
[138] Tema que se ventilara más adelante en este capítulo.
[139]Así lo comprende Rafael y Rafael de Pina, al señalar que; "*Beneficio que, desprendiéndose de la convivencia social, debe ser compartido, proporcionalmente, por todos los miembros de la comunidad, sin exclusión alguna, y al que todos deben contribuir con sus medios y con su conducta*". En Rafael de Pina y otro, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 123.

permitan su realización",[140] de igual forma Narciso Sánchez se pronuncia; "…*los diversos mecanismos e instrumentos que utiliza para allegarse recursos pecuniarios para subsistir y sobre todo para poder cumplir sus múltiples tareas publicas…*",[141] este hecho trascendental propicia la actividad financiera del Estado Mexicano.

Sin embargo, Luís Humberto Delgadillo continua señalando que esa actividad muta con el transcurso del tiempo y sus fines, en razón que; "*La actividad que realiza el Estado para la consecución de sus fines ha variado en cantidad y contendido, conforme se ha ido transformando la concepción de sus cometidos*".[142] Para ello se desprenden dos momentos de los tipos de Estados: los liberales y de Provincia, en los primeros menciona el autor en comento, que hay la libertad suficiente de los individuos en su actividades económicas, cuando; "*solo con la mirada protectora del Estado*",[143] y en los segundos el Estado es quien; "*lleva a cabo las actividades indispensables para el desarrollo de sus metas*".[144] La actividad atrás mencionada, consistente en la obtención de ingresos a través de los tributos, como lo expone Sergio F. de la Garza, al apuntar que; "*Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades*".[145]

En ese sentido, Gabriela Ríos, nos dice que de acuerdo con Sainz de Bujanda, los sistemas tributarios se clasifican en históricos y racionales,[146] por lo cual México en este momento comprende un sistema tributario racional por el hecho que se basa en la Constitución Federal, el cual otorga las competencias en su forma de gobierno y en las facultades para establecer contribuciones que se requieran para satisfacer las necesidades públicas. En ese orden de ideas la autora en cita nos describe que los sistemas tributarios racionales sé; "*conceptúan desde el primer momento los varemos constitucionales de justicia fiscal, en virtud de que se asignan de manera expresa las competencias para el sistema y*

[140]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 18.
[141]Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2011), 3.
[142]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 17.
[143]*Ibid*.
[144]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 17.
[145]Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 319.
[146]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 6.

subsistema de gobierno (Estados y Municipios). En estos casos, el legislador esta constreñido por la Constitución para establecer contribuciones de acuerdo con los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria".[147] En pocas palabras un sistema racional no permite arbitrariedades y su forma funcional es armónica con principios de derecho y derechos humanos, con su objetivo de fomentar la participación de los ciudadanos de manera proporcional y equitativa.

1.3.1 Potestad tributaria del Estado

Es la facultad que tiene el Estado a través de sus órganos,[148] en primer lugar para crear las contribuciones necesarias y segundo la facultad para requerir su pago, todo esto con el fin de solventar el gasto público. Respecto a la potestad tributaria Gabriela Ríos Granados, nos dice; *"La potestad tributaria dimana del poder de imperio del Estado en el ejercicio de las atribuciones que le son conferidas por el texto de nuestra ley fundamental. El poder de impero del Estado se caracteriza por la facultad de establecer delitos y contribuciones*".[149] Sin embargo, dentro de nuestro sistema fiscal, los únicos que no cuentan con atribuciones para crear contribuciones, son los Municipios.

En el ámbito federal se denota que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga dos funciones al Estado, quien se representa por el Poder Ejecutivo y el Legislativo en este caso, con la finalidad cada uno de ellos de acuerdo a sus competencias; por un lado el poder legislativo a través de su proceso para crear leyes, determina las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público,[150] además establece los delitos, sanciones e infracciones en que incurren los gobernados dentro del sistema tributario, sistema de creación que se materializa hasta la aprobación de la ley o a través de la modificación o adición de un apartado jurídico.

---

[147] *Ibid*.

[148] Refiere Rafael de Pina y otro, que potestad es; "*La atribución jurídica conferida a un órgano de autoridad*". En Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 392.

[149] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 6.

[150] Articulo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La facultad para la creación de las contribuciones se encuentra limitada en un primer plano por la propia Norma Suprema que confiere esa atribución y en un segundo plano por la norma secundaria; la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes, los cuales, comprenden derecho humanos y principios de derecho como son la seguridad jurídica, legalidad, equidad, proporcionalidad y destino del gasto público.

Por el otro lado, se otorga la atribución a la autoridad fiscal; al Servicio de Administración Tributaria dependiente del Poder Ejecutivo, por ser la competente por disposiciones expresa, en alguna de sus funciones comprendidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, entre otras,[151] la encomienda de cobrar por medio de la coerción las contribuciones que se encuentren los sujetos obligados, de imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales para su observancia y cumplimiento comprendidas dentro del Código Fiscal de la Federación, y además de dar parte al ministerio publico de la federación en caso de la comisión de delitos que haya descubierto la autoridad respecto de los contribuyentes.

Sin embargo, es permisible de acuerdo a la coordinación fiscal,[152] que las entidades federativas o Estados a través de convenios de colaboración en que sean parte, realicen las funciones por ejemplo; de recaudación, fiscalización e imponer sanciones. Todas aquellas facultades que son de carácter federal, consecuentemente la autoridad local al ejercer esas facultades conferidas mediante convenios contrae el carácter de autoridad federal ante los órganos jurisdiccionales y judiciales.[153]

En el ejercicio de las facultades en la creación de contribuciones, por parte del poder legislativo en que se considere una arbitrariedad en contra de derechos humanos, derechos de los contribuyentes, dependiendo del asunto en la especie, nuestro sistema legal contempla medios de defensa, como es el juicio de amparo,

[151]Normas que se engarzan, por ejemplo; el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y el Acuerdo de Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas Regionales del Servicio de Administración Tributaria.

[152]Que comprende la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, con su última reforma publicada en el mismo el día 18 de julio de 2016.

[153]Articulo 14, de la Ley de Coordinación Fiscal.

comprendido en la Ley de Amparo, el juicio Contencioso Federal, de la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo, también un recurso de revocación comprendido dentro del Código Fiscal de la Federación. Además, nuestro sistema fiscal contempla una Procuraduría para la defensa de los contribuyentes, que comprenden asesoría y asistencia legal gratuita.

1.3.2 Estructura jurídica

La existencia de normas jurídicas en el sistema legal mexicano, como es la Constitución Federal, los Tratados Internacionales en los que México sea parte, las leyes, reglamentos, circulares y la jurisprudencia, comprenden la base legal en nuestro sistema jurídico, el cual, otorga la potestad tributaria al Estado; tanto para crear las disposiciones aplicables a los tributos, y la ejecución a su cumplimiento de las mismas dentro de un marco jurídico debidamente razonado. En ese sentido se pronuncia Francisco y Rodolfo Ponce, al mencionar que; "*El ejercicio de la potestad tributaria y la actuación de las autoridades fiscales, están regidos por determinados lineamientos que tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como cada uno de las leyes fiscales establecen*",[154] en otras palabras esta es la base legal para el debido proceder a crear y cobrar tributo alguno. Así pues, el fundamento legal, del Estado para crear y percibir los ingresos que serán destinados como último fin al gasto público, se encuentra plasmado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone:

> "***Artículo 31****. 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*."[155]

[154]Francisco Ponce Gomes y otro, *Derecho fiscal* (México, D.F.: Limusa-Escuela Bancaria y Comercial, 2010), 4.
[155]Texto vigente en la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de febrero de 2014.

Lo anterior, insertado dispone la obligación a los mexicanos[156] de contribuir al gasto público y a los tres niveles de gobierno; Federal, Estatal y Municipal, esto de manera armónica con los principios de derecho; proporcional y equitativo, los últimos conceptos se verán con detenimiento en el capítulo IV, del presente estudio. En el ámbito internacional, se aprecian disposiciones legales que comprende el pago de impuestos o contribuciones a favor del Estado y en beneficio a la comunidad, familia y nación, en particular se trae a colofón el artículo XXXVI, de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre,[157] que dice: "*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos*". Además, se puede abundar, con el tema del deber Internacional del hombre, con el artículo 32, de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos,[158] que a la letra dice:

> "***Correlación entre deberes y derechos***.
>
> ***1.-*** *Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad.*
>
> ***2.-*** *Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática*".

Ahora bien, nuestro sistema legal y forma de gobierno democrático-federal,[159] este último, también conocido como federalismo y lo describe Luis Humberto Delgadillo, como: "*una forma de gobierno en el cual opera una distribución vertical del poder y de control reciproco, que se lleva a cabo por los órganos constituidos en los*

[156]Sin omitir mencionar que el Condigo Fiscal de la Federación, comprende a las personas físicas o morales que deban pagar contribuciones, en sus diversos supuestos que los sujeten a esta obligación.
[157]Aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, Bogota, Colombia, 1948.
[158]Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos y entrada en vigor; 18 de julio de 1978.
[159]Constitución Federal, artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

distintos niveles de gobierno",[160] prevén los tres niveles de gobierno, que son: i) El federal, ii) Estatal o local y iii) El municipal.[161] Además, de la obligación a los particulares para contribuir al gasto público a estos tres niveles de gobierno, como lo establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Por ello, es trascendental destacar cuales son las contribuciones correspondientes a la Federación, Estado y Municipio, de acuerdo al marco jurídico interior existente y a lo referido por Luis Humberto Delgadillo, que ello; *"implica reconocer que existen alcances y limitaciones competenciales, basados precisamente en la distribución por materia, por jurisdicción y jerárquicamente, entre federaciones, entidades y municipios"*,[162] para así apreciar cuales son las facultades concurrentes; donde pueden ser ejercidas por la federación como también los Estados, las exclusivas de la Federación y por último las reservadas por ley para los Estados.[163]

Las contribuciones correspondientes a la Federación, se desprenden en nuestro país, dentro del sistema federal mexicano, el cual, se encarga de la organización nacional tanto al interior como al exterior para el desarrollo y progreso del país, así lo menciona Luis Humberto Delgadillo, y determina que "*Dentro del federalismo fiscal mexicano se atiende básicamente a la soberanía nacional en lo exterior, así como al desarrollo de la Federación en lo interior*",[164] todo esto con un fin de beneficio nacional para los Estados de la federación y por su puesto el Distrito Federal. La Federación, requiere de la potestad necesaria en ejercicio de esa soberanía[165] otorgada, para allegarse de recursos suficientes y cubrir las necesidades colectivas, todo esto mediante la percepción de ingresos.

La estructura normativa para el percibimiento de ingresos federales, lo encontramos en un inicio, a través de las facultades a la Federación que se encuentren expresas en la Constitución Federal, de acuerdo con su artículo 124,

---

[160]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 42.
[161]El artículo 115, de la Constitución Federal, comprende los siguiente; "*Base de los gobiernos locales*".
[162]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 42.
[163] Articulo 124, Constitución Federal, comprende; "*Facultades reservadas para los Estados*".
[164]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 43.
[165]Señala Luis Humberto Delgadillo, que cuando; "*el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño*". En Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 38.

para trasladarnos a otro ordinal más de este ordenamiento jurídico, el cual, nos fundamenta principalmente la imposición de contribuciones de carácter interno y externo por parte del Estado Mexicano y mediante el Congreso de la Unión, que se encuentra en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, del multicitado dispositivo legal. El anterior artículo, contiene en la primera fracción literalmente lo siguiente: "*Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*".

Y la segunda fracción mencionada indica; "*Para establecer contribuciones: 1o. Sobre el comercio exterior; 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5o. Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) Cerillos y fósforos; e) Aguamiel y productos de su fermentación; y f) Explotación forestal. g) Producción y consumo de cerveza*", que en términos amplios se conciben contribuciones externas e internas. Esta facultad para imponer contribuciones y en las materias anteriormente señaladas es otorgada al Congreso de la Unión, de manera exclusiva.

Ahora bien, respecto de las contribuciones a comercio exterior, se complementan con el artículo 131, de la Constitución Federal, la cual, comprende la facultad exclusiva de la federación para gravar las mercancías que se importen y exporten, o que transiten por el territorio nacional, como fuente exclusiva de sus ingresos, tal y como lo explica Luis Humberto Delgadillo; "*A través de la historia de México encontramos que se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos*".[166]

Sin embargo, dentro del sistema federal mexicano se comprende también, a parte de lo federal; los ingresos perceptibles por Estados y municipios, delimitado por su territorialidad. Por una parte, las disposiciones legales para que los Estados a través de los Congresos Locales puedan ejercer su potestad para percibir ingresos mediante las contribuciones, en un inicio y de igual manera como se

[166]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 44.

menciono para las contribuciones federales en su momento, es con fundamento en los artículos de la Constitución Federal. Tales como los artículos 40, en la parte que nos interesa dice; "…*Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior*", el articulo 124, el cual, menciona literalmente: "*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados*".

De los anteriores artículos insertados, se denota que los Estados son libres y ejercen su potestad otorgada por la soberanía del pueblo en sus límites territoriales, esto es para crear o imponer tributos y además exigir los mismos a sus residentes. En igual sentido Luis Humberto Delgadillo, refiere: "*el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria"*,[167] para comprender que efectivamente los Estados cuentan con autonomía tributaria, diversa a la federal. Por la otra parte, se encuentran los municipios, quienes tienen la peculiaridad, de ejercer únicamente la facultad respecto a la administración de su hacienda, sin una plena potestad tributaria. Esto es, el municipio no puede determinar o crear contribuciones, únicamente puede administrar o controlar sus ingresos, así lo indica Luis Humberto Delgadillo; "*el municipio carece de potestad tributaria, ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y solo administra su hacienda con base en su competencia tributaria*".[168]

El fundamento legal se encuentra en lo dispuesto por el artículo 115, en sus fracciones III, IV, inciso a), de la Constitución Federal, y se desprende de cada una, lo siguiente: "*III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales, b) Alumbrado público, c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, d) Mercados y centrales de abasto, e) Panteones, f) Rastro, g) Calles, parques y jardines y su equipamiento, h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito, i) Los demás que las Legislaturas locales*

[167] Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (D.F.: Limusa, 2004), 47.
[168] *Ibid,* 49.

determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera".

Además, en la fracción II, del ordinal en mención, se aprecia; "*IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados, c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo*".

De lo anterior, insertado se denota que los municipios pueden prestar los servicios arriba descritos, administrar sus ingresos de las contribuciones que perciban; por concepto de las tasas adicionales a propiedad inmobiliaria que establezca el Estado y participaciones federales. Además, los municipios tienen la facultad de proponer al Congreso del Estado los elementos sobre contribuciones de propiedad inmobiliaria, tal y como se aprecia del segundo párrafo de la fracción IV, inciso c), artículo 115, de la Constitución Federal, que se trascribe:

> "*Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria*".

Todo lo anterior, nos indica Luis H. Delgadillo, propicia que los municipios "*queden en manos de los congresos estatales la facultad de asignar las contribuciones que*

deben recaudar al municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del poder estatal".[169]

1.3.3 Aspecto histórico

El sistema tributario actual para Gabriela Ríos Granados, quien cita a Sainz de Bujanda, nos indica que se deriva de un sistema tributario histórico, consistente en; la falta de una carta fundamental de una nación que distribuya las competencias previamente establecidas, con fines de creación y de recaudación de los tributos, pero que en su momento fueron funcionales por su simplicidad y fuerza coercitiva.[170]

Ahora bien, nuestro sistema histórico en México, es el identificado en nuestra Constitución Federal, en el artículo 124, como federalismo fiscal y en relación con el artículo 40 constitucional que otorga facultades concurrentes a las entidades federativas.[171] Consistente ese sistema en el ejercicio para establecer contribuciones de acuerdo a la competencia de los entes públicos, Sin embargo, nos indica Ríos Granados, que; "*En México existe un sistema de federalismo fiscal, y a comienzos del siglo XX el sistema era caótico, en virtud de la pluralidad de las contribuciones, y principalmente la tributación se basaba en el consumo. En este sentido, es importante apuntar que la Constitución de 1917 no prevé un sistema de repartición de competencias tributarias, lo que genero conflictos entre los distintos niveles de gobierno*".[172]

Ante tal confusión, en México se realizaron tres convenciones nacionales fiscales en los años 1925, 1932 y 1947,[173] con el proyecto de una mejor coordinación de las diversas contribuciones existentes federales y duplicadas a nivel entidad federativa. En ese sentido, nos explica Dolores B. Chapoy, que; "*La existencia de estos dos niveles de tributación dio origen a severos problemas de múltiple imposición solucionadas a través del sistema Nacional de Coordinación*

[169]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de derecho tributario* (México, D.F.: Limusa, 2004), 47.
[170]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 7.
[171]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 4 y 5.
[172]*Ibid,* 4.
[173]*Ibid.*

Fiscal, que enlaza las estructuras hacendarias de la Federación, los estados y los municipios".[174]

La Coordinación Fiscal es el actual sistema dentro de Federalismo fiscal, contrario a la concurrencia de facultades en materia de contribuciones, entre las entidades federativas y la federación, para ello nos explica Adolfo Arrioja, que se define por coordinación fiscal; "*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 Secretaria de Hacienda y Crédito Público."* Otra aportación es de Gerardo Gil Valdivia, al referir que; *"La armonización en el ejercicio de las facultades tributarias y la concertación de las relaciones fiscales entre diversos niveles de gobierno en un Estado. La coordinación fiscal suele estar vinculada con la estructura federal, como forma de organización del territorio de un Estado. En relación con el federalismo, la coordinación fiscal es la armonización de las facultades tributarias y de las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas".*[175]

Ahora bien el sustento legal del federalismo fiscal a través de su actual modelo de coordinación fiscal, se encuentra en opinión de Ríos Granados, en base a lo siguiente; "*El marco legal del federalismo fiscal es la Ley de Coordinación fiscal, la Ley de Fiscalización Superior de la Federación; el Ramo General 33 de las Aportaciones Federales para las Entidades Federativas y Municipios, y Ramo 39 sobre el Apoyo para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas, estos dos últimos del Decreto de Presupuesto de la Federación*".[176]

[174]Dolores Beatriz Chapoy, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1854.
[175]Gerardo Gil, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 896.
[176]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 5.

1.3.4 Objeto del gasto público

Es importante abordar esta figura desde la perspectiva dogmática, sin la influencia de los derechos de los contribuyentes, tema que posteriormente se abordara en el capítulo IV, de esta investigación, para obtener su clara comprensión e identificación por la doctrina de esta figura jurídica.

Nos referimos al objeto que persigue el gasto público, como el destino que tienen las contribuciones que previamente fueron enteradas, recaudados o recolectadas y que a través del Presupuesto de Egresos señala sus términos de su empleo. Para ello, nos refiere Sonia Venegas, que; "*El destino de las contribuciones al gasto público constituyen un principio constitucional mexicano en materia fiscal, tal como lo prescribe el art. 31 en su fracc. IV. Esto significa que el monto de lo recaudado por ingresos fiscales debe aplicarse a la satisfacción de necesidades públicas de la federación, estados o municipios*".[177]

En ese orden de ideas para Dolores B. Chapoy, el gasto público es; "*el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos –incluyendo el de legislar, el de proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, y el de impartir justicia-, para cubrir el servicio de la deuda, y para realizar diversos pagos de trasferencia –pensiones, jubilaciones, subsidios-*".[178] Además, Giuliani Fonrouge, citado por Sergio Francisco de la Garza, nos aportan otro concepto, que dice; "*gasto público es toda erogación, general en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales".*[179]

Sin embargo, el sustento jurídico que rige la definición de gasto público, se encuentra en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en su artículo 4o, el cual dispone que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluidos los pagos de pasivo de la deuda pública,

[177]Sonia Venegas, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford, 2010), 60.
[178]Dolores Beatriz Chapoy, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1809.
[179]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 142.

inversión física, inversión financiera, y responsabilidad patrimonial.[180] Y dichos gastos son realizados por el Poder Legislativo, el Poder Judicial, los entes autónomos, los tribunales administrativos, la Procuraduría General de la República, las dependencias y las entidades. Además, de conformidad con el artículo 74, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el control del gasto público está a cargo de la Cámara de Diputados, por ser facultad exclusiva de revisar la cuenta pública de cada año a través de la entidad de fiscalización superior de la Federación, entre otras actividades que garantizan la trasparente aplicación de los recursos económicos de la nación.

La anterior tarea de vigilar el destino del gasto público es transcendental, ya que de lo contrario nos indica Dolores B. Chapoy; "*se destinaria al drenaje de riqueza, la cual lesiona la economía nacional"*,[181] así pues, la autora en cita continua manifestando que la cuestión central del gasto público es; *"distribuir correctamente los recursos disponibles entre las necesidades "privadas" y "sociales", y en determinar el grado de redistribución de la riqueza".*[182] Y esto se realiza nos dice la autora; "*A través de sus gastos, el gobierno libera fondos que destina en su mayor parte al consumo –adquisición de bienes y servicios para proporcionar los que el mismo presta-; otra porción emplea para efectuar pagos de trasferencia- pensiones, impuestos negativos, subsidios- que aumentan directamente la capacidad de compra de los beneficiarios; y otro segmento lo encauza a préstamos a través de las instituciones de crédito propiedad del gobierno*".[183]

Ahora bien, se debe abordar el tema de los servicios públicos, para continuar con el tema del gasto público. Para ello, en una primera aproximación Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, nos aportan que servicios públicos, son; "*Complejo de elementos personales y materiales, coordinados por los órganos de la administración pública y destinados a atender una necesidad de carácter*

[180]En ese sentido se pronuncio Chapoy Bonifaz; "*En México, el gasto público federal, precisado en el Presupuesto de Egresos, comprende tanto las erogaciones por concepto de gasto corriente, como de inversión física y financiera, y pagos de pasivo o deuda público, realizada por los diferentes órganos dependencias del sector público*". En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011).

[181]Dolores Beatriz Chapoy, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1854.

[182]*Ibid,* 1809.

[183]Dolores Beatriz Chapoy, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1808-1809.

general, que no podría ser adecuadamente satisfecha por la actividad de los a particulares, dado los medios de que estos disponen normalmente para el desarrollo de la misma".[184] A mayor abundamiento Fanny Pineda, nos proporciona otra definición de servicios públicos; "*Institución jurídico administrativa en la que el titular es el Estado y cuya única finalidad consiste en satisfacer de manera regular, continua y uniforme necesidades públicas de carácter esencial, básico o fundamental; se concreta a través de prestaciones individualizadas las cuales podrán ser suministradas directamente por el Estado o por los particulares mediante concesión. Por su naturaleza, estará siempre sujeta a normas y principios de derecho público",*[185] también nos aporta la autora en cita las características de los servicios públicos; "*Son creados y organizados por el Estado mediante leyes emanadas del Poder Legislativo; deben ser continuas, uniformes, regulares y permanentes; suponen siempre una obra de interés general oponiéndose al particular; satisfacen necesidades materiales, económicas, de seguridad y culturales; pueden ser gratuitos o lucrativos. Varían de acuerdo con la evolución natural de la vida humana y las circunstancias de oportunidad política, espacio temporal, de ambiente o climatológica*".[186]

En lo concerniente a la generalidad y particularidad respecto de los servicios públicos Adolfo Arrioja Vizcaíno, nos indica que los servicios públicos se dividen en generales indivisibles y en particulares divisibles. Esto es, a los primeros en síntesis del autor, dice; "*puede afirmarse que los servicios públicos generales e indivisibles son de aprovechamiento común e indiscriminado. Por esa razón se les denomina "generales indivisibles", porque cualquier persona, sin distinción de ninguna especie, puede hacer uso de ellos en todo tiempo",*[187] y los servicios restantes; los particulares divisibles comprenden un mecanismo que permite individualizar al usuario del servicios, al momento que sé hacer uso de un servicio público.

Además, refiere Dolores B. Chapoy, que la fuente más importante para cubrir el gasto público es el sistema tributario al explicar que; "*En una economía*

[184]Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 442.
[185]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3453.
[186]Fanny Pineda, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3454.
[187]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 428-429.

sana, el sistema tributario debe ser la fuente más importante de recursos para cubrir los gastos públicos; pero su potencialidad no se agota con ser origen de ingresos, sino que alternativa o conjuntamente tiene fines extrafiscales –acción proteccionista, selectiva, de estimulo, de freno-. Empleado así el sistema tributario, la distribución de la carga fiscal puede apartarse del criterio de capacidad contributiva al que idealmente debe tener".[188]

En ese sentido, apunta Sergio Francisco de la Garza; el gasto público tiende a acelerar el ritmo de crecimiento económico del Estado en lo particular y en general en sus diversos entes, así como también se propicia la redistribución progresiva de ingresos y de la riqueza por parte del sector público.[189] Para Dolores B. Chapoy, denota que; *"En los países subdesarrollados, una función central del Estado es la de promover y acelerar el desarrollo económico y social, para lo cual utiliza entre otros medios los monetarios, políticos y de inversión. En otras palabras, el nivel de gasto público en bienes y servicios debe fijarse de modo que se obtengan una correcta asignación de los recursos en condiciones de pleno empleo de los mismos, dejando que sea el mecanismo impuesto-trasferencias el que garantice ese plano empleo*".[190]

De acuerdo con lo visto dentro del tema "sistema tributario mexicano" se aprecia la obligación que tiene el Estado para satisfacer las necesidades colectivas, sociales o individuales, todo esto del bien común en pro del desarrollo del Estado, por ello, requiere recaudar ingresos previamente descritos a través de la Ley Ingresos de la Federación, para posteriormente destinarlos al gasto público, sin omitir que las Entidades Federativas y los municipios tiene igual obligación de acuerdo a sus potestades.

1.4 Fuentes formales del derecho tributario

Se aborda el presente tema a partir de las normas jurídicas que ya son obligatorias, esto es, se deja de lado las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la

[188] En *Diccionario Jurídico Mexicano*, (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1853.
[189] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 142 y 143.
[190] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1809.

vigencia del derecho,[191] también comprendidos como los procesos de manifestación de las mismas de acuerdo a Eduardo García Máynez, citado por Adolfo Arrioja, quien refiere; "*por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas*".[192] Así pues, se procede de manera directa al estudio de los elementos que integran el marco legal del derecho tributario, como sinónimo de las fuentes formales del derecho tributario, que resultan en; las normas jurídicas aprobadas y públicas en el Diario Oficial de la Federación, las cuales previamente se sometieron a los procedimientos ordinarios de creación respectivamente.

Nos apuntan Sergio Francisco de la Garza, que se pueden estudiar como fuentes formales del derecho tributario, a las siguientes; "*la Ley, el decreto ley y el decreto-delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados internacionales y los principios generales de derecho*",[193] de igual manera Gabriela Ríos, nos indica desde una perspectiva más especifica en materia tributaria, a otras; "*La Constitución federal, Tratados internacionales, Leyes internas, Decretos-ley y decretos delegados, Reglamentos, Reglas de Carácter general o resoluciones misceláneas fiscales, Acuerdos, Circulares, Jurisprudencia y Doctrina tributaria*",[194] en similar postura se encuentra Adolfo Arrioja.[195]

A continuación se abordan de manera individual las fuentes arriba descritas, en orden jerárquico:

1.4.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En primer orden de ideas, siguiendo a Adolfo Arrioja, nos indica que; "*el fundamento de todo nuestro ordenamiento jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar la validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y*

[191]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 39.
[192]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 32.
[193]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 39.
[194]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 59-63.
[195]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 32.

postulados".[196] Consecuentemente la Carta Magna, ocupa el primer lugar dentro de las fuentes de derecho, porque proporciona los lineamientos fundamentales y básicos para crear las normas jurídicas o leyes secundarias aplicables en la materia tributaria.

En ese orden de ideas, el ordenamiento supremo del sistema jurídico mexicano, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,[197] además de los Tratados Internacionales y las Leyes Federales, reconocidos en su conjunto como la "Ley Suprema de toda la Unión" comprendido en el artículo 133 de la Constitución en cita. Esta última, como eje fundamental y rector de los Derechos humanos, Sin embargo, el ordenamiento supremo se encuentra integrada por una parte dogmatica que comprende los derechos humanos y por otra se suman lo concerniente a los órganos y sus competencias, atribuible al régimen federal. En ese entendido, Elisur Arteaga Nava, citado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Colección de Garantías Individuales; estima otras partes integrantes de nuestra carta magna, al referir que; "*la Constitución contiene otras cuatro partes: la "programática", la de "derechos sociales, la de "prevenciones generales" y la de los artículos transitorios que acompañan a las reformas sufridas con la Constitución"*.[198]

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, se encuentra la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de los tres órdenes de gobierno de acuerdo a la residencia de los gobernados y las leyes que así lo dispongan, siempre en apego a los principios de equidad y proporcionalidad. Además, se comprende en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, de la Constitución federal, la facultad del Congreso para imponer a través de proceso legislativo las contribuciones enlistadas en la segunda fracción indicada y que serán necesarias para cubrir el presupuesto de egresos.

[196]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 33.
[197]En adelante se cita como; Constitución Federal.
[198]Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales* (México, D F.: SCJN, 2003), 45.

Sin embargo, para Emilio Margáin, concluye que; "*Constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija*",[199] y expone que la salvedad son el decreto-ley y el decreto-delegado.

1.4.2 Tratados internacionales

Con trascendental importancia para el derecho tributario, los tratados otorgan beneficios e imponen obligaciones a los contribuyentes que realizan actos jurídicos grabados por las legislaciones fiscales en nuestro país, tal como lo puntualiza Adolfo Arrioja, que; "*En virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades esta llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de "doble imposición internacional", y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos al consumo, bienes a capital (maquinaria y equipo), conocimientos tecnológicos, etcétera, así como de operaciones de financiamiento internacional*".[200]

Así pues, en el ámbito internacional, está comprendida la obligación de aportar para el gasto de los servicios públicos, por conducto de las personas que se encentren en los Estados miembros a La Convención Americana de los Derechos Humanos,[201] estipulado en su artículo 32; sobre correlación entre deberes y derechos, el cual nos refiere en su primera fracción; "*Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad*". Sin embargo, nos precisa Ríos Granados, respeto de los tratados internacionales en materia tributaria, que; "*En materia del derecho fiscal, se ha vuelto una práctica común que los distintos estados, con motivo de su potestad normativa tributaria, celebren tratados para evitar la doble tributación, con la finalidad de establecer mecánicas para evitar la doble o múltiple tributación internacional con motivo de la superposición de los sistemas tributarios al existir un mismo hecho generador*".[202]

---

[199] Emilio Margáin, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 33.
[200] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 91.
[201] Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos y entrada en vigor; 18 de julio de 1978.
[202] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 60.

La facultad para celebrar los tratados internacionales necesarios en materia de derecho tributario recae en el titular del Poder Ejecutivo Federal, con aprobación del Poder Legislativo.

1.4.3 Leyes secundarias

También se puede identificar como ley secundaria, ley doméstica o ley interna, esta como fuente formal,[203] del derecho tributario cuentan por principio de creación el sometimiento a un proceso legislativo obligatorio de acuerdo con lo dispuesto por nuestra Máxima Norma, para poder ser legalmente validas y posteriormente se impone al Poder Ejecutivo Federal la obligación de su cumplimiento u observación. Para ello, nos explica Federico Jorge Gaxiola, que; "*Por ley normativa se entiende todo juicio mediante el que se impone cierta conducta como debida".*[204] Igualmente nos expone Gabriela Ríos, que se comprende en lo particular por las leyes tributarias; "*la legislación doméstica está representada por el conjunto de leyes y demás instrumentos normativos que regulan jurídicamente el sistema tributario mexicano*".[205]

En ese sentido apunta Adolfo Arrioja, sobre la cuestión practica de la aplicación de las leyes tributarias, es; "*El fin de evitar que la indispensable relación jurídico-tributaria se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de los particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinan el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que cada parte correspondan, dentro del contexto de equidad y certeza".*[206] Consecuentemente las leyes tributarias son de trascendente importancia y observancia para los órganos administrativos, obligados al cumplimiento de las propias disposiciones, ya que sin ellas es imposible contribuir al gasto público como deber de los contribuyentes.

---

[203]Adolfo Arrioja, señala que la Ley constituye la fuente formal más importante del derecho del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar la validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso. En Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 31.

[204]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2333.

[205]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 59.

[206]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 52.

A medida de identifican leyes tributarias, se citan algunas de las que integran el sistema jurídico tributario; la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios, Ley del servicio de Administración Tributaria. Además, los códigos como es el caso del Código Fiscal de la Federación, se encuentran en el orden jerárquico de una ley.

1.4.4. Decretos

En el derecho tributario los decretos pueden ser emitidos por el Congreso de la Unión o por alguna de sus cámaras, con el fin de adicionar, modificar, derogar un artículo de una ley en particular o tajantemente abrogar integralmente la ley. Este mecanismo, es aplicable a la esfera de las Entidades Federativas, y otro supuesto son los decretos emitidos por el titular del Ejecutivo Federal.

Previamente abordamos para facilitar su entendimiento lo expuesto por Magdalena Aguilar, al aportar que; "*Decreto es toda resolución o disposición de un órgano del Estado sobre su asunto o negocio de su competencia, que crea situaciones jurídicas concretas que se refieren a un caso en particular relativo a determinado tiempo, lugar, instituciones o individuos, y que requiere de cierta formalidad (publicidad), a efecto de que sea conocida por las personas a las que va dirigido*".[207]

En el sistema jurídico tributario se identifican dos tipos; *decretos-ley* y los *decretos-delegados*.

Los *decretos-ley*, tiene su fundamento jurídico en el artículo 29 de la Constitución federal, dicho ordinal establece las bases en que se podrá emitir el decreto, consistentes en; los supuestos y procedimientos para la suspensión de las garantías, derechos no suspendibles, fundamentación y motivación, cesación de la vigencia de las medidas y revisión de oficio. Es expedido por el titular del Poder Ejecutivo federal, ante; "*situaciones consideradas como graves para la paz pública,*

[207] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 997.

para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación".[208]

El *decreto-delegado*, su fundamento jurídico es el artículo 131, de la Constitución federal, por el cual se otorga la facultad exclusiva a la federación de gravar a través de impuestos cualquier tipo de mercancías destinadas para importaciones y exportaciones e incluso las de transito por el territorio nacional, esto impide tajantemente a las Entidades Federativas que pretendan gravar dichas mercancías. Además, el Congreso podrá facultar al Presidente de la República o titular del Poder Ejecutivo federal para establecer regulaciones y restricciones que ameriten regular el comercio exterior, con el fin de velar por la economía del país.

1.4.5 Reglamentos

El fundamento legal, se encuentra comprendido en el artículo 89, fracción I, de la Constitución federal, el cual otorga la facultad conocida como reglamentaria al titular del Ejecutivo Federal, y que tiene como fin lograr la aplicación de una ley sometida al procedimiento legislativo, así lo comprende Manuel González Oropeza, al indicar que el reglamento es; "*una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa*",[209] además, nos dice el autor en cita que; "*todo reglamento es una norma que complementa y amplia el contenido de una ley, por lo que jerárquicamente aquel está subordinado a esta y corre con la misma suerte*".[210]

En ese orden de ideas, también lo comprende Gabriela Ríos; "*En ese sentido, el reglamento constituye un conjunto de normas jurídicas expedidas por el presidente de la República para la correcta interpretación de la ley; es decir, el reglamento funge como complemento de la ley, mas no puede ir más allá de ella ni contrariarla, derogarla o imponer obligaciones diversas de las establecida por la ley que reglamenta.".*[211]en conclusión, la voluntad del legislador al otorgar facultades al

[208]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 60.
[209]*Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2563.
[210]*Ibid.*
[211]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 62.

titular del Ejecutivo Federal, es con toda la finalidad de prever los todos los supuestos posible por medio de los reglamentos en este caso en la materia tributaria, la forma detallada para el cumplimiento y observación de las leyes tributarias, que ameriten una reglamentación, esto es, por la simple razón que el Poder Ejecutivo es el órgano encargado de hacer cumplir la ley y que mejor herramienta a su disposición, para asimilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.4.6 Reglas de carácter general o resoluciones misceláneas fiscales

Esta fuente comprende su fundamento legal en el artículo 33, primer párrafo e inciso g), del Código Fiscal de la Federación, por el cual, se otorga la facultad a las autoridades fiscales entre otras cosas; "*publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes*". Sin embargo, las reglas o resoluciones en esta materia no son de carácter obligatorio para los contribuyentes, únicamente son beneficios para un eficaz cumplimiento de las obligaciones fiscales sin distinción entre contribuciones internas o de comercio exterior.

En este sentido concluye Gabriela Ríos, al asimilar las reglas generales y las resoluciones misceláneas con reglamentos, al decir; "*son reglamentos porque no derivan del Legislativo, sino que las emite el Ejecutivo, y para mejor despacho de asuntos emite normas abstractas generales por debajo de la Ley".*[212]

1.4.7 Acuerdos

Nos explica Ríos Granados, que; "*Los acuerdos en materia tributaria son instrumentos que se celebran entre entidades u órganos de la administración pública en aras de eficientar la gestión y administración de los recursos.*"[213] Sin embargo, existen acuerdos que otorgan la competencia material, de grado,

[212]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 59.
[213]*Ibid.*

territorio y de cuantía, dependiendo del lugar y funciones que realicen las diversas autoridades fiscales. Por ejemplo, es el caso del; “Acuerdo por el que se determina la circunscripción territorial de las aduanas y las secciones aduaneras de las aduanas”, de igual modo el; “Acuerdo de delimitación territorial de las unidades administrativas desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria” ambos publicados en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de noviembre de 2015 y emitidos por el jefe del Servicio de Administración Tributaria, lo cual resulta que los acuerdos con estas características son fuente del derecho tributario, al obligara a las propias autoridades fiscales en ejercer sus facultades de acuerdo a su competencia.

1.4.8 Circulares

También se conocen como criterios fiscales, tienen su fundamento legal en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual otorga facultades a los funcionarios fiscales para dar a conocer el lineamiento que se debes seguir en la aplicación de disposiciones fiscales, estas disposiciones por la propia naturaleza de las mismas no tienen el carácter de obligatorias para los gobernados, solo tiene exigencia para los trabajadores al servicio del Estado, la excepción a la regla es cuando de ellos se derivan derechos y que se encuentren publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Para ello, nos explica Ríos Granados, que; “*su expedición se limita a una función meramente interpretativa e informativa para el funcionamiento de la organización administrativa se desenvuelva con prontitud, por lo que las circulares no son consideradas normas jurídicas”.*[214]

De lo anterior, se puede concluir que las circulares no son normas jurídicas por sí mismas, debe intermediar la declaración de un derecho a los contribuyentes en dicho acto para hacer permisible su tutela, consecuentemente en este supuesto si es una fuente formal de derecho tributario. Además, en ellos si se comprende la observación de los trabajadores públicos en atenderlos puntualmente para el beneficio de los usuarios, en este caso contribuyentes.

[214]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 62-63.

1.4.9 Jurisprudencia

Es el resultado de la interpretación que hacen los órganos jurisdiccionales de la Constitución y de las normas generales, está a cargo del Poder Judicial de la Federación, a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Plenos de Circuito, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunal Electoral, de conformidad con los diversos párrafos del artículo 94, de nuestra Carta Magna. Además, señala Ignacio Burgoa, refiere, que:

> *"la interpretación constitucional queda reservada, en último grado, a los tribunales máximos del Estado, cuya jurisprudencia, en que tal interpretación se sustente, sea obligatoria para todas las autoridades estatales, pues es evidente que sin esta obligatoriedad se provocaría la anarquía aplicativa del Derecho"*.[215]

De lo anterior trascrito, el autor en cita indica que la reserva de interpretar la constitución es exclusiva, en nuestro caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por ser el último en resolver los juicios trascendentales del país, que previamente fueron sometidos a los Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito o Electorales, que todos estos son de categoría previa a nuestro máximo tribuna, además que los criterios sustentados son obligatorios para evitar desorganización en la observancia y empleo del derecho.

Los productos que arroja la interpretación de la Constitución Federal, son las Jurisprudencias, que pueden ser por reiteración de criterios, contradicción de tesis, sustitución, declaratoria general de inconstitucionalidad, acciones de inconstitucional y controversias constitucionales, todas contempladas por la Constitución Federal en sus artículos 103 y 105 y sus leyes reglamentarias. En las Jurisprudencias, se desprende los beneficios otorgados por el Poder Judicial de la Federación al ejercer de su competencia de interpretación de las normas

[215] Ignacio Burgoa, *Derecho Constitucional Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 394.

Constitucionales y las normas generales (leyes secundarias), dentro de las diversas ramas del derecho Público y Privado, las cuales, dichos beneficios no se desprenden a simple vista en las diversidad de normas jurídicas existentes. Son de orden y observancia obligatoria las jurisprudencias, para los órganos judiciales y jurisdiccionales inferiores a nuestro máximo tribunal, de conformidad con el artículo 217, de la Ley de Amparo, que establece el grado jerárquico de los diversos creedores, con la particularidad que dicha obligatoriedad está destinada hacia la inferior, de acuerdo a su constitución organizacional o competencia de grado.

1.4.10 Doctrina

Respecto de la doctrina en materia tributaria, la cual, no es de observancia obligatoria para los operadores jurídicos y ni por equivocación a los funcionarios públicos, dependientes de las diversas autoridades administrativas, así lo apunta Ríos Granados; "*Aunque la doctrina no es una fuente formal del derecho tributario, finalmente es una fuente indirecta a el, pues de la labor académica se alimentan los diversos actores*".[216]

En ese sentido, es de trascendental importancia conocer las posturas establecidas a través del conocimiento científico que se crean en determinado momento de tiempo, con el fin de realizar mejores interpretaciones del derecho, en particular los operadores jurídicos el Poder Judicial de la Federación, y el Tribunal Fiscal de Justicia Administrativa, quienes resuelven situaciones jurídicas-reales, y utilizan a esta como herramienta para llegar a ese fin al acudir a la doctrina, tanto nacional como internacional existente.

Los legisladores, acuden a esta herramienta jurídica al momento de proponer iniciativas de leyes, o derogaciones y modificaciones a un ordenamiento en particular, o en cualquier momento del proceso legislativo, con el fin de atender la evolución de cada figura jurídica y además se adentran a la actualización del derecho tributario.

[216]En *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 63.

1.4.11 Principios tributarios o de derecho tributario.

Como parte de este tema se delimita,[217] a la perspectiva jurídica que deben observar las autoridades, al momento de crear las futuras fuentes del derecho tributario, estas deben apegarse a los principios de derecho, en particular el Poder Legislativo quien cuenta con la encomienda de crear las contribuciones necesarias para que los contribuyentes participen con los gastos públicos, siempre y cuando se ajusten a los principios de derecho, los cuales crean certidumbre jurídica a sus gobernados.

Previo al desarrollo de los principios que atienden la materia tributaria, es preciso comprender lo expuesto por Jorge Adame Goddard, respecto al fundamento de los principios generales de derecho, que son; "*El fundamento de estos principios es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden de su perfeccionamiento como ser humano".*[218] Por ello, lo trascendente de su observación en pro del desarrollo humano en sociedad.

En este sentido apunta Luis Humberto Delgadillo, respecto de la trascendencia de los principios tributarios; "*El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, y que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado*".[219]

Además, los órganos administrativos al emitir u omitir realizar sus funciones deben atender los principios tributarios que posteriormente se desarrollaran, con el

[217]Esto en razón que en el Capítulo Cuarto, de este trabajo, se abordan los derechos de los contribuyentes, los cuales complementan este tema y además son el contrapeso indicado en contra de las arbitrariedades del Estado.

[218]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.:-Porrúa UNAM, 2011), 3027. (México: Porrúa 2007)

[219]En *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F.: Limusa Noriega Editores, 2004), 67.

fin de no cometer arbitrariedades a sus subordinados o los contribuyentes cautivos de la relación tributaria.

Los siguientes principios se abordan desde la perspectiva que limita la potestad tributaria de las autoridades administrativas y en particular al órgano legislativo encargado de crear tributos, deben "*seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establezcan*".[220] En ese sentido a refiere Clementina Guerrero, que; "*La Potestad* Tributaria *que ejerce tanto la Federación como las Entidades Federativas, a través del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales, respectivamente, no es de carácter absoluto, sino que se ejercicio se encuentra sujeta a las limitaciones que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos"*,[221] en ese orden de ideas la autora en cita identifican los siguientes principios; *legalidad, proporcionalidad, equidad, de destino al gasto público*, estos se desprenden de la evidente redacción del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, y otros principios aplicables son; reserva de ley e irretroactividad.

1.4.11.1 Legalidad

La consagración de este principio se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en las obligaciones de los mexicanos, en particular en la de "contribuir de acuerdo a las leyes" esto es lo que consagra el principio de legalidad, que sea de acuerdo a las leyes preestablecidas y no arbitrarias, así lo señalan Clementina Guerrero y Adolfo Arrioja; "*el cual dispone que las contribuciones deben estar sustentadas por las Leyes; o lo que es lo mismo, no puede haber tributo o contribución, sin una Ley que así lo establezca (Nullum Tributum, Sine Lege)".*[222]

[220] *Ibid*, 70.

[221] Clementina Guerrero, *Ejercicio de Potestades Tributarias por entes distintos a los Congresos Locales* (México, D.F.: Indetec, 2000), 81.

[222] En *Ejercicio de Potestades Tributarias por Entes Distintos a los Congresos Locales* (México, D.F.: Indetec, 2000), 86. Igualmente lo comprende Adolfo Arrioja Vizcaíno, en *Derecho Fiscal* (México .D.F.: Themis, 2014), 301.

Al respecto, dice Sergio Francisco de la Garza, citado por Clementina Guerrero, que; "*el principio o garantía de Legalidad también significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, o sea, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la cantidad de la prestación y en su caso exenciones; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa*",[223] además, en ese sentido refiere Francisco Ponce, que el principio de legalidad regula las relaciones entre los contribuyentes y fisco que deben regirse por leyes aplicables a cada caso.[224]

Explica Clementina Guerrero, que; "*En cuanto al principio de legalidad, este implica que las contribuciones solo pueden establecerse en una ley formal y materialmente legislativa. Formalmente, la Ley impositiva debe emanar del Poder Legislativo; es decir, a nivel local, debe provenir del Congreso o Legislatura en la Entidad Federativa de que se trate".*[225]

Para Adolfo Arrioja, la legalidad es; *"El principio esencial y básico de esta disciplina es la legalidad, en virtud de que todas las relaciones que se generen dentro de su ámbito debe encontrarse regidas y reglamentarias por leyes y normas jurídicas aplicables a cada caso*".[226] Además, dice el autor en cita; "*que la piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previamente y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso".*[227] Y concluye el autor en mención, que la autoridad tributaria no puede realizar cualquier tipo de acción en contra de los contribuyentes sino se encuentra dicha acción en una disposición normativa, y lo contrario a ello, es que el contribuyente se encuentra obligado a realizar lo que se encuentra plasmado en leyes formales y materiales.[228]

---

[223]Clementina Guerrero, *Ejercicio de Potestades Tributarias por Entes Distintos a los Congresos Locales* (México, D.F.: Indetec, 2000), 87.
[224]Francisco y Rodolfo Ponce, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Limusa, 2010), 81.
[225]Clementina Guerrero, *Ejercicio de Potestades Tributarias por Entes Distintos a los Congresos Locales* (México, D.F.: Indetec, 2000), 102.
[226]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 31.
[227]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 51.
[228]*Ibid,* 302.

Sin embargo, no se debe perder de vista lo que nos indica Sergio Francisco de la Garza, respecto a la existencia de una excepción al principio de legalidad, el cual, es el *decreto-delegado* contemplado en el artículo 131, de nuestra Constitución federal, esto es, sin esta excepción; "*no se podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, (…) pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad*".[229]

1.4.11.2 Proporcionalidad

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal a partir de contribuir al gasto público de manera proporcional, lo cual, permite a la potestad tributaria que se ejerce para la creación de las contribuciones por parte del Poder Legislativo federal, establecer cuotas, tasas o tarifas que van de acuerdo a la riqueza o ingresos de los contribuyentes, con el fin de no afectar la capacidad contributiva de los individuos, en este sentido a punta Fernando Lanz, respecto de este principio aplicado a la materia tributaria; "*En derecho tributario, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados*".[230]

El objeto que busca la proporcionalidad es que la aportación obligatoria y económica de los contribuyentes no sea exagerada en relación con su patrimonio, para ello, Adolfo Arrioja, nos aporta la siguiente definición; "*podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados*".[231] Consecuentemente esa porción que se deben transferir los sujetos obligados en materia tributaria, siempre y cuando no vaya más allá de la capacidad económica.

[229]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: 2005), 269.
[230]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3024.
[231]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 289.

Nos explica en otras palabras Adolfo Arrioja, en que consiste en la práctica esta figura jurídica, al indicar; "*el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes 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 las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravadas"*.[232]

Por último, nos aporta Fernando Lanz, que; "*En la actualidad, este principio de la proporcionalidad ha dado origen al de progresividad en los impuestos, en función del cual se grava a quien más tiene o percibe*".[233]

1.4.11.3 Equidad

El sustento legal de esta figura jurídica se aprecia en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal y su antecedente histórico de la figura de equidad nos explica Francisco M. Cornejo, que; "*El antecedente directo del concepto de equidad se encuentra en Aristóteles, quien habla de la epiqueya como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto. La equidad era para Aristóteles, en sí, una forma de la justicia*".[234]

Ahora bien, trasladamos esa idea de equidad a la materia tributaria, para ello, Gerardo Gil y Federico Quintana, nos aportan que se debe entender por equidad impositiva; "*Uno de los principios característicos de un sistema tributario es el de la equidad impositiva, que significa gravamen igual a personas en igual situación, y gravamen adecuado a personas en situaciones diferentes".*[235] Nos expone Sergio Francisco de la Garza, a medida de ejemplo; cuando un impuesto pretende gravar los productos que rinden los bienes inmuebles en arrendamiento o

[232]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 290. En igual sentido se pronuncia Sergio Francisco De la Garza, al citar el; "*Informe Presidente SCJN 1984, 2ª parte, Pleno, p. 325*". En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 274.
[233]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3024 y 3025.
[234]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1525 y 1526.
[235]*Ibid*, 1526 y 1527.

sin este se hace en base a estimaciones, en este último momento se configura la violación al principio de equidad, para ello, el autor en cita dice que; "*no es equitativo ni proporcional, aplicar la misma tasa a las rentas que un inmueble sea susceptible de producir, aun cuando no produzca ninguna, pues lo equitativo será atender a los ingresos".*[236]

1.4.11.4 Reserva de ley

Nuestra Suprema, comprende al Poder Legislativo, como el titular de la creación de leyes, a través de su correspondiente proceso legislativo, sin dar la mínima oportunidad que el Poder Ejecutivo pretenda crear sus propias disposiciones jurídicas, a excepción de las cuales la Constitución Política Mexicana, si lo permite como el caso de los Reglamento. La definición de reserva de ley es aportada el articulo; "*Las Fuentes del Derecho Administrativo"*,[237] la cual comprende que; "*la administración solo puede actuar si ha sido habilitada para ello mediante una ley"*.[238]

1.4.11.5 Irretroactividad

Este principio de derecho se abordara de forma profunda en el Capítulo Tercero, Sin embargo, el mismo se encuentra estipulado, a partir de una interpretación en contrario sentido de lo que se desprende del artículo 14, primer párrafo, de la Constitución federal, que a la letra dice; "*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*", consecuentemente la figura jurídica de irretroactividad es la forzosa observación y tajante impedimento para el legislador, dependiente del Poder Legislativo federal, para no crear fuentes materiales de

[236]En *Derecho Financiero Mexicano Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 274.
[237]En https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3143/6.pdf (fecha de acceso: 2 de diciembre de 2016).
[238]En *Las Fuentes del Derecho Administrativo* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3143/6.pdf (fecha de acceso: 2 de diciembre de 2016), 114.

derecho tributario con la intención de afectar situaciones jurídicas materialmente realizadas en el pasado.

De igual manera las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación no pueden aplicar una contribución a los contribuyentes, que no se encontrara vigente en el momento de los hechos, así lo comprende Doricela Mabarak, al decir; "*En materia fiscal esto significa que ninguna ley tributaria puede obrar sobre el pasado, es decir, la autoridad fiscal no puede aplicar una contribución decretada en una ley a situaciones ocurridas con anterioridad a su vigencia, así como tampoco puede aplicar una ley tributaria ya derogada a abrogada a situaciones nuevas, ocurridas con posterioridad a la fecha de su derogación o abrogación*".[239]

1.4.12 Ámbito temporal de las leyes tributarias

En cuanto al ámbito temporal nos referimos al momento en que las normas jurídicas en general, se encuentran vigentes y su observación es obligatoria para los destinatarios, estos es, que las disposiciones jurídicas ya se sometieron al correspondiente proceso legislativo en todas sus etapas, como a punta Adolfo Arrioja, que; "*las leyes aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas".*[240]

Además, Adolfo Arrioja, que; *"Sin embargo, la prudencia y las normas más elementales de buen gobierno aconsejan dejar que trascurra cierto lapso entre la publicación y la iniciación de la vigencia, a fin de que las mismas puedan ser estudiadas, analizadas y ponderadas por sus destinatarios y por la ciudadanía en general".*[241]

[239] En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2003), 72 y 73.
[240] En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 46.
[241] *Ibid,* 47.

Para fines prácticos, se opta apegarnos a Adolfo Arrioja, quien reconoce dentro de su obra *Derecho Fiscal*, dos sistemas de iniciación general de la vigencia de las leyes; el *sucesivo y el sincrónico*.

Sistema Sucesivo; fundamento legal es el artículo 3º. Del Código Civil Federal; comprende que las disposiciones normativas ahí enlistadas,[242] entrarán en vigor al tercer día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, a excepción de los lugares en donde no sea posible publicar el periódico oficial, se necesita otorgar al plazo anterior un día más por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad. Al respecto se coincide con lo pronunciado por Adolfo Arrioja, respecto a este sistema; "*por razones obvias, el sistema sucesivo que prevé el Código Civil, expedido en el año de 1928, debe considerarse como obsoleto e inadecuado para los tiempos actuales, en los que los modernos medios de comunicación permiten que prácticamente en el mismo día todo el país conozca el contenido de cualquier disposición de interés general".*[243]

Sistema Sincrónico; nos explica Adolfo Arrioja, que; "*el sistema sincrónico opera a la inversa, ya que conforme al mismo, las leyes entran en vigor en un día determinado en todo el país, a condición solamente de que sea posterior al lapso de su publicación en el Diario Oficial*".[244]

Ahora bien, de lo anterior se desprende la parte general de los sistemas de vigencia de las normas jurídicas, por ello, se pasa a lo particular que ocupa su observancia en la materia tributaria.

En ese orden de ideas, el sustento jurídico se encuentra en el artículo 7, del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone la fecha de inicio de la vigencia de las leyes fiscales; "*Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entraran en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior*". Para Adolfo Arrioja, quien nos expone que la disposición anteriormente expuesta comprende la utilización del sistema

[242]Los siguientes; "*Leyes, reglamentos, circulares o cualquiera otras disposiciones de observancia general*".
[243]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 47.
[244]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 47.

sucesivo y otorga el principio de *vacatio legis,* aunque solo sea de un día en materia tributaria.[245]

Respecto a la "*vacatio legis*" nos explica Jorge Madrazo, que; "*La vacatio legis responde a la idea de que debe haber un término durante el cual quienes deben cumplir la ley puedan enterarse de su contenido y obedecerla consecuentemente. Transcurrido este plazo, la ley obliga para todos los que se encuentran en su hipótesis normativa, haciéndose evidente el principio de que la ignorancia de la ley no excusa de cumplimiento"*.[246] Para Sergio Francisco de la Garza, la *vacatio legis*; "*consiste en que se señala un plazo o fecha para que entre en vigor la nueva ley, que entre tanto queda inoperante*",[247] por lo tanto este institución jurídica comprende una ventaja respecto de los sistemas **sistemático** y **sincrónico** que aborda Adolfo Arrioja, como así lo comprende Rossy Hipólito, citada por el primer autor en mención; "*tiene la ventaja, sobre los anteriores [sistemas], que permite estudiar la ley antes de su entrada en vigor, y el inconveniente de que da tiempo a crear situaciones que la defrauden, por lo que el legislador ha de elegir el sistema que crea más conveniente, según los propósitos de la ley".* [248]

El término o final de la vigencia de las leyes, siguiendo a Sergio Francisco de la Garza es por caducidad o por derogación, el primero de ellos comprende el tiempo o su finalidad. Por tiempo se entiende el plazo o periodo por el cual la ley fue expedida y la segunda de ellas; la terminación por finalidad se da en el momento de su consumación del objeto que perseguía la propia ley. En lo relativo a la derogación, es relativa a la abrogación, en razón que la primera de ellas atiende lo particular de uno o varios dispositivos normativos de una norma jurídica y la segunda atiende a lo general, esto es la totalidad de la norma jurídica, consecuentemente el fin es parcial o total de acuerdo a la voluntad del Poder Legislativo.

---

[245] *Ibid,* 48.
[246] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2044.
[247] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 56.
[248] Rossy, Hipólito, *Instituciones de Derecho Financiero* (Barcelona: Bosch, 1959) citado por Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 56.

Los diversos autores como Margáin y Adolfo Arrioja, concluyen que las leyes fiscales tiene vigencia de un año, en apego a los artículos 65, fracción II y articulo 73, fracción VII ambos de la Constitución federal, esto en el sentido que la Ley de Ingresos tiene un año de vigencia y las contribuciones creadas bajo ese lineamiento dejan de tener igual vigencia. Sin embargo, esta idea no tiene cavidad dentro de nuestro sistema jurídico tributario, por la simple razón y en palabras de Emilio Margáin, explica que; "*se considera prorrogada la Ley de ingresos del ejercicio fiscal del año anterior*".[249]

1.5 Contribuciones

En un primer orden de ideas, apunta Gabriela Ríos Granados, que el concepto contribuciones se deriva del término tributo, el cual; "*este último, se recoge de la legislación y doctrina española e italiana. En México durante la dominación española, las Leyes de Indias contemplaban al tributo como institución",*[250] continua explicando la autora en cita que tributo se define para ella, como el; *"recurso o instrumento que produce ingresos pecuniarios para el Estado, en virtud de una norma de derecho público, previsto presupuestariamente para financiar los fines del Estado*".[251]

De acuerdo a lo anterior, tributo y contribución son instituciones que se comprenden como sinónimo y se utilizan indistintamente, así lo manifiesta Sergio Francisco de la Garza, que; "*En México no encontramos concepto de tributo en ninguna ley. El art. 1º del CFF usa la palabra contribución, pero no define a esta. Sin embargo, estimamos que en Derecho Mexicano contribución y tributo son sinónimos*"[252] igualmente en ese sentido se pronuncia Gabriela Ríos Granados, al indicar; "*debe quedar claro que el término "tributo" es sinónimo de "contribución", entendida como una aportación que el Estado tiene derecho a percibir, sin el cual sería imposible que el Estado de derecho funcione y sufrague sus gastos*

[249]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 38.
[250]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3816.
[251]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3817.
[252]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 320.

públicos"[253] por último, se tiene a Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, que definen de manera tajante al tributo, como; "*Sinónimo de contribución*".[254]

Ahora bien, el concepto que hoy en día comprende nuestro sistema tributario mexicano, de contribuciones, es el que nos expone Gabriela Ríos, que; *"En México independiente y en la Constitución de 1824 se recepción el concepto de contribución, por tanto, asistimos a un cambio de conceptos del tributo al de contribución*",[255] además la autora en mención afirma sin el temor a errar que el cambio de conceptos fue por; "*motivos históricos, sociológicos e ideológicos, ya que la voz "tributo" trae aparejada la idea de súbditos, de realeza y monarquía. Y que en un México ya independiente no se tenía la voluntad de mantener dichos conceptos dentro de sus cuerpos normativos*".[256]

El término o concepto de contribución, nos aporta Hugo Carrasco, que son; "*Carga unilateral establecida por la ley a cargo de los habitantes de un Estado, destinado a satisfacer el gasto público*",[257] y otros autores como son Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, nos refieren por contribución a la; "*Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para su atención de los servicios públicos y cargas nacionales*".[258] Para Sergio Francisco de la Garza; considera que las contribuciones son; "*Para nosotros tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines",*[259] de las anteriores definiciones y concepto se comprende la obligación originada por instituciones formalmente válidas, consistente en enterar parte de la riqueza generada dentro del territorio mexicano para sufragar el gasto público.

En ese orden de ideas, las contribuciones son ingresos que son creados por el Poder Legislativo federal y son recaudados por el Poder Ejecutivo federal, a través de su organismo desconcentrado; el Servicio de Administración Tributaria.

---

[253] En *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 13.
[254] En *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 471.
[255] *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3816.
[256] *Ibid*, 3817.
[257] En *Diccionario de Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford, 2008), 139.
[258] En *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 183.
[259] En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 320.

Son los ingresos ordinarios los que interesan en esta investigación, consistentes a dicho de Fausto Hernández, que; "*Son recaudados en forma regular por el Estado. Entre ellos están; los impuestos, los derechos, los ingresos por venta de bienes y servicios de organismos y empresas para estatales, etcétera".*[260]

Las contribuciones comprendidas por nuestro sistema tributario se desprenden en el Código Fiscal de la Federación.

1.5.1 Contribuciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación

En primer lugar el Código Fiscal de la Federación comprende la obligación de contribuir al gasto público por parte de las personas físicas y morales que se encuentren obligadas con forme a las leyes fiscales respectivas,[261] además el Código en comento comprende en su artículo 2º, la clasificación y conceptos de las contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos; además dicho artículo comprende a los accesorios de las contribuciones; los recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización.

Se define cada una de los elementos que integran a las contribuciones, con excepción de los accesorios, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en el siguiente orden:

1.5.2 Impuestos

De acuerdo con la fracción I, del artículo 2o, del Código Fiscal, son; "*las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo*".

En primer lugar, en la doctrina se reconoce que la institución del impuesto es la más importante dentro del sistema tributario mexicano, claro como ingreso tributario, así lo exponen Doricela Mabarak y Adolfo Arrioja, con lo siguiente

[260]En *Los Impuestos en México* (México, D.F.: Nostra, 2009), 22.
[261]Articulo 1o, del Código Fiscal de la Federación; denota a los sujetos obligados.

respectivamente; “es indudable que este tipo de contribuciones es el más significativo de todos, tanto por razones económicas como políticas o sociales”[262] y “*Al ser los impuestos el más importante de los ingresos tributarios del Estado, e inclusive, (…), en algunos casos el más importante ingreso del Estado en general”.*[263]

Doricela Mabarak, define al impuesto como; “*es la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal”,*[264] con idénticas palabras Adolfo Arrioja, invoca la definición de destacados especialistas mexicanos, la cual consta de lo siguiente; “*son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.*[265] Para ello, nos explica el último autor en cita, que en esencia el impuesto es una obligación (prestación) en que se encuentran cautivos los contribuyentes, al configurar la situación de hecho que prevén las disposiciones fiscales.

Fausto Hernández, dice que los impuestos directos, son; “*los que recaen sobre las personas y gravan el ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio, entre ellos se encuentran:* el impuesto sobre la Renta, el extinto Impuesto Empresarial de Tasa Única”,[266] y el autor en mención, considera a los impuestos indirectos, como; “*los que recaen sobre los objetos o cosas. Se les conoce también como impuestos al gasto debido a que se grava a los contribuyentes a partir de los gastos de producción y consumo en los procesos de compra-venta*”,[267] y da el ejemplo; el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial Sobre la Producción y servicios, y Impuesto al Comercio Exterior.

1.5.3 Aportaciones de seguridad social

[262]Doricela Mabarak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 60.
[263] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 413.
[264]Doricela Mabarak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 60.
[265]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 414.
[266]En *Los Impuestos en México* (México, D.F.: Nostra, 2009), 24.
[267]*Ibid*.

De acuerdo con la fracción II, del artículo 2o, del Código Fiscal, las aportaciones son; "*las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado*".

Para Doricela Marabak, estas consisten en; "*los ingresos que percibe el Estado o determinados organismos descentralizados, los cuales se integran como los pagos que realizan las personas que tiene la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidas por el Estado en la prestación de estos. También son contribuyentes por este concepto las personas que se beneficiaran directamente con los servicios de seguridad social*",[268] y la autora en comento nos explica un ejemplo de este tipo de contribución; las cuotas del seguro social que pagan los patrones como sus trabajadores y las cuotas que ambos pagan al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores.[269]

Sin embargo, Adolfo Arrioja, expone que las aportaciones de seguridad social, no son verdaderas contribuciones al indicar que; "*como puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportaciones económicas que deben hacerse al Estado para que este cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones",*[270] aquí nos explica Fausto Hernández, que las aportaciones de seguridad social, son por una parte ingresos corrientes[271] y que se obtienen de los organismos y empresas paraestatales al prestar servicios a los trabajadores en sustitución de los patrones.

---

[268]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 63.

[269]Doricela Mabarak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 63. De igual forma lo comprende Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 413.

[270]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 423.

[271]Por ingreso corriente, nos explica Fausto Hernández, que; "*provienen de la actividad fiscal, como la recaudación del IVA o del ISR, y de las operación de los organismos y empresas paraestatales mediante la venta de bienes y servicios como gasolina, electricidad, peaje, tarifas, etcétera*". En *Los Impuestos en México* (México, D.F.: Nostra, 2009), 23.

1.5.4 Contribuciones de mejoras

De acuerdo con la fracción III, del artículo 2o, del Código Fiscal, las contribuciones son; "*Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa de obras públicas*".

En primer orden de ideas, Adolfo Arrioja, a punta respecto del concepto de contribuciones de mejoras o especiales, al decir que; "*es una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presa en la zona colindante al lugar de ubicación de dicho inmuebles*",[272] en ese sentido Doricela Marabak, aporta un ejemplo de ellas; "*sería una obra de pavimentación de una calle*",[273] en donde el Estado repartiría el costo de la obra pública entre los particulares que se beneficien de dicha obra, dependiendo siempre del tamaño de su propiedad.[274]

Sin embargo, el primer autor en cita Adolfo Arrioja, va más allá, y nos explica que las contribuciones especiales o de mejora, identificadas por él son originadas o; "*deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente conocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como "La Teoría del Incremento No Ganado" (Unerned Increment)",*[275] esta institución a dicho del autor en cita es de corte Europeo y posterior se adopto a nuestro sistema tributario con el fin de otorgarles la calidad económica-coercitiva que goza toda figura fiscal.

1.5.5 Derechos

[272]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 443.
[273]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 64.
[274]*Ibid.*
[275]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 441.

Por último, con fundamento en la fracción IV, del artículo 2o, del Código Fiscal, expone que los derechos son; "*las Contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presente por organismos descentralizados u organismos desconcentrados cuando este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado*".

Para Doricela Marabak, se conceptúan; "*estas contribuciones como las contraprestaciones que el Estado recibe y exige por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona*",[276] que pueden ser servicios administrativos prestados, además del Estado, por los organismos desconcentrados y descentralizados, a favor de personas físicas o morales, o pagos por el uso o explotación de los bienes de dominio público del Estado y por los rendimientos obtenidos por los servicios públicos exclusivos del Estado que prestan los organismos desconcentrados.[277] Y para Adolfo Arrioja Vizcaíno, nos define que; "*Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en apego de un servicio público particular divisible*".[278]

Nos termina por explicar Doricela Marabak, que en México, se encuentran estipulados los derechos en la ley Federal de Derechos en la que menciona los elementos de la contribución.[279] Las anteriores, por su naturaleza y por disposición expresa pueden comprender accesorios, con el fin de integrar créditos fiscales, esto como el derecho que tiene el Estado en percibir, para la satisfacción del gasto público.

1.6 Accesorios de las contribuciones

[276]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 62.
[277]*Ibid,* 63.
[278]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 430.
[279]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 63.

El Código Fiscal de la Federación, señala a los accesorios en el último párrafo, del artículo 2º, y los comprende cómo; "*los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Articulo 1o.",* de lo anterior, se desprende de manera exclusiva el nombre de las figuras jurídicas, sin definir su concepto y en ningún momento se explica sobre que tratan dichas figuras que comprenden a los accesorios, por ello, debe realizarse una interpretación integral del bloque de normas jurídicas tributarias o fiscales para encontrar el significado de cada uno de los elementos o características que comprenden a las instituciones jurídicas en comento.

A manera de paréntesis, para Rafael de Pina Vara y Rafael de Pina Vara, por accesorio lo definen en; "*Objeto o derecho que se encuentra en una relación de dependencia con otro llamado, por esta circunstancia, principal",*[280] además, los autores comprenden en su obra lo que se entiende por el principio de derecho "*accesorium sequitur principale",* el cual consisten a dicho de los autores, en; "*Adagio latino que significa que lo accesorio sigue a lo principal, en el sentido de que el bien principal comunica su condición jurídica al bien que se incorpora a el".*[281]

Ahora bien, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, a través de su diccionario Jurídico Mexicano, y en voz de Luis Humberto Delgadillo, comprende otra definición relativa a los accesorios de las contribuciones, que dice; "*son los ingresos que el Estado tiene derecho de percibir en virtud de una situación particular derivada del incumplimiento, o cumplimiento extemporáneo, de las obligaciones relativas a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por lo que participan de naturaleza y privilegios de las contribuciones".*[282]

En ese orden de ideas, Doricela Marabak, nos menciona que en la doctrina se comprende a los accesorios desde una conceptualización y sus características,

[280]En *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 20.
[281]Rafael y Rafael De Pina, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 1984), 20.
[282]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 33.

como concepto estos son; "*Ingresos fiscales se definen como aquellos que percibe el Estado en condiciones especiales"*,[283] esos ingresos se recaudan cuando una persona no cumple oportunamente, en palabras de la autora en comento nos indica las características que comprende la doctrina:

a) *"No cubre sus contribuciones dentro del plazo establecido por la ley, en este caso reciben el nombre de recargos;*

b) *Paga determinadas sumas de dinero al fisco, por concepto de comisión de infracciones administrativas, a las que se les denomina sanciones o multas;*

c) *El Estado se ve obligado a realizar gastos derivados de notificaciones, embargos, publicaciones, actos de remate, etcétera, para recuperar las contribuciones que el contribuyente no cubrió de manera voluntaria, y que en conjunto se denominan gastos de ejecución.*

d) *Efectuó el pago de la contribución con cheque a cargo de una institución de crédito y esta por alguna causa no pago ese documento. En este caso se está frente a una típica indemnización".*[284]

Ahora bien, los accesorios a las contribuciones se definen de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, y consisten en lo siguiente:

A. Los recargos; son una doble carga de la existente en las disposiciones fiscales, que se configura ante el incumplimiento en tiempo o forma de las obligaciones relacionadas con los tributos, para ello, se comprenden los recargos por mora o prorroga.

[283]En *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 64.
[284]Doricela Marabak, *Derecho Financiero Público* (México, D.F.: McGraw-Hill, 2000), 64.

Esto es, que la hacienda pública sufre un daño económico por el simple incumplimiento de una obligación tributaria, al no enterar oportunamente las contribuciones que el sujeto se encuentre obligado o en caso que solicite el contribuyente una prorroga de pago, en ambos casos existe la prolongación de su cumplimiento a través del tiempo, lo cual propicia la procedencia de los recargos con el efecto de compensar por medio de una cantidad monetaria; el simple transcurso del tiempo. No obstante, esta institución, se aborda en un apartado posterior el tema identificado o en el punto 1.5, de este capítulo I.

B. **Las sanciones;** son el castigo que reciben los contribuyentes al violentar las disposiciones fiscales respectivamente y que se encuentran estipuladas en el Titulo Cuarto, de la infracciones y Delitos Fiscales, Capitulo I, de las infracciones; artículos 70 al 91-D y Capitulo II, de los Delitos Fiscales; artículos 92 al 115 Bis, todos del Código Fiscal de la Federación.

De igual manera esta figura se profundizara en el Capítulo II de esta investigación.

C. **Los gastos de ejecución;** son aquellos que desembolsa o invierte la administración pública federal al implementar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de los contribuyentes incumplidos o morosos, y que se refleja como un aumento a su adeudo fiscal.

El procedimiento administrativo de ejecución, identificado coloquialmente como PAE, se encuentra regulado en el “Titulo Quinto; De los Procedimientos Administrativos, Capítulo III; Del procedimiento administrativo de ejecución”, en particular los articulo 150, que refiere sobre los gastos de ejecución a pagar por cada una de las diligencias que ahí se enumeran para hacer efectivo un crédito fiscal o la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de obligaciones fiscales. Los gastos de

ejecución, comprenden características de ordinarios y extraordinarios, tiene un límite mínimo del 2% o de $340.00 y un monto máximo que no podrá excederse de $52,950.00.

D. **La indemnización;** a que refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código fiscal de la federación, consiste por la devolución de cheques pagados a las autoridades fiscales; *"que sea presentado en tiempo y que no sea pagado, por lo que se dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de este, y se exigirá independientemente de los demás conceptos"*

Esta última y para fines prácticos no repetitivos, se aborda en el punto 1.2.3, del presente capitulo.

Conclusión

Queda claro la facultad que tiene el Estado para crear contribuciones con el fin de sufragar el gasto público, como imperativo que asigna nuestra Constitución Federal en pro de los habitantes del territorio nacional, todo esto a través del sistema tributario, el cual, se debe limitar su poder por las fuentes formales y materiales vigentes y además de los principios tributarios que rigen su observancia al momento de la creación de contribuciones.

Las contribuciones que comprende el Código Fiscal de la Federación, una vez que cumplen su proceso formal de creación, por parte del Poder Legislativo, pasan a ser un fin o medio para sufragar el gasto público, cumplimiento que es observado por el Poder Ejecutivo a través del organismo desconcentrado; el Servicio de Administración Tributaria, quien vigila y motiva el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que los contribuyentes se encuentran obligados.

Consideraciones a este capítulo

Concerniente a los recargos, los cuales no gozan de autonomía sino que se viene a complementar a las contribuciones las cuales son lo principal y los recargos como otras figuras son sus accesorios, además siguen la suerte de su principal en el caso de la eliminación. El Sistema Tributario Mexicano, a través de sus disposiciones fiscales, comprende a los intereses del derecho civil y administrativo como producto del retraso o trascurso de tiempo en que los contribuyentes se mantienen ante el incumplimiento del pago de sus obligaciones, a esta afectación los legisladores otorgan el nombre de indemnización por mora o transcurso del tiempo a favor del fisco federal. Por último, el Principio de Legalidad es una máxima en la materia tributaria,[285] el cual da certeza jurídica a los particulares, en este caso a los contribuyentes, respecto a las contribuciones y sus accesorios, que se comprenden en las disposiciones fiscales.

[285] Esto se encuentra relacionado con la Jurisprudencia con registro: 162301, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Abril de 2011, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 52/2011, Página: 553.Rubro; "RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE UN CRÉDITO FISCAL. REQUISITOS QUE DEBE CONTENER PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD EN RELACIÓN CON LOS RECARGOS".

Capítulo Segundo

Régimen Sancionador Tributario

Sumario: 2.1 Infracciones**, 2.1.1** Parte teórica, **2.1.2** Infracciones en materia tributaria, **2.1.3** Sustente jurídico de las infracciones en el Código Fiscal de la Federación, **2.2** Multas**, 2.2.1** Teoría de las sanciones, **2.2.2** Fundamento Constitucional, **2.2.3** Limites constitucionales de las multas **2.2.4** Multas fiscales, **2.2.5** Sanciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación, **2.3** Régimen sancionador tributario, **2.3.1** Fundamento Constitucional, **2.3.2** Extinción de la facultad sancionadora de la autoridad fiscal, **2.4** Panorama convergente de los recargos y las sanciones **2.4.1** Posturas doctrinarias respecto de los recargos y las sanciones, **2.4.2** Criterios del Poder Judicial de la Federación sobre los recargos y sanciones, **2.4.3** Pronunciamiento de Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto recargos y sanciones, **2.4.4** Lo permisible de los recargos tributarios al considerarlos sanciones en España, **2.4.5** Cuadro de derecho comparado.

La fuerza coercitiva que goza el Estado para con los contribuyentes, deriva del sistema tributario mexicano, el cual fue abordado en el capitulo anterior, ese ímpetu comprende los procedimientos para hacer cumplir con las obligaciones a que se encuentran sujetos los contribuyentes o en su caso sanciones para persuadir de su incumplimiento, en cuanto a este último tema, puede identificarse la comprensión de un régimen sancionador tributario, el cual cuenta con las infracciones en las que pueden incurrir los sujetos obligados en la relación tributaria ya sea persona física o moral, al momento de omitir cuestiones sustantivas o formales obligatorias, o ejecutar acciones identificadas como ilícitos, en ambos casos por las disposiciones fiscales, y que traen aparejada una sanción pecuniaria o una pena privativa de libertad. Sin embargo, la facultad represiva del Estado es abordado por la doctrina mexicana, consisten fundamentalmente en disuadir la conducta omisa de los contribuyentes y fomentar su cumplimiento voluntario.

No se omite indicar, que el presente capítulo se enfoca en las infracciones y sus consecuencias jurídico administrativas, sin abordar de manera profunda los efectos penales en que incurren los contribuyentes ante actos ilícitos comprendidos en las disposiciones fiscales.

2.1 Infracciones

2.1.1 Parte teórica

En la teoría las infracciones nos señala Santiago Barajas, quien aportada la definición de infracción la cita por Cabenellas, considera a las mismas como; "*la infracción en general como la trasgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de una ley, pacto o tratado; se considera es toda contravención a lo dispuesto por la ley, los contratos o las obligaciones forzosas*."[286] Por contravención, podemos comprender, en una primer aproximación, al recurrir a la definición aportada por la Real Academia de la Lengua Española, que es la; "*1.f. Acción y defecto de contravenir*",[287] y por contravenir nos aporta la Real Academia en cita, que es; "*Del lat. Contraveñire. 1. Tr. Obra en contra de lo que está mandado*".[288] Así pues, Sergio francisco de la Garza, comenta que; "*toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción un ilícito*".[289]

En ese sentido nos apunta Ríos Granados, respecto a la postura de contravenir una disposición legal, que trae como consecuencia la configuración del ilícito en materia tributaria, es comprendido como; "*la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanción administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario"*,[290] además comenta la autora en cita que el ilícito tributario se tipifica como infracción o delito, debido a que; "*ontológicamente no existe diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales; las distinción dependerá del grado de protección que desee darle el Legislativo al interés jurídico tutelado*".[291] Por ello, expone la autora que la principal distinción entre las infracciones y los

[286]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2005), 2030.
[287]www.dle.rae.es/?id=Adg6yDT (fecha de acceso: 3 de agosto de 2016).
[288]www.dle.rae.es/?id=Adm1XXA (fecha de acceso: 3 de agosto de 2016).
[289]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 894.
[290]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 91.
[291]*Ibid*, 91-92.

delitos es; "*que la infracción tiene como sanción la multa, y no la privación legal de la libertad*".[292]

Así pues, nos indica Sergio Francisco de la Garza, que las infracciones, distan de los delitos, por consecuencia sostiene que; "*las faltas, contravenciones o infracciones en el Derecho Mexicano son las infracciones (lato sensu), las cuales son determinadas y sancionadas por la Autoridad Administrativa y que tienen como sanción penas distintivas a la privación de la libertad*".[293]

Ahora bien, Sergio Francisco de la Garza, comprende tres tipos de infracciones a las disposiciones civiles o penales son; i). "*aquellas que violan bienes jurídicos individuales sin que se afecten los bienes jurídicos de la colectividad*",[294] ii). "*otras que también afectan a un individuo en lo particular, pero simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho*".[295] iii). "*Las que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, aunque en forma indirecta también afectan a personas individuales*".[296] Para ello, el autor en cita concluye que el primer tipo constituye un ilícito civil, que produce la nulidad del acto, el cumplimiento forzoso de una obligación entre particulares y la indemnización, por otro lado los últimos dos tipos constituyen un ilícito del tipo penal que tienen el efecto represivo o un fin intimidatorio y punitivo.

2.1.2 Infracciones en materia tributaria

Menciona Arnulfo Sánchez, que el origen de las infracciones tributarias es propiciado por la relación tributaria entre administrados y el Estado, al señalar; "*como se ha estado mencionando, como consecuencia de la relación tributaria nace para los sujetos pasivos una serie de obligaciones fiscales (accesorias y de pago, ya comentadas en su oportunidad). Al no cumplir con estas obligaciones, se incurre por parte de los contribuyentes en una serie de infracciones a las*

[292]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 92.
[293]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 896.
[294]*Ibid*, 894.
[295]*Ibid.*
[296]*Ibid*.

disposiciones fiscales, lo que trae como consecuencia el origen de sanciones económicas".[297] Por ello, explica Sonia Venegas, que las infracciones tributarias, son; "*normalmente ilícitos de naturaleza administrativa, con base en una norma tributaria cuyo mandato incumple el sujeto de una forma directa o abierta"*.[298]

En ese sentido explica Sergio Francisco de la Garza, que las infracciones tributarias son modalidades de comportamiento que trasgreden normas jurídicas, al indicar que; "*Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales"*.[299] Igualmente, así lo comprende Luis Humberto Delgadillo, al señalar que; "*la infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, y como estas pueden consistir en dar, un hacer, un no hacer, o tolerar*".[300]

Gabriela Ríos, nos aporta la siguiente definición; "*Doctrinalmente, la infracción se puede definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistentes en hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la Ley, de acuerdo con el principio de legalidad"*.[301] Otra definición es aportada por Emilio Margáin Manautou, que apunta; "*La infracción fiscal es definida por López Velarde "como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe".*[302]

Sin embargo, para Luis H. Delgadillo, nos indica que la definición de infracción tributaria no se encuentra comprendida en norma alguna especifica a genérica que sea aplicable a la materia tributaria, al referir que; "*Nuestra*

---

[297]Arnulfo Sánchez, *Aplicación práctica del Código Fiscal 2008* (México, D.F: ISEF, 2008), 355.
[298]Sonia Venegas, *Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford, 2010), 233.
[299]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 891.
[300]En *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F: Limusa, 2004), 176.
[301]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 95.
[302]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 335.

legislación, y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define la infracción, limitándose a enunciar las conductas que considera como tales",[303] de igual manera se pronuncia Gabriela Ríos.[304] Además, Sergio Francisco de la Garza, expone que las infracciones tributarias son conocidas como falta y contravenciones, y son evidentemente diversas a los delitos tributarios, al decir; "*Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies; los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llamara también, en la doctrina mexicana y extranjera con otros dos vocablos: faltas y contravenciones. El segundo tiene poco uso el vocablo genérico para la especie*".[305]

Respecto de la contravención en materia tributaria, diversa de la civil, nos explica Emilio Margáin, que debe entenderse; "*La contravención es la violación no delincuencia de la norma tributaria"*,[306] al decir el autor en mención que se está en presencia de ella cuando; "*el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario"*.[307]

Por otra parte, nos refiere Gabriela Ríos, que los elementos de las infracciones son; "*la intencionalidad o negligencia del infractor*"[308] para ello, nos explica, que la intencionalidad es el propio dolo y que este se desprende de ciertos actos descritos en el Código Fiscal de la Federación y en su caso en la Ley Aduanera, por contener este último, fracciones a las disipaciones fiscales. La autora en cita señala al respecto que; "*el dolo, caracterizado por la conciencia y la voluntad de la realización del injusto típico"*,[309] y la negligencia del infractor es la culpa.[310]

Ahora bien, Sergio Francisco de la Garza, comprende la existencia de dos tipos de infracciones por obligaciones, al señalar que; "*Las infracciones tributarias pueden relacionarse con las dos especies de obligaciones: las sustantivas y las*

[303]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F: Limusa, 2004), 176.
[304]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 94.
[305]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 896.
[306]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 333.
[307]*Ibid*.
[308]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 96.
[309]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 97.
[310]*Ibid.*

formales",[311] y que estas se propician, a dicho del autor, por; "*Para principiar y como premisa, debemos indicar que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas y formales de contenido tributario"*.[312] Y termina por concluir que al infracción tributaria es; "*cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración"*.[313]

En términos generales las infracciones agrupan dos conceptos; sustantivas y formales:

Sustantivas, se verifican; *"en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en dar o realizar el pago de las contribuciones y sus accesorios"*.[314] Sergio Francisco de la Garza las identifica en; materiales o sustantivas, porque producen un perjuicio económico.[315] y las identifica el autor en mención como; "*se llaman infracciones materiales y sustantivas aquellas que consisten en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente al Fisco las prestaciones tributarias que se deben"*,[316] para Gabriela Ríos, identifica a este tipo de infracción fiscal, de daño al considerar que; "*el incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario*",[317] para Sergio Francisco de la Garza, a este tipo de infracción las identifica en; "*Un tipo de infracción, el más grave, consiste en no cumplir con el pago de la prestación tributaria, o bien en cumplir tardíamente. Trae como consecuencia una pérdida de recursos para el Estado"*.[318]

Formales, son para Sergio Francisco de la Garza, aquellas que; "*consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la Administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas*

[311]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 895.
[312]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 891.
[313]*Ibid,* 895.
[314]Luis Humberto Delgadillo, *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F: Limusa, 2004), 176.
[315] En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 898.
[316]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 898.
[317]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 95.
[318]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 895.

domiciliarias, falta de producción de avisos, o de presentación de declaraciones, etc. Estas infracciones, en sí mismas, no producen una forma directa de perjuicio económico para el Fisco".[319] Continua el autor en cita, al señalar; "*En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar y plano, la colectividad organizada jurídicamente en el Estado. En una forma directa y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones"*.[320]

Para Gabriela Ríos, quien identifica a las infracciones formales como de peligro, porque; "*vulneran las obligaciones formales, tales como la falta de notificación de cambio de domicilio. Este tipo de infracciones, para algunos autores, no vulnera el bien jurídico tutelado, sino que únicamente lo pone en riesgo contingente".*[321]

2.1.3 Sustento jurídico en el Código Fiscal de la Federación

Con fundamento en se artículo 71, el Código Fiscal de la Federación; considera a las personas físicas o morales responsables por haber realizado los supuestos ahí comprendidos, lo que da por resultado la comisión a las infracciones que prevé dicho ordenamiento legal, al comprender lo siguiente:

> **"*Artículo 71*.-** *Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*"

[319] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 898.
[320] *Ibid*. 895.
[321] En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 95.

La infracciones que se desprenden en el Código fiscal de la Federación,[322] se encuentran comprendidas en el Titulo Cuarto, de la infracciones y Delitos Fiscales, Capitulo I, de las infracciones; artículos 70 al 91-D y Capitulo II, Sin embargo, dentro de ese conjunto existen algunos artículos derogados. Los artículos del 70 al 77 del Código en comento comprenden partes generales de las infracciones y las multas.

Los artículos que son más específicos para denotar las infracciones son el 79; que comprende las infracciones en relación al registro federal de los contribuyentes, 81; comprende las infracciones a pagos, declaraciones, solicitudes, avisos, informes y constancias, 83; infracciones por la obligación de llevar la contabilidad, 84-A; infracciones que pueden incurrir las entidades financieras, 84; infracciones de usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito, 84-E; infracciones en materia de cesión en virtud de un contrato de factoraje financiero, 84-G; infracción de las casas de bolsa por no expedir los estados de cuenta, 84-I; infracción por no expedir los estados de cuenta para las personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, 84-K; infracción por no proporcionar la información de los estados de cuenta, 85; infracciones relacionadas con las facultades de comprobación, 86-A; infracciones relacionadas con adherir marbetes o precintos a bebidas alcohólicas, 86-E; infracciones de fabricantes o envasadores de bebidas alcohólicas o tabacos, 86-G; infracciones de productores, fabricantes e importadores de cigarros, 86-I; infracciones a quienes almacenen, vendan o enajenen en México cajetillas de cigarros, 87; infracciones en que puedan incurrir funcionarios o empleados públicos, 89: infracciones de terceros, 91-A; infracciones relativas al dictamen de los estados financieros y un comodín que se establece en el articulo 91; "*infracción en cualquier forma a las disipaciones fiscales*".

[322]Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, ultima reforma publicada el 17 de junio de 2016.

2.2 Multas

2.2.1 Teoría de las sanciones

Nos explican los doctrinarios que la sanción económica tiene su origen en la infracción a las disposiciones fiscales, así lo expone Sergio Francisco de la Garza; "*todo orden jurídico tiende a que se observen en la realidad los mandatos que contiene. Cuando ello no sucede, precisamente por tratarse de normas jurídica, se produce una reacción que puede consistir fundamentalmente, en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad, o en la aplicación de una sanción*", [323] para Gabriela Ríos, consiste en; "*al cometerse las infracciones en el mundo factico, las consecuencias jurídicas es la sanción*",[324] también *Sonia Venegas, comprende que; "El incumplimiento de las obligaciones formales o instrumentales también implica la comisión de un ilícito sea por acción o por omisión y, por tanto, conlleva la aplicación de sanciones".*[325]

Por sanción encontramos la definición aportada por José Isauro López, que comprende cómo; "*Pena establecida para quien infringe una disposición legal. // Aprobación o legitimación dada a algo.*"[326] Sin embargo, el autor en comento, menciona que las sanciones son administrativas, cuando es impuesta; "*por el Poder Ejecutivo a quien viola una disposición legal, consistente en multa, decomiso, clausura, cancelación de permisos, arresto, etcétera*",[327] igualmente Alejandro Boeta y Gabriela Ríos, comprende en ese sentido que; *"la sanción administrativa es formal, surge por la realización de la acción considerada como trasgresión con independencia de que se cause o no daño",*[328] además que esa sanción administrativa es de carácter represivo que no comprende una compensación a la parte afectada, así lo ha expresado Margarita Lomelí Cerezo,

[323]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 894.
[324]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 98.
[325]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford, 2010), 285.
[326]En *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F: Cenega, 2008), 273.
[327]*Ibid*, 273.
[328]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2011), 3415 y 3416.

citada por Sergio Francisco de la Garza, que; "*la pena o sanción de carácter administrativo tiene una finalidad represiva o aflictiva y no un fin de reparación".*[329]

Nos explica Gabriela Ríos al señalar lo apuntado por otros doctrinarios, que en la materia administrativa las sanciones son; "*la clausura, el decomiso, el arresto por hasta 36 horas, el apercibimiento, la amonestación, la suspensión, la inhabilitación, la destitución y la cancelación*",[330] como también se debe comprender a las multas.

Ahora bien, en la doctrina las sanciones administrativas con consecuencias económicas se comprenden como multas, así lo apunta Arnulfo Sánchez, al señalar que en materia tributaria; "*Al no cumplir con lo que dictan las disposiciones fiscales en materia de obligaciones, los sujetos pasivos de la relación tributaria incurren en una serie de infracciones que conllevan al pago de sanciones económicas (multas). El pago de las multas no implica cumplir con las obligaciones fiscales, las cuales se pueden incrementar o disminuir, según el caso".*[331] Para Sonia Venegas, quien se pronuncia en igual sentido, respecto de las multas y su finalidad, indica en qué consiste; "*la multa es una sanción o pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una suma de dinero. La finalidad de la multa son: mantener el orden público, intimidar y evitar reincidencias".*[332]

Por último, explica Sergio F. de la Garza, que toda infracción a las disposiciones legales trae como consecuencia la configuración de un ilícito, al mencionar que; "*toda violación a las normas del orden jurídico constituyen una infracción un ilícito. Generalmente se clasifican los ilícitos en civiles y penales. Se distinguen por la distinta responsabilidad que generan"*,[333] posteriormente agrega el autor en cita la distinción que existe entre la sanción y la pena, al mencionar que; "*No hay que confundir la Sanción con la pena. Aquella es un género, que comprende a la pena. La sanción stricto sensu, es la que tiene finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo".*[334]

---

[329]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 800.
[330]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 98.
[331]En *Aplicación práctica del Código Fiscal 2008* (México, D.F: ISEF, 2008), 377.
[332] Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal,* 2010. México-Oxford. Pág. 298.
[333]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 894.
[334]*Ibid*. 895.

2.2.2 Fundamento constitucional

En un primer orden de ideas, es trascendental destacar que las sanciones económicas diversas de las corporales comprenden la observación de distintas disposiciones Constitucionales que rigen su propia naturaleza, en cuanto a las sanciones corporales que implican la pena privativa de libertad se encuentra previsto su fundamento a través de los articulo 18 al artículo 23, de la Constitución Federal.

Respecto de las sanciones administrativas consistentes en multas y otras figuras; "*la clausura, el decomiso, el arresto por hasta 36 horas, el apercibimiento, la amonestación, la suspensión, la inhabilitación, la destitución y la cancelación*",[335] diversas de las penas privativas de libertad que son impuestas exclusivamente por la autoridad judicial. Esas multas comprenden su fundamento Constitucional en el artículo 21, cuarto párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así lo comprende Gabriela Ríos, que en materia tributaria, el fundamento se encuentra, en el artículo y disposición citado, al señalar la autora lo siguiente; "*Las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas, según lo establecido por el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*".[336]

Sin embargo, ha dicho de la Lomelí Cerezo, citada por Sergio F. de la Garza,[337] el artículo 21 de la Constitución Federal, no otorga la certeza jurídica suficiente respecto de la facultad sancionadora de la administración pública. Por ello, nos remitimos a lo abordado en el presente capitulo, en particular en el apartado identificado como "2.3.1 Fundamento Constitucional", en el cual, se abordo el fundamento Constitucional que otorga la facultad sancionadora en particular de las autoridades fiscales, además se citan los artículos Constitucionales que comprende la creación de dispositivos legales, que

[335]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 98. En ese sentido se ha pronunciado también José Isauro López, *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F: Cenegace-learning, 2008), 273.

[336]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 98.

[337]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 951.

comprenden las obligaciones o formas para contribuir y en caso de incumplimiento, de forma o fondo procede la aplicación de multas por infracción a las disposiciones fiscales.

2.2.3 Límites constitucionales de las multas

La Constitución Mexicana, aporta la prohibición de penas y sanciones que atentan contra la dignidad humana, su integridad y el patrimonio a través del artículo 22, de la Carta Magna, que contiene los siguiente; "*Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado*". Para Emilio Margáin, considera a las multas excesivas como un claro desvió de poder, que comprende la doctrina Francesa a partir de la tesis del desvió de poder o exceso de poder surgido a mediados del siglo pasado.[338]

Lo anterior, otorga al Poder Judicial la apertura de interpretar de acuerdo a su facultad, en situaciones específicas que se someten a su juicio, concernientes a las multas. Para ello, la Suprema Corte, comprende un repertorio de criterios, en los cuales considera a las multas que sean fijas, que no cuentan con la característica de un monto mínimo y máximo, como inconstitucionales,[339] en razón que las autoridades deben de considerar la gravedad de la conducta y circunstancias del contribuyente infractor, en apego a la prohibición constitucional de multas excesivas. Además, el Pleno de esa Suprema Corte, considera que el artículo 22, Constitucional Federal, evita la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas,[340] y la Segunda Sala, complementa al señalar

[338]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2014), 233.

[339]Registro: 200349, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Julio de 1995, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 10/95, Página: 19. Rubro; "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES".

[340]Registro: 177911, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Julio de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 76/2005, Página: 210. Rubro; "MULTAS. LA PREVISTA EN EL

que la individualización de las penas permite realizar la diferencia de trato de los contribuyentes infractores a cada caso concreto de manera proporcional en atención al ordinal en mención.[341]

En ese orden de ideas, la proporcionalidad se comprende en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el cual restringe la carga del Estado en contra de los contribuyentes que no pueden cumplir con sus obligaciones fiscales, para ello se comprende que las multas deben ser en proporción a su capacidad económica. Otra limitante es el principio de seguridad que comprenden los artículos 14 y 16, Constitucionales, en ellos se aprecia que las multas al ser impuestas por las autoridades fiscales, deben en todo momento encontrarse debidamente fundadas,[342] y motivadas,[343] esto es que la conducta omisa del contribuyente se encuentre señalada como infracción y se concreten los supuestos que ahí se establezcan.

2.2.4 Multas fiscales

Como medida de control y para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el Poder Legislativo de acuerdo a sus facultades, como se abordo en los puntos que anteceden, determino sanciones tributarias a quien incumpla las obligaciones o realicen prohibiciones reguladas por el Código Fiscal de la Federación, así lo comprende Alfonso Nava, quien define a la sanción tributaria en; "*la consecuencia jurídica de la infracción tributaria, de lo ilícito fiscal, es decir, de la violación del ordenamiento jurídico fiscal, configura la pena, reacción o representación del*

ARTÍCULO 86, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999, 2001 Y 2003)".

[341]Registro: 2001696, Localización: Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 95/2012 (10a.), Página: 581. Rubro; "MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PERMITIR SU INDIVIDUALIZACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS".

[342]Para Adolfo Arrioja, comprende por fundada; "*que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso*". En Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014), 473.

[343]Para Adolfo Arrioja, comprende por motivada; "*que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concertó se configure la hipótesis normativa".* En Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014), 473.

sistema jurídico fiscal al incumplimiento de sus normas",[344] de igual manera Francisco Ponce y Rodolfo Ponce, arriban a la definición de sanción después de haber analizado a diversos doctrinarios como Francisco Carnelutti y Claude du Pasquier, al comprender como sanción; "*En otras palabras, sanción es el castigo físico económico que impone la autoridad al que comete una infracción*".[345]

La finalidad de la sanción es comprendida por Méndez Aparicio, quien es citado por Emilio Margáin, al indicar que; "*es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que el corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento económico moratorio, por el justo que el Erario –al igual que el particular, en el Derecho Privado- perciba intereses por daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagarse puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independientes, por cuento que la recaudación por este concepto es bastante elevada"*.[346]

Como consecuencia de la infracción, de manera paralela se conforma la multa, al ser la consecuencia legal de infringir las disposiciones legales respecto de la materia tributaria, así lo refiere Adolfo Arrioja, que las multas son; "*las sanciones económicas que en alguna forma han infringido las leyes fiscales",*[347] para Celia Rojo Mejía, define a la multa de las disposiciones tributarias como; "*la sanción económica que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido a las leyes fiscales",* de igual manera la autora en cita aporta dos precisiones más; "*la pena de naturaleza pecuniaria prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal",*[348] y la segunda; "*Es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe".*[349] Lo anterior, coincide Gabriela Ríos, al señalar que las sanciones tributarias son multas; "*las sanciones en materia tributaria comúnmente son las multas*",[350] la autora en mención expone

[344]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2001)*,* 3414.
[345] Francisco y Rodolfo Castillo, *Derecho Fiscal* (México, D.F: Limusa, 2010), 220-221.
[346]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 333.
[347]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014)*,* 470.
[348]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2011)*,* 2030 o 2563.
[349]*Ibid*, 2030 o 2563.
[350]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa UNAM, 2014)*,* 98.

una definición de multa; "*como la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria".*[351]

Otro autor como Sergio F. de la Garza, aporta el concepto que complementa la definición de Gabriela Ríos y de Celia Rojo, concerniente a la multa al señalar; "*es cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción".*[352] Sin embargo, es preciso que se observo lo que a punta Adolfo Arrioja, concerniente a las multas; "*por lo que debe quedar muy en claro es que cuando hablamos de multas estamos refiriendo la cuestión solamente a sanciones de tipo económico"*.[353]

La características fundamentan de las multas de acuerdo a los doctrinarios aquí consultados, como Sergio Francisco de la Garza, nos explican que las multas tienen el carácter represivo ante un incumplimiento, esto es de acuerdo a lo citado por el autor; "*Margarita Lomelí Cerezo ha expresado muy claramente que la pena o sanción de carácter administrativo tiene la finalidad represiva o aflictiva y no un fin de reparación*",[354] no obstante, en ese sentido reconoce Gabriela Ríos, que algunos doctrinarios consideran que la naturaleza jurídica de las multas es represivo y su finalidad es la amenaza del castigo en todo el sistema tributario a quienes lo vulneren.[355] Sin embargo, la postura final de la autora en cita es que la multa no es represiva y su finalidad consiste en resarcir el incumpliendo, al indicar que; *"la sanción es una forma de recuperación resarcitoria; es decir, tiene un carácter retributivo. Destacando que la finalidad de la pena privativa de la libertad es infringir un castigo al delincuente"*.[356]

Además, apunta Gabriela Ríos, la distinción de la multa con la sanción penal, al señalar; "*La finalidad de la sanción en materia tributaria para algunos autores es distinta a la finalidad de la sanción penal, debida a que se sostiene que*

[351]*Ibid*.
[352]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 953.
[353]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014), 471-472.
[354]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 800.
[355]En *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa, 2014), 98.
[356]*Ibid*, 114-115.

los que persigue la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el propósito de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de la necesidades sociales que está a cargo del Estado".[357]

Ahora bien, manifiesta Arnulfo Sánchez, de igual manera Celia Rojo, que las multas comprenden diversas situaciones a considerar en el momento de su aplicación, para ello, los autores en cita enlistan algunas instituciones que afectan o en su caso comprenden a las sanciones, como las siguientes:

> "***a)*** *El pago de la multa por infracciones fiscales es independiente del pago de las contribuciones y accesorios.*
>
> ***b)*** *El monto de las multas se actualizara según el artículo 17-A del CFF, y será entre una máxima y una mínima.*
>
> ***c)*** *No habrá multa en el cumplimiento espontaneo de las obligaciones fiscales, es decir si se da cumplimiento a una obligación fuera de los plazos previstos y no existe un requerimiento de por medio, se considera que cumplió en forma espontanea, por voluntad del contribuyentes (artículo 73 del CFF).*
>
> ***d)*** *Las multas impuestas deben ser fundadas y motivadas de acuerdo con el artículo 75 del CFF.*
>
> ***e)*** *Habrá una reducción del 50% de las multas para los contribuyentes cuyos ingresos en el ejerció inmediato anterior no haya excedido de $, salvo que en el precepto que establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes; artículo 70 del CFF; y en su caso del 100% de acuerdo con el articulo 70-A del mismo Código.*

[357] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2014), 114.

f) *El artículo 74 del CFF establece la procedencia de la condonación de multas vía solicitud.*

g) *El artículo 76 establece ciertas infracciones y multa que sean descubiertas por las autoridades fiscales, por el ejercicio de sus facultades, que se determinaran de acuerdo con ciertos porcentajes.*

h) *El artículo 77 del CFF señala algunos supuestos para que las multas se puedan disminuir o aumentar*".[358]

Ahora bien, la contraparte de lo trascrito anteriormente son los factores que agravan la sanción, como; la reincidencia, y otros supuestos que por ley se consideren agravantes, los cuales no se abordaran en este análisis, con el fin de comprender a la sanción a partir de su estructura.

2.2.5 Sanciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación

El fundamento jurídico para la aplicación de multas en materia tributaria, se encuentra en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, que comprende lo siguiente; *"Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución"*. Además, se debe tener en cuenta cuando deben considerarse multas agravantes, la aplicación de una multa mayor cuando existan varias aplicables y por último la reducción de la multa en caso de pago antes de que sea exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución, todo esto de acuerdo con los supuestos que comprende ese artículo.

El sustento jurídico de las multas se encuentra correlacionado al artículo 70 del Código Fiscal, el cual denota la independencia de las multas fiscales con las; contribuciones, accesorios y sobre todo de las multas impuestas por autoridades

[358]Arnulfo Sánchez, *Aplicación práctica del Código Fiscal 2008* (México, D.F: ISEF, 2014), 356.

judiciales, al respecto Celia Rojo, nos abona; "*La multa tiene por fuerza que ser una sanción única y exclusiva de carácter económico, esto sin prejuzgar el derecho que el fisco tiene de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria*",[359] tal como a continuación trascribimos el artículo mencionado:

> ***"Artículo 70**.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.*"

La multas o sanciones que se desprenden en el Código fiscal de la Federación,[360] se encuentran al igual que las infracciones; comprendidas en el Titulo Cuarto, de la infracciones y Delitos Fiscales, Capitulo I, de las infracciones; artículos 70 al 91-D y Capitulo II, Sin embargo, se desprende algunos artículos derogados. Los artículos que son más específicos para denotar las multas son 76; multas por omisión al pago, 78; multa por error aritmético en declaraciones, 80; multas por infracciones relacionadas al registro federal de contribuyentes, 82; multas por infracciones a pagos, declaraciones, solicitudes, avisos, informes y constancias, 84; multas en relación a infracciones con la contabilidad, 84-B; multas por infracciones de instituciones de crédito, 84-D; multas para usuarios de servicios y cuentahabientes de instituciones de crédito, 84-F; multa en relación a cesión de créditos a través de factoraje financiero, 84-H; multa por infracción a las casas de bolsa por no expedir los estados de cuenta, 84-J; multa a la infracción por no expedir los estados de cuenta, 84-L; multa por la infracción de no proporcionar la información contenida en los estados de cuenta, 86; multa por infracciones relacionadas con las facultades de comprobación, 86-B; multas en relación con marbetes o precintos de bebidas alcohólicas, 86-F; multa a fabricantes o envasados de bebidas alcohólicas o

[359]Celia Rojo, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2011), 2030 o 2563.

[360]Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, ultima reforma publicada el 17 de junio de 2016.

tabacos, 86-H; multas a las infracciones de productores, fabricantes e importadores de cigarros, 86-J; multas a las infracciones a quienes almacenen, vendan o enajenen en México cajetillas de cigarros, 88; multas por infracciones de funcionarios o empleados públicos, 90; multas por infracciones de terceros, 91; multas para infracciones diversas y 91-B; multas por infracciones al dictamen financiero.

2.3 Régimen sancionador tributario

El presente régimen se desprende del sistema tributario mexicano,[361] el cual fue abordado en el capitulo anterior de esta investigación, en razón que el régimen sancionador comprende los medios suficientes para hacer efectivo el cumplimiento de las disposiciones fiscales en caso de inobservancia. En ese sentido nos refiere Emilio Margáin, que; "*El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con el exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones*",[362] por ello, nos menciona el autor que la autoridad fiscal, encargada de la observación y cumplimiento de las disipaciones fiscales, cuenta en su normativa; con medios efectivos para su cumplimiento o disuadir el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, a través de una de sus herramientas; las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

El régimen sancionador tributario, es la facultad atribuida a las autoridades fiscales, como es el caso del Servicio de Administración Tributaria o en su caso las Entidades Federativas que actúan en coordinación con la autoridad federal, a través de la suscripción de convenios de colaboración, para imponer sanciones a los contribuyentes que hayan cometido las infracciones al Código Fiscal de la Federación o a la Ley Aduanera, en este sentido a punta Francisco Ponce, que; "*en materia fiscal corresponde a la Administración Pública la aplicación de las*

[361]Identificado también como Régimen Fiscal, consistente para José Isauro López, como; "*Aquel al que se sujetan los contribuyentes para contribuir al gasto público*". En *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal* (México, D.F.: Cengace-Learning, 2008).

[362]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 331.

disposiciones fiscales para obtener su cumplimiento, de acuerdo con la potestad sancionadora de que está provista",[363] de igual manera Zanobini citado por Sergio F. de la Garza, dice; "*donde los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les son impuestas por dichas disposiciones, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, o sea de ejecución forzada*".[364]

Así pues, el no cumplir con las obligaciones fiscales en tiempo y forma, nos manifiesta Sonia Venegas, que; "*el incumplimiento de disposiciones de naturaleza fiscal, tanto por el contribuyente como por cualquier persona a quien la ley imponga obligaciones de carácter fiscal, trae aparejada la aplicación de sanciones de diverso tipo"*,[365] las cuales pueden ser corporales o económicas.[366]

En ese orden de ideas, el régimen sancionador en materia tributaria lo identifica Adolfo Arrioja, como poder sancionador, basto de sanciones económicas necesarias para obtener los recursos imperiosos en atención de las necesidades colectivas, el autor en cita, nos explica que; "*Poder sancionador que, en principio, y dentro de este contexto específico, aparece exclusivamente limitado al aspecto económico. No obstante se trata de un poder formidable y necesario. Formidable por la acumulación de sanciones y recargos, multas y gastos de ejecución fiscal; y necesario, porque si la coerción o coacción es un elemento indispensable para obtener el debido acatamiento a cualquier norma jurídica, en el caso de las tributarias dicho elemento se convierte en vital para el Estado no se vea privado injustificadamente de los recursos que necesita para la oportuna atención de las necesidades colectivas de interés general"*,[367] en igual sentido se ha pronunciado Sergio F. de la Garza, respecto de la coerción y sanciones.[368] Sin embargo, este último autor en cita, menciona que el medio de coerción es distinto a las multas, al indicar que; "*no deben confundirse los medios de coerción con las sanciones*",[369]

---

[363]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Limusa, 2010), 219.
[364]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 799.
[365]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford, 2010), 233.
[366]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014), 494.
[367]*Ibid*, 493.
[368]Sergio Francisco De la Garza, señala que; "*Los medios de coerción tienden al cumplimiento de órdenes administrativas"*. En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 800.
[369]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 800.

por la razón que los medios de coerción son instrumentos con los que cuenta el Estado para hacer que los particulares cumplan con sus obligaciones, a diferencia de una multa con carácter de sanción, que se generan por la simple omisión de alguna obligación fiscal sustantiva o formal; "*al resultar de la violación de una norma legal y su finalidad es el castigo de la violación del mandato o de la prohibición contenida en la norma*",[370] por ello, procede la multa ante la violación del ordenamiento jurídico que imponga obligaciones de dar, hacer o no hacer.

De lo contrario, en el caso de no existir en la vida jurídica la facultad o potestad sancionadora del Estado en la materia tributaria, los contribuyentes carentes de moral jurídica no cumplirían con su obligación fiscal, en este sentido apunta Emilio Margáin, al señalar que; "*Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo o no obligatorio para el particular*",[371] indistintamente Sergio F. de la Garza, se pronuncia en igual sentido: "*todo orden jurídico tiende a que se observen en la realidad los mandatos que contiene. Cuando ello no sucede, precisamente por tratarse de normas jurídicas, se produce una reacción que puede consistir fundamentalmente, en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad, o en la aplicación de una sanción*".[372]

En ese sentido, lo exponen Francisco Ponce y Rodolfo Ponce, que; "*Es de explorado derecho que toda obligación que deriva de una ley tiene, como característica principal, la de que si no se cumple con dicha obligación, el infractor responsable se hace merecedor a una sanción, lo cual es lógico, ya que de no ser así, el cumplimiento de una obligación quedaría sujeto a la voluntad del particular",*[373] continua el autor citado que; "*el Estado y los Entes públicos menores, para realizar sus derechos, no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad directa e inmediata por los propios órganos administrativos".*[374]

[370]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 800.
[371]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 331.
[372]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 894.
[373]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Limusa, 2010), 219.
[374]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 799.

La facultad represora del estado, es concebida mediante el Poder Legislativo federal, quien a través de políticas jurídicas- tributarias, comprendidas como; "*Ya sea que se entienda como la técnica de instrumentar, jurídicamente, los ideales políticos, o como la crítica política o ideológica de las instituciones jurídicas*",[375] las cuales, se toman las decisiones más prósperas para el desarrollo de esta gran nación. Explican Alejandro Boeta Vega y Gabriela Ríos Granados, que de acuerdo a nuestro sistema jurídico y a los ajustes a las realidades fiscales o recaudatorias que atañe a la sociedad mexicana, corresponde al legislador:

> *"En relación con el incumplimiento de las obligaciones fiscales, tomar cualquier de las siguientes decisiones de política fiscal: 1. considerarlas como delitos e imponer siempre sanciones penales de privación de libertad. 2. considerar todo incumplimiento como infracción o falta de imponer únicamente sanciones administrativas; 3. Considerar como infracciones fiscales solo el incumplimiento de menor relevancia y como delitos mayores trascendencia excluyéndose unos y otros; 4. Considerar todos los incumplimientos como infracciones y además considerar como delitos aquellos incumplimientos de mayor trascendencia, superponiendo los delitos a las infracciones, derivados del carácter de infracciones o de delitos responsabilidades o sanciones especificas diferentes".*[376]

Refieren los autores en cita, que el legislador opto por el ultimó sistema consistente en superponer a los delitos de las infracciones; de acuerdo con el grado de incumplimiento a las disposiciones fiscales y a través del Código Fiscal de la Federación en su "*Título Cuarto; de las infracciones y delitos fiscales*", en el cual, se determina puntualmente cuales incumplimientos constituyen una infracción y cuales un delito.

Ahora bien, el tipo de sanciones comprendido en las disposiciones fiscales es identificado por Adolfo Arrioja, como económicas y corporales, al indicar que; "*las dos alternativas con las que el Fisco cuenta para el ejercicio de su potestad*

[375]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2001), 2918.
[376]Alejandro Boeta y Gabriela Ríos, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2011), 3415.

sancionadora: la económica y la corporal",[377] para ello, Doricela Mabarak, identifica la materia que se ocupa de su estudio como el Derecho Fiscal sancionador, el cual, la autora en cita nos refiere que: "*Estudia al conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto regular las atribuciones del fisco en lo correspondiente a la tipificación de las infracciones fiscales y de la forma de imponer sanciones a todas las personas que en alguna forma hayan violado las disposiciones fiscales*."[378]

Sin embargo, Doricela Mabarak, considera que este tema debe separase del derecho penal fiscal por la diferencia de principios, características y procedimientos, con los que se rige el derecho penal fiscal y el derecho fiscal sancionador, en razón a que sus diferencias consisten; *"En la primera la conducta que contraviene la norma no rebasa el ámbito administrativo y, en consecuencia, es la propia autoridad fiscal la que por lo general, mediante una multa, aplica al infractor el correctivo correspondiente con el fin de intimidarlo, disciplinarlo y evitar que ese tipo de conductas se generalicen en perjuicio del sujeto activo de esa relación jurídica. En cambio en la segunda, el sujeto que contraviene con su conducta una norma jurídica cuya violación se considera delito y, en este caso, mediante un proceso que se sigue ante una autoridad judicial, este impone al responsable una pena que, por lo común, consiste en la privación de su libertad".*[379]

Así pues, no se omite expresar que los delitos se comprenden como delitos fiscales,[380] los cuales emanan del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Aduanera, los mismos no formar parte de este trabajo, en razón que las sanciones administrativas y sus infracciones son la parte toral del presente, los cuales, denotan el régimen sancionador económico de las disposiciones fiscales. Además, los delitos fiscales comprende la pena privativa de la liberta de la persona, en comparación con los recargos, las sanciones y sus infracciones, que solo son penas pecuniarias que comprende un monto mínima y un máximo.

---

[377] En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Themis, 2014), 494.

[378] En *Derecho Financiero Público* (México, D.F: McGraw-Hill, 2000), 51.

[379] En *Derecho Financiero Público* (México, D.F: McGraw-Hill, 2010), 51.

[380] Son para Sergio Francisco de la Garza, son; "*aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza pueden imponer solo la Autoridad Judicial, como son las que importan privación de la libertad*". En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 904.

2.3.1 Fundamento constitucional

El fundamento constitucional de la potestad sancionadora de las autoridades administrativas en general y en particular de la autoridad fiscalizadora dependiente del Servicio de Administración Tributaria,[381] como organismo desconcentrado,[382] de la administración pública federal dependiente del Poder Ejecutivo Federal, se encuentra en nuestro Carta Magna en el ordinal 21, que a la letra dice:

> ***"Artículo 21.*** *La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.*
>
> *(…)*
>
> *Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.*
> *(…)"*

Nos explica Luis H. Delgadillo, de lo arriba plasmado, que; "*De acuerdo con la disposición trascrita, queda plenamente delimitada y fundamentada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de los delitos en materia tributaria, la cual procede de acuerdo con las facultades que la Ley orgánica del Poder Judicial de la Federación atribuye a sus diferentes órganos, a fin de que actúen*

[381] Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la considera como; "*El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales y son, conforme a lo dispuesto en los artículos 40, fracción II, 41, fracción III, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: el sistema de administración tributaria y la procuraduría fiscal de la Federación, en los términos de la ley del servicio de administración tributaria, y su reglamento, así como del reglamento interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito público".* En *Principios de Derecho Tributario* (México, D.F: Limusa, 2004), 176.

[382] De acuerdo con el artículo 1o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

conforme a los procedimientos que el código adjetivo establece para el castigo de los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, pero observando en primer término normas de procedimiento de este ordenamiento, por la especialidad de la materia fiscal".[383]

En ese orden de ideas, el Congreso de la Unión comprende las facultades suficientes de acuerdo a nuestra Constitución federal, para crear en primer lugar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y en segundo lugar; expedir las leyes necesarias con el fin de cumplir esa imposición a los administrados, de acuerdo al siguiente fundamento:

> ***"De las Facultades del Congreso***
>
> ***Artículo 73.*** *El Congreso tiene facultad:*
> *(…)*
>
> ***VII.*** *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*
> *(…)*
>
> ***XXX.*** *Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."*

El artículo 73, fracción XXX de la Constitución federal, dota al Congreso la facultad de emitir las normas jurídicas suficientes para cumplir con la obligación Constitucional que comprende el artículo 31, fracción IX, consistente en contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional, Sin embargo, en esas leyes en materia tributaria se comprenden las sanciones que se incurres los

[383]Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario,* cuarta edición, 2004. México-Porrúa. Pág. 175.

contribuyentes en caso de infringir alguna de ellas, todo esto en ejercicio de la facultad de imponer sanciones fiscales de acuerdo a nuestra Carta Magna".[384]

Ahora bien, de lo anterior se denota el sustento constitucional que otorga a las facultades suficientes para crear las normas suficientes para dar vida jurídica a la potestad sancionadora, Sin embargo, la parte esencial de esa potestad se encuentra en la ejecutividad de las sanciones administrativas o fiscales por infracciones que incurran los sujetos.

Esa facultad o potestad sancionadora recae en el titular del Poder Ejecutivo federal, de acuerdo a lo siguiente:

> ***"Artículo 89.*** *Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:*
>
> **I.** *Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia*".

La anterior facultad es ejercida, en el caso de infracciones a las disposiciones fiscales, a través del Servicio de Administración Tributaria, la cual por su propia ley le otorga el carácter de autoridad fiscal y tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyen proporcional y equitativamente al gasto publico.[385] Además, en ese orden de ideas, nos explica Sergio Francisco de la Garza, que; "*En todos los países del mundo el Poder Administrativo tiene facultades para determinar y castigar las faltas o contravenciones. Y en todos los sistemas jurídicos se ha aceptado la existencia del poder sancionador de la Administración Fiscal*".[386]

Así pues, el fundamento legal del régimen sancionador tributario, en lo abstracto se encuentra en la ley domestica o secundaria identificada como Código

---

[384]Esto se comprende por el Instituto de Investigaciones Jurídicas; "*la facultad de imponer sanciones fiscales corresponde, conforme al a. 73, frac XXI de nuestra C. al Congreso de la Unión".* En, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F: Porrúa-UNAM, 2001), 3416.

[385]Artículo 2o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

[386]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 901.

Fiscal de la Federación, en su título cuarto, denominado “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, capítulo I; “De las infracciones”.

El Código Tributario, en los anteriores Título y Capítulo, además de comprender las infracciones se comprenden de manera intercalada las correspondientes multas por infracción a disposiciones fiscales, y se encuentran su sustento jurídico en los artículos del 70 al 91-D, de igual manera se aprecian ordinales derogados.

2.3.2 Extinción de la facultad sancionadora de la autoridad fiscal.

Como en la teoría de las obligaciones en materia civil o mercantil, el derecho tributario comprende en sus disposiciones la extinción de las facultades del sujeto activo dentro de una relación tributaria, esto es, a través de diversas figuras como es el caso del pago o el cumplimiento entiempo y forma o de manera espontanea de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, en caso de no existir alguno de los anteriores supuestos o situaciones en que se encuentren los contribuyentes que hayan infringido las disposiciones tributarias y en particular el Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales tienen que observar dos figuras o instituciones legales; la caducidad y la prescripción.

La primera, consistente en la caducidad; la autoridad fiscal debe ejercer facultades de comprobación o simplemente imponer las sanciones correspondientes por infracción a las disposiciones fiscales dentro del tiempo de cinco años con fundamento en el artículo 67 Código Fiscal de la Federación.

Y para la segunda figura, consistente en la prescripción; la propia autoridad tiene la obligación jurídica de hacer efectivo a través del cobro coercitivo, mediante el procedimiento administrativo de ejecución de dicha sanción impuesta al contribuyentes por las razones que hayan dado lugar a dicha multa, esto es de acuerdo con el artículo 146 del propio Código Fiscal. Así pues, ante esas dos situaciones expuestas, la autoridad fiscal se encuentra limitada en el ejercicio del cumplimiento de su facultad sancionadora, con la pena de la extinción de las mismas.

2.4 Panorama convergente de los recargos y las sanciones

2.4.1 Posturas doctrinarias respecto de los recargos y las sanciones

En el presente, se analiza lo comprendido por los doctrinarios mexicanos, respecto de los recargos los cuales son considerados sanciones hoy en día, por ello es trascendental, dejar claro que en los puntos 2.4.2 y 2.4.3 de este capítulo, se abordara las posturas concerniente a los recargos y las sanciones, establecidas tanto por el Poder Judicial de la Federación como del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En una primera aproximación nos explica Sergio Francisco de la Garza, que en un momento el Tribunal Fiscal Federal, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal, considero a través de sus resoluciones considero que los recargos tenían el carácter de sanciones por el hecho que en el artículo 232 del Código Fiscal de la Federación de 1938 conservaba por error la mención de los recargos entre las sanciones; "*Antes de la reforma de 30-XII-1951, el CFF 1938 tipificaba como infracción el no hacer el pago de una prestación dentro del los plazos señalado por las leyes fiscales (art. 228, fracción XIV) y correspondía a tal infracción la sanción prevista por el Art. 233, fracción VII, que consistía precisamente en el pago de recargos a razón del 2% mensual*",[387] y en otro sentido que impuso esa decisión del Tribunal Fiscal Federal, razono que los recargos sólo son intereses moratorios ya que el texto vigente del Código en mención de 1981 comprende a los recargos con el carácter de indemnizatorio.[388]

Por lo anterior, considera Sergio Francisco de la Garza, que la doctrina se encuentra dividida respecto a la idea de los recargos y las sanciones, al señalar que; "*La doctrina mexicana se ha dividido en cuanto a la concepción de los recargos como sanciones o como intereses moratorios"*.[389]

[387] En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 957.
[388] *Ibid*, 958.
[389] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 958.

Sin embargo, el autor en comento, apunta que la doctrinaria Margarita Lomeli Cerezo, sostiene que los recargos tienen el carácter de sanción civil y puramente indemnizatorio,[390] y que los opositores como son como Lerdo de Tejada y Briseño Sierra, al indicar que; "*niegan el carácter meramente indemnizatorio y consideran que son punitivos. Para fundar su aserto afirman que los recargos proceden solamente por falta de pago oportuno del crédito fiscal, la cual constituye una infracción según el propio CFF, agregando a lo anterior las circunstancias de la alta tasa y de que el tipo llega al 250% de la prestación omitida*",[391] consecuentemente se tiene la idea que la infracción por falta de pago oportuno genera la sanción en su doble aspecto de multa e intereses moratorios, conocidos como recargos.

En ese orden de ideas, Sergio Francisco de la Garza, considera que los recargos son sanciones al sostener; "*nosotros creemos que en vista de la legislación mexicana y a pesar de la enfática negativa legislativa, los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las contribuciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción; el recargo y la multa*".[392]

En el párrafo anterior el autor fundamenta su dicho al sostener que a la vista de la legislación mexicana, al invocar lo siguiente; "*El Art. 71 del CFF considera como infracciones las omisiones en el "cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos"",*[393] situación jurídica que actualmente sigue en esos términos, y de la simple lectura se aprecia una infracción por cumplir con las disposiciones fiscales fuera de los plazos determinados en ley, por ello procede pagar recargos y estos a su vez son considerados sanción por la infracción comentada al pagar fuera de los plazos establecidos.

De la Garza, nos define la diferencia de los recargos y las multas; "*la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos)*

[390] *Ibid.*
[391] *Ibid.*
[392] *Ibid,* 959.
[393] *Ibid,* 958.

constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción".[394]

Por último, el doctrinario Emilio Manautou, quien es uno de los mayores exponentes del derecho tributario en México, nos refiere que la postura que guardan los recargos y las sanciones ya está definido hasta estos días, de acuerdo a: "*Los recargos, por su alto por ciento, tiene como finalidad desalentar incurrir en omisión de contribuciones y hoy la doctrina ya no considera a los recargos como sanción*".[395] De igual forma Sonia Venegas, considera la existente diferencia entre las multas que solo son disuasivas y ejemplares, a diferencia de los recargos que son indemnización por mora, así lo indica en su obra Derecho Fiscal, trae a colación en su tema de; "*RECARGOS Y OTRAS INDEMNIZACIONES*" que se desprende de una tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte.[396]

2.4.2 Criterios del Poder Judicial de la Federación sobre los recargos y sanciones

La postura del Poder Judicial de la Federación, representada por su mayor figura la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del Pleno, y su Salas, que en la actualidad son sólo la Primer y la Segunda, y por último a los Tribunales Colegiados de Circuito, sostienen que los recargos son independientes de las multas, que siguen la suerte de lo principal por lo lógica de sus existencia y que los recargos no son sanciones económicas, sólo son la indemnización que se debe pagar al Estado por el simple trascurso del tiempo ante la falta de pago oportuno de las obligaciones fiscales. Lo anterior, se considera de los criterios jurisprudenciales y de las tesis aisladas en que se ha pronunciado el Poder Judicial, al respecto.

Sin embargo, reconoce el Poder Judicial, a través de sus criterios que en un momento histórico en las normas jurídicas el legislador llego a reconocer que los recargos eran parte de las sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

[394]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 953.
[395]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2007), 341.
[396]En *Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford University Press, 2010), 241-242.

Hoy el Órgano Judicial a través de las Jurisprudencias,[397] emitidas respectivamente por el Pleno, y Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consolida su postura en la autonomía de los recargos ante las multas al considerar como se atenderá a continuación.

Previo al análisis de las jurisprudencias y tesis aisladas emitidas por el Poder Judicial de la Federación, se precisa que se traen a colofón de manera Histórica-cronológica, lo cual permitirá comprender su desarrollo al paso del tiempo a través de sus épocas, como lo refiere la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

> "*Las épocas son las etapas cronológicas en los que la SCJN agrupa los criterios publicados en el Semanario Judicial de la Federación. Se divide en dos grandes periodos: antes y después de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de 1917. Los criterios de la Primera a la Cuarta Época, por ser anteriores a la vigencia del Texto Fundamental de 1917, hoy son inaplicables, es decir, carecen de vigencia y por lo tanto, se agrupan dentro de lo que se denomina "jurisprudencia histórica". Los criterios de las Épocas Quinta a la Decima, es decir de 1917 a la fecha, integran el catalogo de la llamada comúnmente "jurisprudencia aplicable" o vigente. Es importante destacar que no por el hecho de que un criterio pertenezca a este último periodo, necesariamente implica que tiene vigencia y es aplicable, ya que esos atributos están supeditados a múltiples factores, entre ellos, que su vigencia no haya sido interrumpida de acuerdo a lo establecido en la normatividad aplicable o bien, que el criterio no haya sido superado en virtud de la resolución de una contradicción de tesis*".[398]

[397] Registro: 205604, localización: Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 59, Noviembre de 1992, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 41/92, Página: 15. Rubro: "PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL". Y el registro: 237717, Localizacion: Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 225. Rubro: "MULTAS FISCALES".

[398] https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn (fecha de acceso: 27 de noviembre de 2016).

En la Quinta Época, nos explica la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que fue propiciada; "*una vez establecido el nuevo orden constitucional el 5 de febrero de 1917, se instalo la SCJN el 1º de junio de ese mismo año, y el 15 de abril de 1918 apareció el primer número de esta época".*[399] En esta época se destacan dos criterios de tesis aisladas, la primera; emitida por la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró a los recargos y a las multas en materia fiscal en complementos que integran el sistema sancionador tributario:

> "*El hecho de cobrar la mora en que se incurre en detrimento del fisco, no implica exclusión de aplicación de una multa por la falta de pago, ya que las disposiciones de la ley que establecen recargos se complementan y no se oponen, sino que integran el sistema punitivo fiscal, al establecer multas".*[400]

En la segunda tesis aislada que fue emitida por la misma Sala, de la Suprema Corte; se desprende que los recargos, en un momento de la historia, se consideraron como sanciones en razón que las infracciones comprendidas de forma literal en el Código Fiscal de la Federación, eran sancionadas con recargos:

> "*porque aun cuando se consideren los aludidos recargos como indemnización al erario, en términos del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, no debe perderse de vista que el artículo 235 del mismo ordenamiento, establece que las infracciones y los delitos previstos en este ordenamiento, serán sancionados, según el caso, con multas administrativas, recargos, etcétera. En consecuencia, si los recargos tienen el carácter de sanción*".[401]

---

[399] *Ibid.*

[400] Registro: 320369, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCVII, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 288. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES, EN MATERIA FISCAL".

[401] Registro: 327331, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXI, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 4903. Rubro: "AUSENTISMO, CARACTER DE LOS RECARGOS POR FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE".

En la posterior Sexta Época, nos apunta el Máximo Tribunal en México que; "*a partir de la publicación de las ejecutorias de julio de 1957, se introdujeron reformas sustanciales que motivaron la iniciación de la Sexta Época. De estas reformas, las más importantes consisten en actualizar la publicación, con el objeto de que las ejecutorias sean conocidas poco tiempo después de pronunciadas; en agrupar separadamente, en cuadernos mensuales, las resoluciones del Pleno y las de cada una de las Salas y, finalmente, en ordenar alfabéticamente para su más fácil localización, las tesis contenidas en cada cuaderno",*[402] en ella, se encontró un solo criterio.

En este criterio identificado como tesis aislada, fue emitido por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal mexicano, el cual, se contradice con el criterio de la Quinta Época,[403] y nos exponía el Órgano Judicial en mención; que los recargos no se comprendían como sanciones dentro de la norma jurídica amparados, esto es, el Código Fiscal de la Federación, a dicho del juzgador los recargos no deben ser entendidos como penas, sino como simplemente una indemnización al Erario Público:

> "*El artículo 232 del Código Fiscal, no emplea el término "sanciones", en el concepto que se da a dicho vocablo vulgarmente, y no por ello debe conceptuarse que el mismo deba entenderse en el sentido de que se trata de verdaderas penas; y por ello, por lo que respecta a los recargos, tiene que admitirse que, aunque se les llame sanciones, no pueden ser tenidos con ese carácter, precisamente porque el artículo 207 del mismo código les da la calificación que debidamente tienen*".[404]

En la subsecuente época identificada como Séptima, se estreno a partir de; "*las reformas y adiciones a la Constitución Federal y a la Ley de Amparo, efectuadas en*

[402]https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn (fecha de acceso: 27 de noviembre de 2016).
[403]Registro: 327331, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXI, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 4903. Rubro: "AUSENTISMO, CARACTER DE LOS RECARGOS POR FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE".
[404]Registro: 268037, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen XXXI, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: , Página: 50. Rubro: "RECARGOS, NO PUEDEN SER TENIDOS COMO SANCIONES".

1968, que dieron competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito para integrar jurisprudencia, así como para conocer de amparos directos, marcaron la terminación de la Sexta Época y el inicio de la Séptima".[405] En razón, que los Tribunales inferiores a la Suprema Corte, identificados como Colegiados de Circuito contaban a partir de esta época se propicio la mayor actividad de criterios relativos al tema de los recargos y las sanciones, Sin embargo, un criterio jurisprudencial en particular, el cual de acuerdo con la Ley de Amparo, es un criterio que comprende la obligatoriedad en su observación y los demás consisten en tesis aisladas.

La Segunda Sala del Máximo Tribunal, establece las características peculiares de las mutas fiscales: i) Respecto al recargo y las sanciones penales se comprende su independencia, así pues, las multas y los recargos pueden ser exigidos simultáneamente o aparte:

> "*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, la aplicación de las sanciones administrativas procede sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas y de los recargos, en su caso, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal*".[406]

ii) En relación con las contribuciones advierte la dependencia de las multas como accesorias a las primeras y siguen la suerte de lo principal:

> *"Sin embargo, cuando la multa es accesoria de un crédito fiscal (en virtud del estado de dependencia que guarda aquélla respecto de éste) que se encuentra subjudice, es claro que jurídicamente no se puede reconocer la validez de la sanción hasta en tanto no sea resuelta en definitiva la situación legal del crédito que la originó, ya que, evidentemente, la posibilidad lógica de que llegue a declararse la insubsistencia de dicho crédito, que entrañaría*

[405] https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn (fecha de acceso: 27 de noviembre de 2016).
[406] Registro: 237717, Localización: Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 225. Rubro: "MULTAS FISCALES".

que la multa perdiera su razón de ser, impide reconocer la legalidad de ésta".[407]

Otros criterios de un valor menor se encuentran en las siguientes tesis aisladas emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito dependientes del Poder Judicial de la Federación.

Los Tribunales Colegiados de Circuito, en un asunto de su competencia y el cual, atendieron, se desprende los recargos no eran procedentes de acuerdo a la ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en su momento, porque se comprendía en su normativa que el pago del Impuesto realizado de manera extemporánea no procedían recargos en este supuesto, sólo aplicaba las sanción no mayor de un 8% mensual sobre el importe de cada pago o su equivalencia en tres tantos; "*pues el texto de la disposición legal transcrita expresamente dice que "en lugar de los recargos mensuales se aplicarán sanciones*".[408]

Por otra parte, los Tribunales Colegiados, que ante ello se planteo que los recargos consistían en sanciones, para ello, el Órgano Judicial considero que los recargos no componen sanciones, en un sentido estricto porque la normatividad que regula el Código Fiscal de la Federación, los diferencia al señalar que los recargos son la indemnización por la falta de cumplimiento de una obligación de pagar, y la multa es una sanción pecuniaria, así se desprende de lo siguiente:

"No es cierto que los recargos constituyan sanciones, en sentido estricto. El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, al definir los aprovechamientos, hace distingo entre los recargos y las multas. Por lo demás, una cosa es la indemnización debida por la falta de cumplimiento de una obligación de pagar, y otra la sanción pecuniaria, que consiste en el pago de una cantidad no debida como prestación o contraprestación, sino

[407]Registro: 237717, Localización: Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 225. Rubro: "MULTAS FISCALES".

[408]Registro: 254698, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 76, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 50. Rubro: "MULTAS. CUANDO SE COBRAN RECARGOS NO DEBEN IMPONERSE. IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

como sanción por la violación de una obligación legal. El Código Civil aplicable en materia federal distingue entre los intereses moratorios, como responsabilidad civil, y la pena por el incumplimiento, en sus artículos 1840 y 2117. Y el Código Fiscal regula en forma especial la situación de los intereses moratorios o recargos, y de las multas imponibles como pena, en sus artículos 20, 22, 42, 83, fracción VI, inciso a), y demás relativos".[409]

Además, en lo anterior se comprende que la figura de los recargos, se comprende también en el Código Civil, el cual los identifica como intereses moratorios a consecuencia de la responsabilidad civil ante un incumplimiento. Otro criterio, de los Tribunales Colegiados, deja ver claro que los recargos son intereses moratorios o daños y perjuicios que se cobran por la falta de pago oportuno ante el incumplimiento de las disposiciones fiscales y enfatiza que las multas fiscales son sanciones o penas diversas a los recargos, como a continuación se trascribe:

"*Los recargos fiscales que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación son los intereses moratorios, o los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de su obligación de pagar los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos y derechos a su cargo. Y las multas fiscales son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos señalados en la ley*".[410]

En lo que concierne a la Octava Época, que fue a partir de: "*las reformas constitucionales y legales de 1988, a través de las cuales los Tribunales Colegiados de Circuito asumieron el control de la legalidad de los actos de las*

[409]Registro: 256620, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 35, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 51. Rubro: "MULTAS Y RECARGOS, CUANDO SE CONCEDE PRORROGA".

[410]Registro: 250981, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 145-150, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 228. Rubro: "RECARGOS. NO SE CAUSAN SOBRE LAS MULTAS".

autoridades, hicieron urgente un nuevo estatuto para la jurisprudencia. Ello marcó el nacimiento de la Octava Época",[411] Sin embargo, en esta época no se encontraron criterios que se hayan pronunciado sobre el particular.

En la penúltima Época identificada como Novena, su primicia fue en: "*las reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1994 y que se reflejaron en la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, publicada en el citado diario el 26 de mayo de 1995 –que abrogó a la ley anterior de 5 de enero de 1988– marcaron la terminación de la Octava Época y el inicio de la Novena. Por Acuerdo 5/1995 del Tribunal Pleno de la SCJN, del 13 de marzo de 1995, se estableció como fecha de inicio de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, el 4 de febrero de 1995"*,[412] en esta época se encuentra la Jurisprudencia que establece la postura del Poder Judicial de la Federación, y que fue emitida por el Plena de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En una primera aproximación, la Corte, señala de manera clara y precisa que los recargos no son multas, en razón de que se desprende o deriva de un procedimiento consistente en determinar la indemnización causada por el trascurso del tiempo ante falta de pago de las obligaciones fiscales, como consta en la siguiente:

> "*La actualización del monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal y los recargos respectivos previstos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1990, no constituyen multas o sanciones de aquéllas a que alude el artículo 22 constitucional, en virtud de que provienen de procedimientos que tienen por objeto la determinación del valor real del monto de la contribución y el cálculo de una indemnización por la falta de pago oportuno de la misma, respectivamente; y, por tanto, el precepto legal citado no viola el artículo 22 constitucional*".[413]

---

[411] https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn (fecha de acceso: 27 de noviembre de 2016).
[412] *Ibid.*
[413] Registro: 205604, Localización: Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 59, Noviembre de 1992, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 41/92, Página: 15. Rubro: "PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION

El anterior criterio posee una ejecutoria que nos amplia lo acontecido en el juicio de garantías que fue ventilado en nuestro Máximo Tribunal, y que comprende que se debe observar de las figuras fiscales de actualización, recargos y multas, de acuerdo a lo siguiente:

> "*Efectivamente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional y 2o, del Código Fiscal de la Federación los impuestos, aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos son contribuciones para sufragar los gastos públicos; por tanto, no puede considerarse que la actualización del monto de una contribución por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país sea una pena de aquellas a las que alude el artículo 22 constitucional.*
>
> *Dicha actualización sólo constituye un procedimiento utilizado para determinar el valor real de una cantidad mas no cae dentro del concepto de multa a que se refiere el precepto constitucional citado, que encierre el de una cantidad que deba cubrirse por incumplimiento o infracción a una disposición legal. La actualización de la contribución opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país para determinar su monto real mas no como una sanción por no haberse cubierto la contribución en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales. Asimismo, los recargos previstos por el artículo 21 reclamado deben cubrirse en concepto de indemnización al Fisco federal por la falta de pago oportuno de la contribución fiscal, mas no como una multa o pena por el incumplimiento en el pago oportuno de la contribución.*
>
> *La finalidad de los recargos no consiste en reprimir o castigar la violación cometida, sino en reparar el daño producido al Fisco por la falta de pago oportuno. En consecuencia, si ni la actualización del monto de la contribución ni los recargos constituyen multas o penas de aquellas a las que alude el artículo 22 constitucional, si no sólo la determinación del valor*

FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL".

real del monto de una contribución y una indemnización por la falta de pago oportuno de la contribución, debe concluirse que el artículo 21 reclamado no infringe la disposición constitucional".[414]

De la anterior, se comprende que los recargos consisten en; reparar del daño producido al Fisco por la falta de pago oportuno y la actualización que comprende los impuestos omitidos en un simple procedimiento que determina el monto real de dicha obligación fiscal, por ello, no pueden considerarse sanciones que sean reguladas por el artículo 22 de la Constitución federal.

Además, de los criterios obtenidos de nuestro Máximo Tribunal, se comprende por una parte que las sanciones son indemnizaciones por falta de pago oportuno de las contribuciones fiscales y las multas son sanciones económicas diversas a los recargos:

i) "*Los recargos son accesorios de las contribuciones dado que surgen como consecuencia de la falta de pago oportuno de ellas, esto es, para que se origine la obligación de cubrir recargo al fisco es imprescindible la existencia de una contribución que no haya sido pagada en la fecha establecida por la ley; de ahí que, si no se causa la contribución no puede incurrirse en mora, ni pueden originarse los recargos, ya que éstos tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno de contribuciones*".[415]

ii) "*Mientras que las sanciones son producto de infracciones fiscales que deben ser impuestas en función a diversos factores, entre los que*

[414]Ejecutoria con registro Núm. 207; Octava Época; Pleno; Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Noviembre de 1992, página 15. Rubro: AMPARO EN REVISION 363/91. PRODUCTORA DEL BAJIO, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE.

[415]Registro: 194943, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. C/98, Página: 256. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS".

descuellan como elementos subjetivos, la naturaleza de la infracción y su gravedad".[416]

Ahora bien, el criterio anteriormente abordado comprende otro tema relativo al monto de los recargos y las multas, el cual puede ser diverso en mayor proporción que a las contribuciones adeudadas, y todo esto en apego a derecho, al respetarse los principios de Proporcionalidad y Equidad comprendidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a dicho del Pleno, que se comprende a continuación:

"*principios estos que, tratándose de los recargos y las sanciones, no pueden interpretarse como una relación cuantitativa entre lo principal y lo accesorio, de lo que se siga que su monto no pueda exceder de una determinada cantidad, en virtud de que lo accesorio de los recargos y sanciones no reconoce tal limitación porque tienen sus propios fundamentos. Desde esa óptica, el monto de los recargos y, por consiguiente, su proporcionalidad y equidad, dependerán de las cantidades que durante la mora deje de percibir el fisco, mientras que el monto de las sanciones dependerá de las cantidades que por concepto de pago de contribuciones haya omitido el obligado. Así, aquellos requisitos constitucionales referidos a los recargos, se cumplen, tratándose de la ley que los previene, cuando ésta ordena tomar en consideración elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses, como son la cantidad adeudada, el lapso de la mora y los tipos de interés manejados o determinados durante ese tiempo. En cambio, la equidad y la proporcionalidad de las sanciones, sólo pueden apreciarse atendiendo a la naturaleza de la infracción de las obligaciones tributarias impuestas por la ley, así como a la gravedad de dicha violación y a otros elementos*

[416]Registro: 194943, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. C/98, Página: 256. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS".

subjetivos, siendo obvio que su finalidad no es indemnizatoria por la mora, como en los recargos, sino fundamentalmente disuasiva o ejemplar".[417]

En el anterior, se comprende que los elementos de los recargos son: i) la cantidad adeudada, ii) el lapso de la mora y iii) el tipo de interés. Para las sanciones se comprende; i) la naturaleza de la infracción, ii) la gravedad y iii) otros elementos subjetivos, en ambas figuras que comprenden estos elementos no se encuentran limitados en cuanto a su cantidad por que tienen un fundamento diverso a las contribuciones que son su principal.

Por último, hasta la fecha nos encontramos en la Décima Época, conformada en virtud a lo siguiente:

"*las reformas constitucionales publicadas los días 6 y 11 de junio de 2011, en materias de amparo y derechos humanos, respectivamente, el juicio de amparo debe ser visto como una nueva institución, porque sus elementos esenciales cambiaron y porque se requiere de interpretaciones más garantistas, así como proteccionistas de los derechos humanos. Por este motivo, el Pleno de la SCJN determinó que se debía dar lugar a una nueva época del Semanario Judicial, la que daría inicio con la publicación de la jurisprudencia derivada de las sentencias dictadas a partir del 4 de octubre de 2011 –fecha de la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de amparo–, de los votos relacionados con éstas, de las tesis respectivas y de las diversas ejecutorias emitidas a partir de esa fecha, que expresamente acuerden los referidos órganos jurisdiccionales*".[418]

Lo arriba expuesto, comprende el inicio a partir del 4 de octubre de 2011, de la nueva época.

---

[417]Registro: 194943, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. C/98, Página: 256. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS".

[418]https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn (fecha de acceso: 27 de noviembre de 2016).

2.4.3 Pronunciamiento de Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto recargos y sanciones

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa,[419] de acuerdo con su normatividad que lo rige, constituye precedentes integrados por tesis sustentadas por sus órganos; Sala Superior, Secciones, Salas y Magistrados Instructores, en las que respaldan sus criterios a través de las sentencias que ellos logren pronunciar y que sean publicados en la Revista del Tribunal. Por ello, tienen un valor secundario después de las Tesis y Jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación, Sin embargo, el Tribunal es especialista en el tema de legalidad administrativa y tributaria.

Previo al desarrollo del tema, se considera trascendental conocer la historia del hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que en un principio era conocido como Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo a lo siguiente:

> *"El primero de enero de 1937, entró en vigor la Ley de Justicia Fiscal y con ella inician las actividades del entonces Tribunal Fiscal de la Federación. Conforme a lo dispuesto por esta Ley, el Tribunal estaba integrado por 15 magistrados que podían actuar en Pleno o a través de cinco Salas; las cuales estaban formadas por tres magistrados cada una. La competencia que les asignó el Legislador era en materia estrictamente fiscal, conociendo de las controversias que se suscitaban de actos o resoluciones emitidas por autoridades fiscales.*
>
> *Un año después de haber entrado en vigor la Ley de Justicia Fiscal, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación de 1938, conservando igual competencia para el Tribunal, misma que a través de leyes especiales se fue ampliando.*
>
> *(…)*
>
> *En el año de 1967 se expide una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en la que se previeron los aspectos orgánicos del*

[419] Antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

propio Tribunal, incrementándose a veintidós magistrados, integrando las siete Salas que ya existían, más el Presidente que no integraría Sala, asimismo se establecían las normas relativas a la competencia que tenían asignada, conservando el Código las correspondientes al procedimiento. Se introduce el concepto de Organismos Fiscales Autónomos y se otorga al Tribunal facultades para conocer de los juicios de lesividad.

A esta Ley la sustituye una nueva que se expide con el mismo nombre en el año de 1978 y en la que se prevé la Regionalización del Tribunal, creándose las Salas Regionales y la Sala Superior, precisándose la competencia de ambas la diferencia era fundamentalmente respecto a la cuantía del asunto; asimismo se prevé el recurso de revisión, con el que se otorga a la Sala Superior facultades para revisar las sentencias dictadas por las Salas Regionales.

(…)

Para 1996 entra en vigor la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, conservando su nombre y la competencia, pero modificando la integración de la Sala Superior de nueve magistrados a once, así como su forma de operación a través de Pleno o Secciones. Estas últimas conforme a la Ley son dos y se integran cada una con cinco magistrados.

Es a finales del año 2000 cuando el Congreso de la Unión aprueba las reformas en materias trascendentales para el Tribunal, como son: en primer lugar el cambio de nombre de la Ley Orgánica y del nombre de la Institución, por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, reflejando con ello la competencia que a través de los casi 65 años de existencia se le ha ido asignado, así como la que adicionalmente el propio Decreto de reformas le otorga señalando competencia para conocer de los juicios que se promuevan contra las resoluciones dictadas por las autoridades que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una

instancia o resuelvan un expediente en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo".[420]

No obstante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cambio de nombre a Tribunal Federal de Justicia Administrativa a través de la nueva Ley Orgánica que rige a ese Tribunal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2016. El Tribunal en comento, comprende Ocho Épocas, las cuales son, la Primer Época; desde enero de 1937 a julio de 1978; la Segunda Época es desde Agosto de 1978 a Diciembre de 1987; la Tercer Época es desde 1988 a Diciembre de 1995; la Cuarta Época es desde Enero de 1996 a Diciembre de 2000; la Quinta Época es desde Enero de 2001 a Diciembre de 2007; la Sexta Época es desde Enero de 2008 a Julio de 2011; la Séptima Época es desde Agosto de 2011 a Julio de 2016; y la Octava Época es desde Agosto de 2016 a la fecha.[421]

Para efectos prácticos se sigue la dinámica de un orden histórico-cronológico, para destacar la evolución de los criterios emitidos por el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través del trascurso del tiempo; en la Primera Época**,** del entonces Tribunal Fiscal, existió bastante actividad, por el simple hecho que se encontraron en el sistema electrónico o base de datos de dicho Tribunal identificado como; "Sistema de Consultas de Tesis y Jurisprudencia",[422] catorce criterios o tesis aisladas que comprenden el tema en estudiado. Como primer criterio aislado en los años de 1938, el Tribunal, en singular apariencia deja ver que los recargos son considerados sanciones en apego a un artículo de la Ley del Impuesto a la Renta que en aquellos momentos se encontraba vigente:

"*Antes de la vigencia de la Ley General sobre Percepciones Fiscales no corresponde el pago de los mismos, si el impuesto respectivo se garantizó, en caso de inconformidad, con sujeción a la Ley vigente en esa fecha, ya que en esas condiciones no se hizo acreedor a la aplicación de la sanción*

[420]http://www.tfjfa.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia (fecha de acceso: 22 de octubre de 2016).
[421]http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/ (fecha de acceso: 15 de octubre de 2016).
[422]*Ibid*.

en qué consisten dichos recargos, con sujeción al artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".[423]

Lo antepuesto, denota que los recargos si eran considerados, de acuerdo con las deposiciones legales vigentes, como sanciones, Sin embargo, no se abordan con profundidad en el tema. En ese sentido, otros dos criterios emitidos en ese año, comprende que los recargos en un momento de fuero considerados por la legislación y por el propio Tribunal, como sanciones, de acuerdo de lo siguiente:

"*el artículo 51 en su fracción III establece el recargo del 2% por cada mes o fracción que se retrasen en el pago, como sanción para el que no lo hace dentro de los términos señalados en la fracción III del artículo 50 del propio Reglamento, y comprende consiguientemente a aquellos que, sin derecho alguno y sólo por negligencia o verdadera morosidad, dejen de pagar el impuesto correspondiente dentro del término de ley*".[424]

Además, lo anterior se engarza con lo siguiente:

"*No procede su cobro en la forma prevenida por el artículo 51 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de ser reformado por decreto de 19 de abril de 1937, en los casos en que fijado un crédito fiscal el causante no esté de acuerdo con su monto y ocurra al Tribunal Fiscal de la Federación, haciendo uso del derecho que le concede la Ley de Justicia Fiscal para oponerse al cobro, ya que mientras no se dicta resolución definitiva el crédito no es exigible, y a partir de la fecha de la reforma*

[423]Clave; I-TS-3054, Expediente Número 3546/938. Compañía Amparo Mining Co., contra Junta Central Calificadora del Impuesto sobre la Renta. México, D. F., noviembre 4 de 1938. Resolución definitiva de la Primera Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Agosto - Diciembre 1938. p. 3099. Rubro: "RECARGOS".

[424]Clave; I-TS-3016, Expediente Número 3027/938. Sucesión de Blas Valenzuela contra Oficina Federal de Hacienda en Culiacán, Sin., y Oficina de Impuestos sobre la Renta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, D. F., octubre 24 de 1938. Resolución definitiva de la Segunda Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Agosto - Diciembre 1938. p. 3082. Rubro: "RECARGOS".

indicada los recargos dejaron de tener el carácter de sanción, para constituir en lo sucesivo una indemnización por la falta de pago oportuno".[425]

De las anteriores inserciones, se aprecia que las disposiciones normativas comprendían a los recargos como sanciones, para quienes se retrasaran en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sin derecho alguno, por simple negligencia. En cuanto a la segunda inserción, se desprende la existencia de una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por el decreto 19 de abril de 1937, por la cual, se comprende que los recargos dejaron de tener el carácter de sanción y en lo sucesivo son la indemnización por mora.

El criterio aislado,[426] arriba citado, en su sentencia se desprende en el "Considerando" único, que: "*dejó de tener carácter penal el cobro de recargos para constituir en lo sucesivo una indemnización por la falta de pago oportuno*",[427] por ello, se puede comprender que el carácter penal lo era la sanción en forma de recargos, esto a dicho del propio Tribunal. En relación con los anteriores criterios existe otro criterio, en el cual se comprende en el Código Fiscal de la Federación, vigente para 1940, fecha en que se emitió el presente discernimiento, ordinales que dicho dispositivo legal comprendía a la sanción de recargos por infracción a ese Código, a continuación se inserta:

"*Si bien el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación establece que los recargos deben considerarse, en todo caso, como indemnización al Erario Federal, por falta de pago oportuno de los adeudos respectivos, 1o que parece indicar que tienen un carácter predominantemente civil; el artículo 228 fracción XIV considera como infracción el hecho de no hacer el pago de una prestación dentro del plazo señalado por las leyes fiscales y el artículo*

[425]Clave: I-TS-2485, Expediente Número 24170/37. F. Manuel y Compañía Sucesores, S. en C., contra Oficina Federal de Hacienda Número Dos. México, D. F, abril 5 de 1938. Resolución definitiva de la Quinta Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Abril 1938. p. 1460. Rubro: "RECARGOS".

[426]Clave: I-TS-2485, Expediente Número 24170/37. F. Manuel y Compañía Sucesores, S. en C., contra Oficina Federal de Hacienda Número Dos. México, D. F, abril 5 de 1938. Resolución definitiva de la Quinta Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Abril 1938. p. 1460. Rubro: "RECARGOS".

[427]Sentencia seleccionada, nivel de detalle, expediente 24170/37, referencia R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Abril 1938. p. 1460.

236 fracción VII castiga la mencionada infracción con un recargo de 2% por cada mes o fracción que transcurra sin hacer el pago correspondiente, lo que da a los propios recargos en casos como el que se considera, un carácter manifiestamente penal. Este carácter es seguramente el que prevalece, puesto que son estas últimas disposiciones las que reglamentan los casos concretos en los que los recargos se exigen y la forma y cuantía en que deberán hacerse efectivos, concluyéndose de aquí que éstos sólo proceden a causa de una infracción y por virtud de la resolución administrativa que la establezca y que fije la sanción correspondiente"[428]

Lo arriba incorporado, comprende que los recargos configurados por infracción al Código Fiscal de la Federación, como el caso ventilado en ese juicio, se consideraban que revelaban un carácter penal. Además, el Tribunal concluye en otro criterio que los recargos son verdaderas sanciones en razón que existe similitud entre la disposición del Código Fiscal y otra disposición de un Código diverso que así lo comprende ante las infracciones legales, esto de acuerdo a lo siguiente:

"*Típicamente el carácter de indemnización civil que puede desprenderse de algunas disposiciones del Código Fiscal, es el que se encuentra en el artículo 209 de dicho ordenamiento que señala recargos a razón del 9% anual durante el transcurso de las prórrogas que se conceden para el pago de un crédito fiscal; puesto que la tasa de dichos recargos es exactamente igual a la que el Código establece en el artículo 2395; de donde cabe concluir que cuando se señala como monto de los mismos el 2% mensual, se trata de una verdadera sanción por infracción legal*".[429]

[428]Clave: I-TS-3724, Expediente 3512/940.- Roberto R. Ramsden Bennet vs. Oficina Subalterna Federal de Hacienda en Guanajuato y Secretaría de Hacienda.- Noviembre 8/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero-Diciembre 1940. p. 82. Rubro: "RECARGOS".

[429]Clave: I-TS-3723, Expediente: 3512/940.- Roberto R. Ramsden Bennet vs Oficina Subalterna Federal de Hacienda en Guanajuato y Secretaría de Hacienda.- Noviembre 8/940.R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero-Diciembre 1940. p. 82. Rubro: "RECARGOS".

Un criterio posterior, al orden de ideas que se veía, comprende que existen excepciones para considerar a los recargos como penas, como en el caso de la Ley General del Timbre, no se consideraba sancionar en caso de infracción con recargos, tal y como se desprende:

> **"***Si bien los recargos pueden tener la condición de pena para los efectos fiscales, atento lo dispuesto en el artículo 35 del Código Fiscal, no en todo caso tienen esta condición por lo que en cualquier situación deben analizarse las normas de las leyes fiscales relativas, que establezcan las sanciones aplicables en alguna hipótesis, y así en el caso de la Ley General del Timbre que castiga con multa de tres tantos del impuesto omitido, su falta de pago oportuno, exista o no dolo por parte del infractor, no existe la posibilidad de sancionar dicha omisión con los recargos correspondientes*".[430]

Otro criterio, ventilado en el Tribunal, aporta una importante concepción de las sanciones, en primer lugar porque dicta que debe reconocerse por sanción; "*en términos generales, la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado*",[431] y en segundo lugar, reconoce la coexistencia de la indemnización y los castigos económicos, tal y como se desprende de la siguiente:

> "*Teniendo en cuenta que el artículo 207 del Código Fiscal les da el carácter de indemnización, en tanto que la fracción II del artículo 235 les asigna la naturaleza de sanción, es el caso de que en un mismo cuerpo legal existan, normas jurídicas cuyo contenido parece ser irreconciliable, por lo que debe tratarse de interpretar en términos de que se cumplimenten y no de manera*

[430]Clave: I-TP-54, Expediente: 1527/944-Compañía del Ferrocarril Inter-California vs. Dirección de Ingresos, Departamento de Impuestos Especiales, Oficina Federal de Hacienda en Mexicali, B. C., y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 2 de septiembre de 1944. R.T.F.F. Primera Época. Año IX. No. 97 ? 108. Enero ? Diciembre 1945. p. 72. Rubro: "SANCIONES.-RECARGOS".

[431]Clave: I-TP-44, Expediente: 3579/941.- Wells Fargo and Co. Express, S. A., vs. Depto. del I. S. R.-12 de agosto de l944. R.T.F.F. Primera Época. Año IX. No. 97 ? 108. Enero ? Diciembre 1945. p. 68. Rubro: "RECARGOS.- SU NATURALEZA A LA LUZ DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS".

que uno de los dos supuestos, en aparente pugna, carezca de eficacia jurídica, ya que su sola presencia en un cuerpo legal hace suponer que el legislador trató de que ambos tuvieran consecuencia jurídica. En esas condiciones, la Sala sentenciadora estima que los artículos 207 del Código Fiscal de la Federación y fracción II del artículo 236 del mismo cuerpo legal, lejos de contener disposiciones jurídicas incompatibles, establece preceptos que se complementan. En efecto, la circunstancia de que la fracción II del artículo 235 del Código Fiscal de la Federación dé a los recargos el carácter de sanción, no se contrapone al hecho de que el artículo 207 establezca que los recargos tienen en todo caso el carácter de simple indemnización, por la falta de pago oportuno de los adeudos fiscales, ya que la sanción, entre los múltiples contenidos que puede tener está precisamente el de que sea una indemnización. Por sanción debe entenderse, en términos generales, la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado. Ahora bien, las sanciones pueden tener un contenido que coincida con el contenido de la obligación desconocida, encontrándonos esta hipótesis dentro del caso del cumplimiento forzoso de la obligación desconocida y siendo, en esa virtud, el contenido de la sanción, coincidente con el contenido de la obligación incumplida. Pero la sanción puede tener un contenido distinto, es decir, que el contenido de ésta no coincida con el contenido de la sanción incumplida, sino que la sanción tiene como fin obtener del sancionado una prestación económica equivalente al deber jurídico desconocido. En este caso, el contenido de la sanción es el de una indemnización. Por último hay casos en que la sanción no tiene un contenido coincidente con el contenido de la obligación incumplida, ni tampoco un contenido equivalente al deber jurídico incumplido, sino que el contenido es de una finalidad inmediata aflictiva, encontrándonos en el caso de que el contenido de la sanción es un castigo. Las anteriores formas de sanciones jurídicas son simples, pudiendo adoptar la forma de mixtas o complejas cuando el contenido de ellas sea combinado, es decir, cumplimiento más indemnización, cumplimiento más castigo, indemnización más castigo, etc. De lo antes expuesto se llega a la conclusión de que la

circunstancia de que los recargos tengan, de acuerdo con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, el carácter de meras indemnizaciones, no excluye la posibilidad de que dichos recargos sean también una sanción, sino por el contrario, que uno y otro preceptos se complementan, debiéndose, de la conformidad de ambos, llegar a la conclusión de que los recargos constituyen una sanción cuyo contenido es una indemnización al Fisco Federal por el pago inoportuno de los adeudos correspondientes".[432]

La anterior, comprende a partir de la parte media, el desarrollo teórico que las sanciones son indemnizaciones y que estas últimas se complementan con sanciones del tipo de prestación económica.

Por otra parte, el siguiente criterio tiene con una gran relevancia trascendente, en razón que el Tribunal, hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, considero a los recargos como sanciones de acuerdo a la interpretación literal en que se encontraban ubicadas dentro del dispositivo normativo, como es el caso del Código Fiscal de la Federación, que los recargos se encontraban en la sección correspondiente a las "*Sanciones y Penas*", como a continuación se inserta:

"*Esta Sala sustenta el criterio de que los recargos, aun cuando de conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación deban considerarse como indemnizaciones al Fisco, en realidad son sanciones impuestas por alguna infracción cometida, ya que el artículo 235 del referido ordenamiento, que queda colocado dentro de la sección correspondiente a Sanciones y Penas, establece que las infracciones y delitos previstos en la sección precedente, pueden ser sancionados según el caso con recargos o multas administrativas, de donde debe concluirse que la pena correspondiente a una infracción puede ser sancionada con multas o con recargos, pero suponer que se pueda castigar con recargos y*

[432]Clave: I-TP-44, Expediente 3579/941.- Wells Fargo and Co. Express, S. A., vs. Depto. del I. S. R.-12 de agosto de l944. R.T.F.F. Primera Época. Año IX. No. 97 ? 108. Enero ? Diciembre 1945. p. 68. Rubro: "RECARGOS.- SU NATURALEZA A LA LUZ DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS".

posteriormente con multa, como lo pretenden las autoridades demandadas en el presente caso, es contradictorio a los intereses de los particulares, que se verían perjudicados teniendo que ejecutar un doble pago por una misma infracción fiscal".[433]

El texto anterior, comprende las infracciones cometidas el Código en mención, son sanciones y que sólo pueden ser castigados los contribuyentes con recargos o con multas administrativas, pero no las dos. Esta última idea se refuerza con el siguiente criterio:

"*No es procedente imponer ambos, por una en infracción, sino uno u otro. Los recargos aun cuando de conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación deben considerarse como indemnizaciones al Fisco, en realidad son sanciones impuestas por alguna infracción cometida, ya que el artículo 235 del referido ordenamiento, que queda colocado dentro de la sección correspondiente a Sanciones y Penas, establece que las infracciones y delitos previstos en la sección precedente pueden ser sancionados según el caso con recargos o multas administrativas, de donde debe concluirse que la pena correspondiente a una infracción puede ser sancionada, con multas o con recargos, pero suponer que se pueda castigar con recargos y posteriormente con multas como lo pretenden las autoridades demandadas en el presente caso, es contradictorio a los intereses de los particulares que se verían perjudicados teniendo que ejecutar, un doble pago por una misma infracción. Por lo que, se declara ilegal el proveído en que se impuso a la empresa actora una nueva multa posterior a los recargos legales*".[434]

[433]Clave: I-TS-5605, Expediente número 3146/951.- Nueva Compañía Eléctrica Chapala, S. A., contra Departamento de Sanciones Fiscales de la Procuraduría Fiscal.- 23 de enero de 1952. R.T.F.F. Primera Época. Año XVI. No. 181 - 192. Enero - Diciembre 1952. p. 206. Rubro: "RECARGOS.- SON SANCIONES".

[434]Clave: I-TS-5604, Expediente 3146/51.- Nueva Compañía Eléctrica Chapala, S. A., contra Oficina Federal de Hacienda número Uno. "Por infracciones al artículo 98 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 30 de la misma ley y con los artículos 229 fracción VII y 234 fracción IV del Código Fiscal de la Federación". 23 de enero de 1952. R.T.F.F. Primera Época. Año XVI. No. 181 - 192. Enero - Diciembre 1952. p. 205. Rubro: "RECARGOS Y MULTAS".

Así pues, los dos criterios anteriores comprenden que de acuerdo a las disposiciones legales del Código Fiscal de la Federación, los recargos y las multas administrativas son sanciones y no procede imponer los dos, ya sea de manera conjunta o posterior. Además, que el propio Código comprende a los recargos como sanciones en su sección identificada de "Sanciones y Penas". En un cambio radical el Tribunal, que se desprende de las anteriores posturas, considera que los recargos son procedentes de manera conjunta con las multas, esto lo sustrae de la analogía que existe con las indemnizaciones que proceden a pesar de las privativas de libertar que proceden en la materia penal, además reconoce que los recargos fiscales pueden equipararse a los intereses moratorios:

> "*Es de opinión de la Sala sentenciadora que así como en materia penal se impone prisión sin perjuicio de exigirse indemnizaciones, en materia fiscal es lícito imponer recargos además de multa. La indemnización, que a su vez incluye los intereses moratorios, daños y perjuicios, es una parte de la sanción o una sanción complementaria y los recargos fiscales pueden equiparse a los intereses moratorios*".[435]

El Tribunal a través del siguiente criterio, nos aporta la definición de recargo al comprender que son una sobre tasa o sobre cuota, generada por el hecho previsto en la norma jurídica, situación que a continuación se comprende:

> "*La Sala juzga unilateral y restringido el concepto de recargos que el actor da en su demanda, ya que "recargo" significa llanamente una sobre cuota por cualquier motivo, no innecesariamente por sanción. En el caso previsto por la Ley de ingresos de la Federación, en su artículo 1o. vigente en la época de los hechos, es evidente que no se trata de una sanción sino de una sobretasa que obedece a otros motivos que son el hecho de que el*

[435]Clave: I-TS-5939, Expediente número 171/954.- ROGELIO GÓMEZ RAMIRO, contra Procuraduría Fiscal de la Federación.- 22 de abril de 1954. R.T.F.F. Primera Época. Año XIX. No. 223 - 225. Julio? Septiembre 1955. p. 197. Rubro: "RECARGO Y MULTAS".

impuesto no se paga al cruzar la frontera, sino en el lugar donde se recogen los productos".[436]

En el siguiente criterio, el Tribunal razonó en un momento, que las instituciones jurídicas de los recargos y sanciones comprendidas en el Código Fiscal de la Federación previo a la reforma del mismo, considero a los recargos como sanciones y posteriormente de acuerdo con la reforma de 1951, ya no mas lo considero así:

"*De acuerdo con la Jurisprudencia del Pleno de 15 de abril de 1940, referente a la manifiesta contradicción entre el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación que establecía que los recargos en los impuestos fiscales deben considerarse no como sanciones sino como indemnización es al Erario por pago retrasado; y la fracción II del 232 del mismo ordenamiento, que sí las consideraba como sanciones, el pleno resolvió que sí deben considerarse como sanciones y no como indemnización, Sin embargo, la Sala considera que después de la reforma de 30 de diciembre de 1951 el artículo 207 dejó de convertirse en norma general y declarativa para ser un mandamiento de tipo particular que tiene su aplicación dentro de la norma general, y que de acuerdo con tal carácter no pueden considerarse como sanciones, sino indemnizaciones por pago extemporáneo*".[437]

La tercera Sala, del Tribunal, en otro criterio nos apunta la diferencia cualitativa de los recargos y las sanciones, además resalta que la diferencia se encuentra en un párrafo diverso al ordinal que comprende ambas instituciones jurídicas:

[436]Clave: I-TS-5744, Expedientes números 4412/944 y 1043/953.-"J. CACHO y CÍA", contra Dirección General de Aduanas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 8 de junio de 1954. R.T.F.F. Primera Época. Año XVIII. No. 205 - 216. Enero-Diciembre. 1954. p. 45. "ADUANAS.- RECARGOS".

[437]Clave: I-TS-6270, Expediente número 4684/957.- RAQUEL CARREÑO CALZADA, contra Procuraduría Fiscal de la Federación y otras autoridades.- 18 de septiembre de 1958, R.T.F.F. Primera Época. Año XXII. No. 256 - 258. Abril - Junio 1958. p. 95. Rubro: "MULTAS Y RECARGOS FISCALES".

"*Con fundamento en el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, los recargos fincados por falta de pago oportuno de los adeudos fiscales se consideran indemnizaciones al Erario Federal, por lo que no pueden reputarse sanciones con las que se castigue las infracciones a disposiciones fiscales en que hayan incurrido causantes. Las sanciones, en efecto, están previstas en el segundo párrafo del artículo antes mencionado para el caso de que el pago se haga mediante requerimiento de la autoridad, por lo cual la sanción debe distinguirse evidentemente de la indemnización de que se trata*".[438]

De lo arriba insertado, se denota que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, que en su momento se encontraba vigente o que fuera derogado, para ello, la Tercera Sala, considera que la sanción proceden, a diferencia con los recargos, cuando las obligaciones fiscales se cumplen a requerimiento de autoridad situación que es diversa a la indemnización.

La Cuarta Sala, del Tribunal, despeja la idea de supuesta duplicidad existente en un momento entre las sanciones por recargos y multas ante mora:

"*Los recargos son indemnizaciones que el Erario recibe por los perjuicios causados a consecuencia de la mora en que incurre el sujeto pasivo del crédito fiscal, en tanto que las multas constituyen una pena impuesta a los infractores de la ley con fines de ejemplaridad, razón por la cual no puede hablarse de duplicidad de sanciones si se configuran ambas en un contribuyente, por constituir instituciones jurídicas de distinta naturaleza*".[439]

[438]Clave: I-TS-7343 Juicio 1773/65. Sentencia de la Tercera Sala, de 8 de noviembre de 1965. Ponente, Magistrado José Marcelo Aguilar y Maya. R.T.F.F. Primera Época. Año XXIX. Nos. 337 - 348. Enero - Diciembre de 1965. 1966. p. 305. Rubro: "RECARGOS. CUÁNDO SON INDEMNIZACIONES AL ERARIO FEDERAL".

[439]Clave: I-TS-7902. JUICIO 4894/70. RESOLUCIÓN DE 15 DE FEBRERO DE 1971. Promovido por ALMEX, S.A. Resuelto por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, R.T.F.F. Primera Época. Año XXXV. Nos. 409-411. Enero-Marzo. 1971. p. 249, Sentencia relacionada a I-TS-7902. Rubro: "MULTAS Y RECARGOS. SON INSTITUCIONES JURÍDICAS DISTINTAS".

En la sentencia que se encuentra relacionada con el anterior criterio, comprende la existencia de una multa por el cumplimiento de obligaciones de manera extemporánea a requerimiento de la autoridad, lo cual, la Sala resolutora; dictamino nulificar dicha multa, en razón que en juicio jamás se acredito la existencia del requerimiento que supuestamente había sido destruido previamente y además que no procedía la multa ante la existencia del pago de lo adeudado. Sin embargo, lo que resalta de la sentencia son las definiciones aportas respecto de los recargos y las sanciones o multas, que se aprecia en el segundo considerando, que dice:

> "*No es cierto que la multa de $39,796.81 que se le impone a la empresa actora, en el proveído combatido, implique una doble sanción sobre un mismo hecho en virtud de haber pagado el actor recargos por la cantidad de $13,738.16, pues los recargos y las multas son instituciones jurídicas de distinta naturaleza, con fines diferentes; como es de explorado derecho, los recargos son las indemnizaciones que al erario recibe por los perjuicios causados a consecuencia de la mora en que incurre el sujeto pasivo de un crédito fiscal; en cambio, las sanciones son penas impuestos a los infractores de la ley con fines de ejemplaridad*".[440]

De lo citado anteriormente se desprende que la imposición de multas por infracciones a las disposiciones fiscales y además recargos por la falta de pago oportuno, a criterio de Órgano Jurisdiccional, no implican una doble sanción por el mismo hecho, pues las dos figuras jurídicas en materia tributaria son instituciones de diversa naturaleza, puesto que los recargos son indemnizaciones a favor del erario por los perjuicios causados por mora y las sanciones son modelos desalentar conductas infractoras.

En la Segunda Época, el Tribunal produjo los siguientes tres criterios de los cuales dos son jurisprudencias que se encuentran relacionas con el tema de las

[440]SENTENCIA SELECCIONADA, NIVEL DE DETALLE, 4894/70, VISTOS para resolver en definitiva los autos del juicio No. 4894/70, promovido por ALMEX, S. A., R.T.F.F. Primera Época. Año XXXV. Nos. 409-411. Enero-Marzo. 1971. p. 249.

sanciones y los recargos, por una parte se aprecia dentro del siguiente criterio aislado:

> "*La determinación de recargos por cumplimiento extemporáneo en el pago de créditos fiscales representa un resarcimiento hecho por el causante a la autoridad fiscal en atención a los perjuicios que ocasiona a la Hacienda Pública por no cubrir en tiempo un crédito fiscal, y la imposición de los mismos se encuentra expresamente autorizada por el artículo 22 del Código Fiscal, por lo que no puede sostenerse que la imposición de recargos sea, en sí misma una sanción, y que por lo mismo no proceda ya la imposición de una multa por cumplimiento inoportuno del crédito fiscal en cuestión*".[441]

Lo anterior comprende a los recargos como resarcimiento con carácter económico, ante el perjuicio ocasionado a la hacienda pública ante el transcurso de tiempo que no son cubiertos los adeudos, consecuentemente ello no significa que los recargos sean sanciones, lo cual permite la coexistencia de multas.

Por la otra parte encontramos las sucesivas jurisprudencias, las cuales, la primera de ellas comprende en su texto, que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente antes de diciembre de 1976, comprendía la figura de recargos y multas, ante un supuesto de hecho especifico, Sin embargo, la facultad sancionadora de la autoridad debía imponer solo una de ellas que acuerdo a derecho procediera y no ambas de manera coexistente, como así se comprende en:

> "*(Artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1976). El supuesto normativo que establece el artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el sentido de que "si los pagos no son espontáneos, en lugar de los recargos mensuales se aplicarán sanciones que no excederán del 8% mensual sobre el importe de cada pago ni de tres tantos del importe de éste, según la gravedad de la infracción", no impide la*

[441]Clave; II-TASS-975, referencia; Revisión No. 664/78.- Resuelta en sesión de 16 de agosto de 1979, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara. R.T.F.F. Segunda Época. No. Suplementario. Julio-Diciembre 1979. p. 191. Rubro: "RECARGOS.- SU NATURALEZA CONFORME AL CODIGO FISCAL".

acción sancionadora de la autoridad fiscal aun en el caso en que al efectuarse el pago no espontáneo de impuestos, se hubieren cobrado recargos al causante, pues si bien estos últimos no proceden, su entero no libera de la multa que legalmente corresponde imponer, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral citado, lo que resulta improcedente es el cobro de los recargos, por lo que en su caso el infractor podrá solicitar la devolución de los mismos por pago de lo indebido".[442]

En ese orden de ideas, se encuentra relacionada la segunda de las jurisprudencias emitidas por el Pleno, del Tribunal**,** la cual se emitió en igual sentido al destacar la procedencia de recargos solo cuando el pago se realiza fuera del plazo establecido y de manera espontanea, de lo contrario no aplicaban los recargos solo multas, así se aprecia en lo siguiente:

"*Conforme al texto del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 1976, quienes no hicieran oportunamente los pagos del gravamen, deberían cubrir sólo recargos mensuales sobre las cantidades correspondientes si realizaban espontáneamente el pago omitido y si los pagos no eran espontáneos, en lugar de los recargos se aplicarían sanciones. Por tanto, y dados los términos del citado precepto, el mismo podía aplicarse sólo respecto de la infracción consistente en haber pagado el impuesto fuera de los plazos legales, es decir, extemporáneamente, ya fuera en forma espontánea o a requerimiento de la autoridad, en tal virtud, no era aplicable tratándose de cualquier otra infracción diversa a la señalada*".[443]

[442]Número de identificación 12155, Clave: II-J-57, Texto aprobado en sesión de 10 de junio de 1980. (Revisión 467/77). R.T.F.F. Segunda Época. No. 12. Mayo - Junio 1980. p.43. Rubro: "SANCIONES EN LUGAR DE RECARGOS, SE PRODUCEN CUANDO EL PAGO NO ES ESPONTANEO".

[443]Número de identificación 12823, Clave: II-J-88. Texto aprobado en sesión de 31 de marzo de 1981. R.T.F.F. Segunda Época. Nos. 16 y 17. Tomo I. Enero - Mayo 1981. p.139. Rubro: "PAGO EXTEMPORANEO.- LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 7o. DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1976, NO ES APLICABLE EN EL CASO DE OTRAS INFRACCIONES".

De las anteriores, ultimas dos jurisprudencias, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente antes de 1976, se comprendía recargos y multas de acuerdo al supuesto en que los contribuyentes se encontraban, por lo cual el Tribunal, no encontró oposición entre ellos, ya que solo aplicaba uno y no los dos de manera conjunta. No obstante, salta a la vista que esta situación se asemeja a la acontecida con la interpretación al Código Fiscal de la Federación, vigente antes de abril de 1937.

La última actividad de tesis aisladas emitidas por el Tribunal, respecto al tema de los recargos y las sanciones, se aprecia en la Tercera Época, la cual percibe la coexistencia de las multas y los recargos, por ser de naturaleza distinta, criterio que se inserta a continuación:

> "*Las multas y los recargos poseen una naturaleza jurídica distinta, entonces cuando los causantes incumplen sus obligaciones fiscales, el Fisco Federal por esa omisión tiene la facultad de imponer una multa y además los recargos que en concepto de indemnización deben cubrir los causantes. (62)*".[444]

En las restantes épocas identificadas como Cuarta a la Octava, no se desprende la existencia de criterio alguno que se pronunciara respecto de las sanciones y los recargos, lo cual indica que a partir de 1996 a la fecha, la postura que del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es que los recargos no son considerados sanciones.

Lo anterior es en razón, a lo largo de la primera época, existió un momento en el cual el Tribunal, reconoció a los recargos como verdaderas sanciones esto de acuerdo a la literalidad de los artículos del Código Fiscal de la Federación, vigente antes de la reforma de 1937 a dicho Código, y que continua en la segunda época, situación que genero la diversidad de criterios respecto de la institución jurídica de

[444]Clave: III-TASS-542, referencia; Revisión No. 3199/86.- Resuelta en sesión de 28 de octubre de 1988, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretaria: Lic. Ana Rosa Rice Peña. R.T.F.F. Tercera Época. Año I. No. 10. Octubre 1988. p. 37. Rubro: "MULTAS Y RECARGOS.- ES VALIDO QUE LA AUTORIDAD IMPONGA LAS DOS A LOS CAUSANTES OMISOS CON SUS OBLIGACIONES FISCALES".

los recargos. Por ello, la postura que guarda el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, hasta estos momentos, es a partir de una interpretación literal de las disposiciones normativas el cual otorga la característica de indemnización a los recargos y las multas reconoce como infracciones de carácter tributario consisten por lo regular en sanciones económicas, por ello pueden coexistir de manera independientes pero accesorias a las contribuciones, todo esto de acuerdo con los diversos criterios prevaleciente y que rigen el continente de ese Órgano Jurisdiccional.

2.4.4 Lo permisible de los recargos tributarios al considerarlos sanciones en España.

De manera inicial, este tema fue analizado en los órganos judiciales e jurisdiccionales Españoles en los años ochentas, ahora bien, concerniente al aspecto sancionador de los recargos es el comprendido en la doctrina jurisprudencial de los Tribunales Españoles; es el aportado, de manera orientadora por la sentencia STS 5566/2011, del Tribunal Supremo con sede en Madrid, a través de su Sala de lo Contencioso, en el cual comprende que los recargos no son sanciones, excepto si su cuantía es igual o mayor a las ultimas. Además, en aquella sentencia se indica que son tres sentencias del Tribunal Constitucional Español, en donde se ventilo el tema relativo a la característica sancionadora de los recargos, como a continuación se trascribe, la parte de la sentencia del Tribunal Supremo;

> *"De la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estimulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias"*.[445]

[445]STS 5566/2011, Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, pág. 5.

En lo concerniente a la sentencia 164/1995, de fecha 13 de noviembre, fue propiciada por las diversas cuestiones de inconstitucionalidad,[446] acumuladas y promovidas por varias Salas de los diversos Tribunales Superiores de las comunidades autónomas en España; las cuales plantearon la inconstitucionalidad sobre el artículo 6.2, de la Ley General Tributaria, en particular la redacción derivada de la Disposición adicional trigésimo primera de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, que indica;

> *"Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria"*.[447]

Dicho artículo al establecer en su redacción a los interés de demora,[448] aplicables a los ingresos realizado fuera del plazo una cantidad no inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria, sucinto para algunas Salas de los Tribunales Superiores, refiere a ello el Tribunal Constitucional; *"lo que les suscita dudas acerca de la razonabilidad del precepto, dado a que a su juicio no cabe entender una medida resarcitoria por el retraso en el pago de una deuda pecuniaria que prescinda del factor temporal en*

[446]Para el Tribunal Constitucional Español, nos ilustra al indicar que: "*La cuestión de inconstitucionalidad; sólo puede ser promovida, de oficio o a instancia de parte, por Jueces y Tribunales y han de hacerlo cuando consideren que una norma con rango de ley aplicable al proceso del que conocen y de cuya validez dependa la decisión que hayan de adoptar en el mismo pueda ser contraria a la Constitución"*. http://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/competencias/Paginas/COMPT_02_CI.aspx (fecha de acceso: 8 de agosto de 2016).

[447]Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Apartado; Fundamentos Jurídicos; Pág. 21.

[448]El Tribunal Constitucional determina que la medida consistente en los intereses de demora no son otra cosa que los propios recargos, de acuerdo con el siguiente razonamiento; "*determinar la naturaleza jurídica de la medida impugnada. Efectivamente, como advierte el Abogado del Estado, pese a la defectuosa redacción del art. 61.2 L.G.T., que parece contemplar un supuesto de simple exigibilidad de los intereses de demora con una cuantía mínima preestablecida, lo que verdaderamente instituye el art. 61.2 L.G.T. es un recargo sobre la deuda tributaria, un "recargo" específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación. Esta es la denominación tradicional de la figura y la que vuelve a ser usada en los posteriores tratamientos de este supuesto por las Leyes 18/1991 y 25/1995."* Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Pág. 21.

la evaluación de los prejuicios".[449] Esto es, algunas de las Salas, consideraron en aquel momento; que las sanciones y el carácter indemnizatorio excluidos por el legislador en el artículo en estudio, comprenden el fin de resarcir o compensar por el simple trascurso del tiempo a la Hacienda, consecuentemente los intereses de demora no tenían cavidad alguna en ese artículo en estudio al requerir un porcentaje mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria, porque ese interés de demora tiene efecto de resarcir e indemnizar, a pesar que por disposición expresa se habían excluido las sanciones que procedieran por el incumplimiento fuera de plazo sin requerimiento previo.

Para otras Salas del Tribunal, que plantearon la cuestión de inconstitucionalidad, refiere el Tribunal Constitucional, que sometieron la idea; *"el abono de una cantidad enormemente superior a la que correspondería por aplicación del tipo ordinario de interés de demora previsto por el art. 58.2 L.G.T., carece del sentido resarcitorio y aun del disuasorio (por su tipo de incrementado de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero) propio de los intereses de demora, por lo que realmente encubre una sanción y de hecho viene a sustituir a las sanciones que expresamente excluye la primera frase del art. 61.2.",*[450] resalta que el interés de demora solo comprendía un límite mínimo y no un máximo plasmado en el articulo tildado de inconstitucional, representaba por lo tanto una desproporción enorme con el interés legal del dinero y que ese interés era más accesible su pago para los deudores tributarios,[451] consecuentemente y de manera general las Salas, señalaban que se vulnerar los principios de igualdad, justicia distributiva, capacidad económica y las garantías aplicables a la materia sancionador, establecidas en los artículos 24 y 25 contemplados en la Constitución Española.

A todas estas cuestiones el Tribunal Constitucional, procedió a desestimar las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, al decidir; *"lo que establece el art. 61.2 L.G.T., a pesar de su defectuosa redacción, no es propiamente un interés de demora, sino un recargo sobre la cuota tributaria para un supuesto especifico,*

[449] Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Pág. 20.
[450] *Ibid,* 21.
[451] *Ibid*, 21.

recargo este que, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una finalidad puramente disuasoria y coercitiva",[452] continua indicando; *"Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estimulo (lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio) no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera las atenuadas)"*,[453] Para terminar de revelar ese Tribunal en cita que*; "en conclusión, la figura aquí examinada cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, la que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva*",[454] En conclusión, la sentencia analizada, comprende que el matiz sancionador de los recargos se encuentra cuando los recargos son mayores en cantidad económica que las multas por el retraso al incumplimiento de una obligación tributaria y establece que los recargos no pueden ser por el simple hecho de existir que sean consideradas como una manifestación del *ius puniendi* del Estado.[455]

A mayor abundamiento, existen otras sentencias del Tribunal en cita que posteriormente robustecieron la postura actual del matiz sancionador de los recargos, como son las SSTC;[456] 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril, que en ellas se comprende que los recargos no son sanciones; *"sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones."*,[457] el matiz sancionador de los recargos, en la comprensión otorgada por el Tribunal; es por emerger o viene a la luz en los casos que los recargos constituyan una cantidad equivalente o superior al de las multas, en este sentido se reconoce por el Abogado del Estado, dentro de la Sentencia 26/2001, de 29 de enero de 2001, emitida por la Primera Sala, del Tribunal Constitucional:

[452]Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Pág. 31.
[453]*Ibid,* 27.
[454]*Ibid,* 28.
[455]*Ibid,* 28.
[456]Sentencias del Tribunal Constitucional.
[457]Sentencia del Tribunal Supremo 5566/2011, pág. 5.

"Los recargos por ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, hechas fuera de plazo sin previo requerimiento, carecen en sí mismos de naturaleza sancionadora, dada la pluralidad de fines (indemnizatorio, disuasivo, coercitivo y estimulador) a los que sirven, según habría reconocido la STC 164/1995. Ciertamente -señala-, los FFJJ 4 y 5 de la citada Sentencia admiten que los recargos puedan transformarse en sanciones, cuando su cuantía alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, incluso de las atenuadas".[458]

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, abordo de manera profunda la sentencia 164/1995, mencionando que; *"es evidente que algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora*",[459] para ello expuso tres rasgos característicos del recargo 50 por 100 establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria;

i) El recargo en comento se aplica a quienes; *"han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento positivo, concretamente, en el articulo 79 a) LGT, en virtud del cual, constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria",*[460] por lo cual, el recargo actúa como consecuencia a una infracción de la Ley.

ii) La medida de 50 por 100 de la deuda tributaria, identificada como recargo; *"incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción a un derecho"*.[461]

[458]Publicada en el Boletín Oficial Español núm. 52, de 01 de marzo de 2001, emitida por la Primera Sala, del Tribunal Constitucional, en España.
[459]Sentencia Tribunal Supremo 276/2000, Pág. 26.
[460]Sentencia Tribunal Supremo 276/2000, Pág. 27.
[461]*Ibid.*

iii) Ultimó rasgo es: *"el hecho de que la cuantía del recargo se atempere al comportamiento ilícito (se gradúa, en efecto, en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad), constituye también un rasgo propio de las sanciones".*[462]

En razón, a los rasgos trascritos y expuestos por el Tribunal Constitucional, se considero que el recargo que se representaba el artículo constitucional ahí impugnado era una multa o penalización disfrazada ante la conducta tipificada por las normas tributarias.[463] Además, que el Tribunal aporta los elementos que distinguen las sanciones de los recargos: i) Para las sanciones son; la finalidad represiva, retributiva o de castigo, ii) Los recargos comprenden; la indemnización, la función coercitiva, disuasoria o de estímulo.[464] Para ello, refiere Pedro Carrasco, respecto de la sentencia en comento que; *"La STC 276/2000, de 16 de noviembre, enjuiciando el recargo del 50 por 100, vigente hasta 1995 (redacción dada por la Ley 18/1991), con el argumento de la inexistencia de "una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones" concluyo que cumplía, además de las funciones indicadas, "la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores" (FJ 5.º). Igualmente, la STC 291/2000, de 30 de noviembre, otorgo naturaleza sancionadora al recargo del 100 por 100, vigente igualmente hasta 1995".*[465] En conclusión el Tribunal Constitucional, señalo que el recargo impugnado es restrictivo de derechos característico de las sanciones.[466]

---

[462] *Ibid.*

[463] Así lo considero el Tribunal; *"pese a que lo identificamos como "la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica".* Sentencia Tribunal Supremo 276/2000, Pág. 27.

[464] Sentencia Tribunal Supremo 276/2000, Pág. 28.

[465] Pedro José, Carrasco Parrilla. *"Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en el periodo ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)"*. https://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf (fecha de acceso: 12 de julio de 2016).

[466] Así lo menciono; "*En definitiva, el recargo del 50 por el 100 de la deuda tributaria estableció en el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción".* Sentencia Tribunal Supremo 276/2000, Pág. 33.

Por último la sentencia del Tribunal Constitucional 93/2001, de 2 de abril de 2001, destaca que el recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT, en la redacción que otorgo a este precepto la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, desempeñan una función de castigo, típico de las sanciones. Además, que la aplicación del recargo era de plano sin la audiencia previa al demandante por ello considero; *"no se han respetado las garantías procedimentales propias de los actos de naturaleza sancionadora, infringiendo de este modo el derecho a no padecer indefensión en este tipo de procedimientos y, en consecuencia, el art. 24.2 CE".*[467] Por ello, manifiesta Pedro Carrasco, que; *"En ambas sentencias se explico que aunque los recargos del 50 y del 100 por 100 cumplía otros fines distintos de los punitivos –en particular, una función resarcitoria- ello no excluye su función punitiva o de castigo, ni permite fragmentarlo atendiendo a las diversas finalidades del mismo (SSTC 276/2000, FJ 5.O y 291/2000, FJ 10.o). Con base en ello concluyo su inconstitucionalidad por imponerse sin procedimiento contradictorio alguno, vulnerando el derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías, reconocido en el artículo 24.2. CE.".*[468]

De las sentencias expuestas y en las cuales el Tribunal Constitucional, considera que son las que abonaron en cuanto al fondo del tema, concerniente al matiz sancionador de los recargos comprendidos en la Ley General Tributaria, para establecer el precedente que los recargos desde el aspecto cuantitativo pueden configurarse en sanciones que tutela el régimen sancionador tributario y que son susceptible de observación de los principios de derecho penal.

El sistema jurídico mexicano en materia tributaria comprende que la facultad sancionadora de autoridades administrativas, como también de órganos judiciales para la imposición de sanciones o penas, las cuales consisten las primeras en multas o sanciones económicas, las segundas consisten en penas privativas de libertan. Los recargos considerados por los órganos judiciales o jurisdiccionales,

[467]Sentencia Tribunal Supremo 93/2001, Págs. 7-8.

[468]Pedro José, Carrasco Parrilla. *"Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario en el periodo ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)".* https://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf (fecha de acceso: 12 de julio de 2016).

este último corresponde al Tribunal Federal de Justicia Administrativa; los conocen como sobre tasas o sobrecargas, que pueden coexistir hoy en día, con las sanciones económicas y que no implica una duplicidad sancionatoria, por el hecho que los recargos son indemnizaciones y las multas sanciones económicas sujetas a la suerte principal de las contribuciones.

2.4.5 Cuadro de derecho comparado

Respecto de a España y México se aprecian bases jurídicas que otorgan el sustento legal a sus sanciones en la materia fiscal.

Régimen sancionador tributario	España	México
Fundamento constitucional	Articulo 25, apartado 1 de la Constitución Española	Art. 21, cuarto párrafo, CPEUM
Norma especifica	Título IV Ley General Tributaria	Título III, Código Fiscal de la Federación
Multas	Título IV, Capitulo II, LGT.	Título IV CFF.
Infracciones	Título IV, Capitulo II, LGT.	Título IV CFF.

Conclusión

El elemento esencial del Estado para allegarse de recursos necesarios y satisfacer el gasto público, no es lo que representa la facultad para crearlos, sino la facultad conferida por el sistema normativo que comprende nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en el poder legal de cobrar aquellos recursos de manera inmediata y efectiva para atender las necesidades sociales. En ese sentido, la facultad sancionadora con la que goza el Estado Mexicano, permite disuadir el incumplimiento de obligaciones fiscales a través del catalogo de multas ante infracciones al Código Fiscal de la Federación, lo cual permite a los contribuyentes sin distinción de personas físicas o morales mantenerse al margen de un cumplimiento oportuno y eficaz en pro de la sociedad.

Así pues, las disposiciones fiscales no comprenden a partir de una revisión literal en su contenido a los recargos como multas, esto es no se desprende dentro del Capítulo de multas y delitos fiscales que comprende el Código Fiscal de la Federación.

Consideraciones a este capítulo

Las normas fiscales deben ser claras y precisas en lo relativo a su cumplimiento coercitivo, las cuales permitan al Estado, de manera eficaz hacerse de recursos con destino al gasto público, para ello, las multas permiten reducir los ánimos del contribuyente omiso en sus obligaciones fiscales. Concerniente al tema de los recargos y las multas la doctrina mexicana, como la jurisprudencia de los Tribunales Federales Mexicanos, comprenden que los recargos son independientes de las multas, con diferentes fines pero con idéntica observancia a los principios de derecho.

Por último, España comprende a los recargos como sanciones o multas a partir de criterios de jurisprudencia emitidos por el Tribunal Constitucional de aquel país, a partir de la idea que los recargos se vuelven en sanciones cuando la cantidad a pagar de un recargo es igual a la sanción que se incurrió por la omisión correspondiente.

Capítulo Tercero

Actividad de Leyes en Diversos Momentos

Sumario: 3.1 Retroactividad, Irretroactividad y ultra-actividad **3.1.1** Retroactividad, **3.1.1.1** Doctrina fiscal sobre retroactividad, **3.1.1.2** Pronunciamiento a través de criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **3.1.1.2.1** Poder Judicial de la Federación, **3.1.1.2.2** Tribunal Federal de la Justicia Administrativa, **3.1.2** Irretroactividad, **3.1.2.1** Concepto, **3.1.2.2** Contenido de la doctrina, **3.1.2.3** la doctrina fiscal, **3.1.2.4** Criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **3.1.2.4.1** Poder Judicial de la Federación **3.1.2.4.2** Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **3.1.3** Ultra-actividad, **3.1.3.1** La doctrina, **3.1.3.2** Posturas jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **3.1.2.4.1** Poder Judicial de la Federación, **3.1.2.4.2** Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **3.1.4** Teoría de los componentes de la norma, **3.1.5** Teoría de los derechos adquiridos, **3.1.5.1** En relación al derecho tributario, **3.1.5.2** Expectativas de derecho, **3.2** Ámbito de los derechos humanos, **3.2.1** Derechos humanos, **3.2.1.1** Evolución internacional con repercusión en la vida nacional, **3.2.2** Principios comprendidos por los derechos humanos, **3.2.2.1** Universalidad, **3.2.2.2** Interdependencia, **3.2.2.3** Indivisibilidad, **3.2.2.4** Un solo principio Interdependencia-indivisibilidad, **3.2.2.5** Progresividad, **3.2.3** Seguridad jurídica, **3.2.4** Sistemas de interpretación de los derechos humanos en nuestra constitución política, **3.2.4.1** Interpretación Conforme, **3.2.4.2** Interpretación *Pro-personae,* **3.2.4.3** Ponderación, **3.2.5** Neo-constitucionalismo.

El presente apartado analizar la aplicación de las normas en el tiempo, para ello se aborda a partir de las figuras jurídicas de la Irretroactividad, ultra-actividad y retroactividad, para continuar con las diversas teorías afectas a esas figuras. Por último, se abordan los derechos humanos y sus principios introducidos por la reforma constitucional del día 10 de junio de 2011, al sistema jurídico mexicano; en particular los párrafos segundo y tercero, del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,[469] consistentes en; el principio de *Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad,* además de dos principios de interpretación: el Conforme y el Pro-persona.[470] Estos últimos principios son reconocidos por Miguel Carbonell, al referir: "*Por medio esta reforma se les otorgan rango constitucional a derechos humanos previstos en los tratados internacionales; se incorporan principios de interpretación conforme y pro persona; se detallan las obligaciones y deberes del Estado mexicano en materia de derechos humanos"*,[471]

[469]En adelante se mencionara Constitución Federal.
[470]También identificado por la doctrina como *Personae*.
[471]Eduardo Ferrer, y Miguel Carbonell, *Compendio de Derechos Humanos* (México, D.F.: Porrúa, 2012), XVI.

al reconocer que si fueron incorporados por la reforma en estudio los principios de interpretación previamente mencionados.

3.1 Retroactividad, irretroactividad y ultra-actividad

3.1.1 Retroactividad

Previo al análisis del presente tema, es trascendental dejar en claro que la institución jurídica de la retroactividad comprende dos continentes uno negativo y el otro positivo, este último, es analizado en el Capítulo Cuarto, punto 4.1, con nombre "*Principio de Retroactividad de la norma más favorable*". El aspecto negativo o perjudicial de esta figura jurídica de retroactividad se aborda en los siguientes párrafos.

La figura jurídica de retroactividad, se aprecia en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con una clara prohibición de aplicar la ley en perjudicar a persona alguna y a su vez afecte un hecho jurídico consumado, esto último, así lo apunta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al comprende que; "*las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se presentaron antes de su vigencia, problema que se conoce también como conflicto de leyes en el tiempo*".[472] Además, dicho Máximo Tribunal aporta el significado de la palabra retroactividad, el cual consiste en; "*la palabra retroactividad implica la calidad de retroactivo; a su vez, es retroactivo (del latín retroactum, supino de retroagere, hacer retroceder) aquello "que obra o tiene fuerza sobre lo pasado*".[473]

En la doctrina jurídica, la retroactividad es analizada por el autor Ignacio Burgoa, como; "*La retroactividad consiste, pues en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidas con antelación al momento en que entra en vigor, bien sea impidiendo la supervivencia reguladora de una ley anterior, o bien alterando o afectado un estado jurídico preexistente, a*

[472] En *Colección Garantizas Individuales* (México, D. F.: SCJN, 2003), 37.
[473] *Ibid*, 36-37.

falta de esta".[474] Además, existen diversas definiciones del concepto en estudio por varios autores, como primera aportación se encuentra la de Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, que refiere a la retroactividad como la; "*Eficacia excepcionalmente reconocida a la ley en virtud de la cual puede afectar a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridos o creados con anterioridad al momento de la iniciación de su vigencia"*.[475] De igual forma sostiene el autor en cita, la existencia de una contraposición a la retroactividad que afecta en sentido negativo situaciones jurídicas ya ocurridas, como es la retroactividad en un sentido positivo, estudiada con mayor profundidad dentro de la materia penal, esto es; "*la única forma de retroactividad aceptada –por razones de humanidad- por los sistemas liberales de gobierno es la de la ley penal favorable al delincuente*".[476] Otro autor, como es Juan Palomar de Miguel, indica que retroactivo es; "*Adj., Que obra o tiene fuerza sobre el pasado (disposición con carácter retroactivo). Cfr. Efecto retroactivo, ley retroactiva*",[477] y remite en su obra a consultar el significado de ley retroactiva; "*Aquella que rige relaciones o situaciones jurídicas previstas a su promulgación",*[478] y por último, designa el significado a el efecto retroactivo, que es; *"Aquel que tiene fuerza sobre el pasado*".[479]

Otro autor consultado, como Hugo Carrasco, refiere sobre la retroactividad de la ley fiscal, es; *"en los términos del art. 14 Constitucional vigente a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*",[480] y reseña que hay teorías como la Teoría de Paúl Roubier, comprendida también por Sergio F. de la Garza,[481] la cual Hugo Carrasco, explica que; "*Si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (facta proeterita), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendenitia)*",[482] también menciona el autor en cita, la

[474]Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: Porrúa, 2008), 506.
[475]Rafael y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2008), 444.
[476]*Ibid*.
[477]Juan Palomar, *Diccionario para juristas* (México, D.F.: Porrúa, 2000), 1384.
[478]*Ibid,* 914.
[479]*Ibid,* 562.
[480]Hugo Carrasco, *Diccionarios Jurídicos; Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford, 2002), 848.
[481]En la obra de Sergio Francisco De La Garza; *Derecho Financiero Mexicano* (México-Porrúa, 2005), 302-303. Se desprende que los autores Mario de la Cueva y Flores Zavala, invocan una ejecutoria de la Suprema Corte, la cual comprende el criterio general propuesto por Roubier en su libro *Les Conflicts de Lois dans le Temps*.
[482]Hugo Carrasco, *Diccionarios Jurídicos; Derecho Fiscal* (México, D.F: Oxford, 2002), 848.

Teoría de Bonnecase, que versa; "*En oposición a la situación jurídica abstracta, la institución jurídica concreta es la manera de ser de una persona determinada, derivada de un acto o un hecho jurídico que ha hecho actuar, en su provecho o en su contra, las reglas de instituciones jurídicas, y el cual, al mismo tiempo, le ha conferido efectivamente la ventaja*".[483]

Miguel Carbonell,[484] aborda el tema al referir que la retroactividad alcanza a los actos legislativos como también a los autos de autoridad mediante los cuales se pretenda afectar derechos adquiridos.[485]En igual sentido se ha pronunciado Sergio Francisco de la Garza, quien además aporta una excepción a este principio al decir que; "*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. Queda excluido de esta prohibición únicamente el Poder Constituyente".*[486]

Por otra parte, no se abordara lo referente a las normas procesales tributarias, que se encuentran regidas por el propio articulo 6º, del Código Fiscal de la Federación, para ello, Adolfo Arrioja, nos explica que consisten lo siguiente:

> "*En nuestra opinión son todas aquellas que están referidas a las etapas de plazo para el pago y exigibilidad de los créditos fiscales, así como a los medios de impugnación y de defensa legal que los sujetos pasivos pueden hacer valer ante las propias autoridades hacendarias y/o ante los tribunales competentes; toda vez que en estas tres situaciones, una nueva ley solamente afectaría facultades no ejercidas o efectos no realizados".*[487]

No obstante lo anterior, existen otra figura jurídica conocida como irretroactividad, esta tiene la función específica de impedir o prohibir el efecto retroactivo de la aplicación de leyes y actos de autoridad que pretenden realizar afectaciones jurídicas ya realizadas en el pasado, en este sentido lo reconocen Mario de la

[483]*Ibid*.
[484]Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Constitucional*, (México, D.F.: UNAM-Porrúa, 2005).
[485]Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Constitucional*, (México, D.F.: UNAM-Porrúa, 2005).
[486]En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 301.
[487]En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 167.

Cueva y Flores Zavala, quienes son citados por Sergio Francisco de la Garza,[488] quien a pie de página citan una tesis relacionada con el tema de la retroactividad y la irretroactividad, que comprende; "*En forma general, la SCJN estableció la jurisprudencia n. 163 de la 2ª Sala que dice que: "La Constitución General de la República consagra el principio de irretroactividad, cuando la aplicación de la ley causa perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la afirmación contraria, de que puede darse efectos retroactivos a la ley, si esta no causa perjuicio*".[489]

Por ello, en el siguiente tema (3.6) del presente capítulo, se abordará la figura de la irretroactividad de manera independiente con el fin de analizar de manera más clara ese concepto.

3.1.1.1 Doctrina fiscal sobre retroactividad

En la materia tributaria o fiscal, no existe diferencia alguna que distancie lo concebido en los anteriores párrafos, en razón que el fundamento legal de la prohibición de retroactividad se encuentra en el propio articulo 14, de la Constitución federal, así lo apunta Sergio Francisco de la Garza, quien dice que; "*El artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal, dispone que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". He aquí el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes"*.[490]

Ahora bien, al igual que los autores citados en los párrafos que anteceden, la definición de retroactividad es proporcionada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así lo refiere el doctrinario especializado en la materia tributaria Sergio Francisco de la Garza, al señalar que; "*La definición de retroactividad ha sido proporcionada por la Corte Suprema a veces en función de una doctrina particular, como cuando ha dicho que "para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de*

[488] En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 303.
[489] En la obra de Sergio Francisco De La Garza; *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 302-303. Se desprende que los autores Mario de la Cueva y Flores Zavala, invocan una ejecutoria de la Suprema Corte, con apéndice al SJF, 1965, parte VI, 2ª Sala, p. 302.
[490] En *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 301.

leyes anteriores",[491] además, dice el autor en cita, que la Corte Suprema, se ha pronunciado en forma más general, al sostener que; "*La ley solo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado".*[492]

Sin embargo, el autor en comento, quien cita en su obra doctrinaria a Berliri,[493] refiere sobre la existencia de la retroactividad: i) verdadera y propia o ii) simple, a la primer es; "*cuando el legislador regula, a partir de un momento anterior a la entrada en vigor de la ley, los efectos de un hecho ya realizado"*,[494] y la segunda figura es cuando; "*se produce una simple forma de seudoretroactividad, cuando el legislador regula, a partir de un momento posterior a la entrada en vigor de la ley, las consecuencias de un hecho que ya se haya realizado"*.[495]

Por último, Flores Zavala, citado por Sergio Francisco de la Garza, desarrollo los principios aplicables a la figura jurídica de retroactividad en lo relativo a la materia tributaria al profundizar en la teoría de la retroactividad creada por Roubier, los cuales, consisten en lo siguiente:

> "*B. La Ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando este se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.*
>
> *E. Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económica-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.*

[491] *Ibid*.
[492] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 301.
[493] *Ibid*.
[494] Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F: Porrúa, 2005), 59.
[495] *Ibid,* 59.

G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, solo puede hablarse de hechos realizados".[496]

De lo anterior, se denota que las consideraciones desarrolladas por Flores Zavala, respecto de la retroactividad, Sin embargo, se menciona que en el tema de irretroactividad se analizan los principios que aplican a aquella figura jurídica, para fines prácticos. Así pues, la retroactividad puede gravar efectos no producidos antes de la vigencia de la nueva ley, también es aplicable a las normas procesales siempre y cuando no sean de las actuaciones ya realizadas, por último surte efectos ante hechos no realizados al amparo de ley.

3.1.1.2 Pronunciamientos a través de criterios emitidos por el Poder Judicial Federal y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

3.1.1.2.1 Poder Judicial de la Federación

Este organismo judicial, a través de varios criterios, la mayoría de ellos aislados tuvieron mayor auge al abordar el tema de la retroactividad, esto en los años veintes a los años treinta del siglo XX. En primer orden de ideas, el fundamento supremo que impide a la figura de la retroactividad trasladarse al pasado a través de una ley y causar perjuicios a los administrados dentro de un Estado de derecho, se comprende en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así lo establecen los criterios que en lo subsecuentes se abordan.

Nos explica el Poder Judicial, que la aplicación de una ley en perjuicio de personal alguna es cuando; "*con tal aplicación se vuelve sobre efectos pasados de un acto jurídico, o cuando se valoriza un acto ya celebrado, conforme a los*

[496] *Ibid,* 305-306.

requisitos de la nueva ley".[497] De lo anterior se desprende, que la nueva ley pretenda regir actos pasados y someter a evaluación dicho acto con los nuevos requisitos. Por ello, el Órgano Judicial, considera de manera tajante que la consecuencia legal que involucra la aplicación de alguna ley de manera retroactividad en perjuicio de personal alguna; "*constituye una violación al artículo 14 constitucional*".[498]

Ahora bien, los criterios de la quinta época hacen distinción de "pasado" y "porvenir" como sinónimo este último de aplicación futura de la ley, en lo referente al pasado explican que la distinción está en la noción de pasado en sentido jurídico y el sentido material,[499] esto es, que mediante el imperio de una ley vigente se hayan materializado alguna situación jurídica en el pasado y ante la entrada de la nueva ley se subsisten esas consecuencias jurídicas. El efecto de la retroactividad que vuelve al pasado consiste en cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos,[500] por consecuencia se ven modificados los efectos creados por otras leyes y se lesionan esos derechos adquiridos.[501]

En otro criterio, el Pleno de la Suprema Corte, denota que el artículo 14, de la Constitución federal, no profundiza por qué se debe entender cuando una ley es retroactiva y por ello acudieron a la doctrina para fijar el concepto, consistente en lo siguiente; "*La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derecho individualmente adquiridos ya; y según los tratadistas, los derechos que se derivan inmediatamente de un contrato, son derechos*

[497]Registro: 816067, Localización: Quinta Época, Instancia: Sala Auxiliar, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1952, Materia(s): Común, Tesis: Página: 77. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE UNA LEY, SU APLICACION EN PERJUICIO DE ALGUIEN".

[498]Registro: 364401, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Común, Tesis: Página: 1527. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[499]Registro: 364401, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Común, Tesis: Página: 1527. Rubro: "RETROACTIVIDAD". y Registro: 809612, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXI, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 489. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[500]Registro: 314677, Localización: Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 1655. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[501]Registro: 809699, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXII, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 1637. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

adquiridos".[502] Además, de los derechos los derechos adquiridos se reconoce que la retroactividad no puede tiene efectos en contra de la autoridad de la cosa juzgada.[503]

En lo relativo al porvenir de las leyes, este es un principio moral que debe atender el Poder Legislativo, consistente en no perjudicar mediante la emisión de disposiciones legales a actos o hechos anteriores a las nuevas leyes, las cuales siempre deben ser para regir el futuro y no el pasado,[504] por ello, las leyes deben ser aplicadas a casos futuros a partir de su promulgación y del día que surta sus efectos.[505]

El Poder Judicial, considero en la quinta época, que los legisladores son los únicos que pueden emitir leyes retroactivas y que las autoridades u operadores jurídicos se encontraban sujetos a su observancia,[506] además que el Legislativo Constituyente tiene facultades para determinar cuándo es permisible la retroactividad[507] sin la configuración de violación de garantía alguna,[508] en razón

[502]Registro: 810456, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIX, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 380. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[503]Registro: 364300, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Común, Tesis, Página: 554. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[504]Registro: 314888, Localización: Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, Materia(s): Penal, Tesis, Página: 92. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES".

[505]Registro: 287541, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 260. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[506]Registro: 810644, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 886. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY", y Registro: 284949, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 691. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[507]Registro: 811336, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX, Materia(s): Común, Tesis, Página: 433. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY", Registro: 364407, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 1536. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY", y Registro: 285802, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIII, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis, Página: 1014. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[508]Registro: 810646, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 887. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY", y Registro: 288657, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 160. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

del interés social o público,[509] no obstante existe otro criterio que denota lo contrario,[510] al mismo tiempo, se requiere que Constituyente lo prevenga de manera expresa en el precepto que pretenda dar ese efecto retroactivo.[511]

Existe un supuesto dentro de la quinta época, que el Poder Judicial, considero que los operadores jurídicos pueden aplicar disposiciones legales que por su propia naturaleza son retroactivas, por consecuencia no se viola el artículo 14 de la Constitución Federal, al comprender el Poder Judicial Federal, que; "*los Jueces no violan el principio constitucional citado al aplicarlas, pues carecen de facultades para juzgar de su constitucionalidad, y cumplen su obligación sentenciando conforme a ellas*".[512]

Por último, el Órgano Judicial, reconoce en esta quinta época a través de sus criterios como requisito para demostrar la violación al artículo 14, primer párrafo de la Constitución federal, relativa a la retroactividad de cualquier acto o ley aplicada en perjuicio de persona alguna es indispensable que el juicio de amparo se acredita de manera plana el derecho que tiene como adquirido, al indicar que; *"El que alegue la retroactividad, para justificar la violación del artículo 14 constitucional, debe comprobar cuáles son los derechos que adquirió conforme a la ley anterior y de los que fue privado por la aplicación de la ley nueva, y como el amparo administrativo es de estricto derecho, si el quejoso no rinde esa prueba, la Corte no puede suplir la deficiencia de la queja*",[513] además, es indispensable que

[509]Registro: 810749, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 572. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY", y Registro: 292122, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis, Página: 294. Rubro: "LEY RETROACTIVA".

[510]Registro: 365186, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 543. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[511]Registro: 288921, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 729. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[512]Registro: 281124, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIII, Materia(s): Común, Tesis, Página: 984. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[513]Registro: 337468, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXII, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 444. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

tal aplicación denote la violación a derechos adquiridos,[514] o resulte lesionado un derecho legítimamente adquirido,[515] por ello se insiste que es en lo esencial de esa circunstancia.[516]

En ese sentido no prosperaría la promoción de amparo alguno en contra leyes o actos retroactivos que violenten en aquella época garantidas individuales, o por la simple razón que jamás se demostró que se aplico la retroactividad a casos anteriores de la promulgación de la ley.[517]

En las subsecuentes épocas de la actividad de emisión de tesis del Poder Judicial de la Federación respecto a la retroactividad, se desarrollo una mínima actividad que la anterior época. En la sexta época, se desprende una importante jurisprudencia,[518] la cual denota que la retroactividad se presenta como un conflicto de leyes en el tiempo, que puede originarse por primera vez a través del proceso legislativo y que pretenda regular actos o hechos que no se encontraban sujetos a disposición legal alguna, para ello, la Jurisprudencia con rubro; "*RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO"*, descansa su argumento en la libertan que los individuos gozamos antes del Estado de derecho o que cierta conducta sea regulada por el Estado, e invoca el principio de lo que no está prohibido por ley está permitido. También en el criterio en comento se comprende otro supuesto, consistente en la emisión subsecuente de leyes de regulan de manera retroactiva y lesiva a lo dispuesto por el artículo 14, primer párrafo de la Constitución federal.

---

[514]Registro: 286699, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, Materia(s): Administrativa, Tesis, Página: 1120. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[515]Registro: 288166, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Materia(s): Común, Tesis, Página: 579. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[516]Registro: 810649, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 887. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[517]Registro: 288832, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 502. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

[518]Registro: 801597, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen LIV, Tercera Parte, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 45. Rubro: "RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO".

Por último, en la séptima y octava época no se apreciaron criterios aplicables a la retroactividad, por consecuencia se continua a la siguiente época, consistente en la novena, la cual comprende en particular en dos jurisprudencias,[519] de considerable envergadura en la primer identifica que la retroactividad en perjuicio; "*implica estudiar si una determinada norma tiene vigencia o aplicación respecto de derechos adquiridos o situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor*",[520] esto recae sobre los operadores jurídicos que se encuentran obligados a realizar un minucioso análisis del conflicto de leyes y el derecho o derechos adquiridos que bajo una de ellas se haya materializado. En la segunda Jurisprudencia se encuentra relacionada a la anterior, la cual explica que el análisis que lleva acabo el operador jurídico sobre el efecto de la retroactividad es a partir de la verificar sobre los actos legislativos en los cuales no se desconozcan derechos adquiridos.[521]

Ahora bien, con el fin de solo tocar con una pincelada el tema de la aplicación retroactiva de la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, se menciona que existen un criterio emitido por los Tribunales Plenos de Circuito que comprende que la Jurisprudencia si opera en beneficio de los particulares o actores dentro de un juicio de cualquier naturaleza, sólo con la condición siguiente;

> "*Debe existir una jurisprudencia anterior de la cual derive el derecho adquirido de manera previa a la aplicación de la nueva, sin que pueda*

[519] Registro: 162299, localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Abril de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 78/2010, Página: 285. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS", y Registro: 181024, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 87/2004, Página: 415. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA".

[520] Registro: 162299, localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Abril de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 78/2010, Página: 285. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS".

[521] Registro: 181024, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 87/2004, Página: 415. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA".

admitirse que el hecho de afectar simples expectativas de derecho se traduzca en perjuicio para el justiciable; de ahí que su aplicación puede realizarse a hechos originados antes o después de su surgimiento, en tanto haya acontecido durante la vigencia de la norma o no exista una interpretación contraria a la aplicada".[522]

De lo anterior, se desprende que la figura jurídica de retroactividad en lo relativo a la aplicación de jurisprudencias si aplica con la salvedad que no sea en perjuicio y que no existe otra jurisprudencia que haya otorgado un derecho a alguna de las partes en juicio.[523]

3.1.1.2.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa

El Tribunal federal, establece su posicionamiento respecto de la figura jurídica en análisis dentro de las cuatro tesis o criterios, que en párrafos subsecuentes se invocaran, y todos concuerdan que la figura de retroactividad es la prohibición por ley en la aplicación por otra norma jurídica en perjuicio de cualquier persona y su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El citado Tribunal, nos explica que el perjuicio se causa cuando; "*la aplicación de una ley a los hechos y actos jurídicos realizados con anterioridad a la iniciación de la vigencia de la norma aplicada o de la que se pretende aplicar*",[524]

[522]Registro: 2011703, localización: Décima Época, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, Mayo de 2016, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: PC.IV.L. J/3 K (10a.), Página: 2094. Rubro: "JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN RETROACTIVA".

[523]Registro: 2006558, Época: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: II.1o.T. J/1 (10a.), Página: 1642. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA. SI LA AUTORIDAD RESPONSABLE AL RESOLVER LO HACE CON BASE EN UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL QUE LE ERA OBLIGATORIO Y, POSTERIORMENTE, ÉSTE SE MODIFICA O SUSTITUYE, EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, EN AMPARO DIRECTO, NO PUEDE APLICAR RETROACTIVAMENTE EL NUEVO CRITERIO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 217, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013)".

[524]Clave: II-TASS-10225, referencia; Revisión No. 2905/86.- Resuelta en sesión de 30 de septiembre de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Flavio

por ello, la retroactividad en perjuicio se configura sólo cuando se pretende aplicar a hechos y actos ya materializados bajo el imperio de una ley a través de otra ley posterior. En ese sentido, reconoce el Tribunal Federal, que las autoridades fiscales no deben dar efectos retroactivos en perjuicio de contribuyentes mediante mandatos generales o disposición gubernativa que se encuentre en ley, reglamento, acuerdo o regla.[525]

Además, se comprenden en ese conjunto mencionado a las facultades sancionadoras de las autoridades administrativas que pretendan sancionar de forma retroactiva a infractores con disposiciones normativas que se encuentren en vigor con posterioridad a la comisión de la infracción,[526] esto es, apunta dicho Tribunal, en razón que; "*las infracciones administrativas deben tipificarse y sancionarse conforme a leyes vigentes en el momento en que se cometan".*[527] De lo contrario, se actuaria de manera retroactiva en perjuicio de los infractores contribuyentes y crearía una situación injusta.

Galván Rivera. R.T.F.F. Segunda Época. Año IX. No. 93. Septiembre 1987. p. 307. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.- SU APLICACION ESTA CONSTITUCIONALMENTE PROHIBIDA".

[525] Clave: V-P-2aS-8, referencia: Juicio No. 7652/99-11-04-6/457/00-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de octubre de 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez. (Tesis aprobada en sesión privada de 2 de octubre de 2000). R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año I. No. 3. Marzo 2001. p. 127. Rubro: "APLICACIÓN ADMINISTRATIVA DE ACUERDOS GENERALES.- LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE DARLE EFECTOS RETROACTIVOS".

[526] Clave: III-TASS-1681, referencia: Revisión No. 1914/87.- Resuelta en sesión del 11 de mayo de 1990, por unanimidad de 8 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Javier Gómez Cortés. R.T.F.F. Tercera Época. Año III. No. 29. Mayo 1990. p. 33. Rubro: "APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY.- VIOLACION AL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL".

[527] Clave: II-TASS-2472, referencia: Revisión No. 207/80.- Resuelta en sesión de 29 de enero de 1981, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara. R.T.F.F. Segunda Época. Nos. 16 y 17. Tomo II. Enero - Mayo 1981. p. 567. Rubro: "MULTAS SE IMPONEN RETROACTIVAMENTE CUANDO TIPIFICAN Y SANCIONAN UNA INFRACCION DE ACUERDO CON LEYES QUE AUN NO ESTABAN VIGENTES AL MOMENTO DE COMETERSE ESTA".

3.1.2 Irretroactividad

3.1.2.1 Concepto

En una primer aproximación al concepto de irretroactividad se aprecia en los diccionarios jurídicos; para Rafael De Pina y Rafael de Pina Vara, quienes sostienen que la irretroactividad consiste en; *"El principio jurídico que impide la aplicación de una ley nueva a actos realizados de acuerdo con otra anterior que los autorizaba o a hechos producidos con anterioridad al comienzo de su vigencia",*[528] además que esta figura de irretroactividad, refiere Josserand, citado por Rafael de De Pina y Rafael de Pina Vara, que esta figura jurídica tiene su razón de ser, al apuntar que:

> *"Para que la ley inspire confianza a quienes han de obedecerla, es indispensable que los actos verificados bajo su egida subsistan, sin variación, y ocurre esto porque si no fuera así las transacciones estarían amenazadas de destrucción y la vida jurídica carecería de seguridad, tanto que, en definitiva, quedaría arruinada la autoridad misma de la ley, o no creerían en nadie en ella, siendo substituido el orden legal por el régimen de la arbitrariedad",*[529]

Continúan manifestando los autores en comento, al citar a Du Pasquier, que el principio de la no retroactividad es; *"una regla de moral legislativa",*[530] porque respeta los derechos adquiridos y que así no se traiciona la confianza que ponemos en la ley.

En ese orden de ideas Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, mencionan sobre los problemas de colisión entre una nueva ley y la antigua, estas se resuelven con los artículos transitorios y intemporales de las disposiciones legales y enfatiza, al indicar que; *"no es aconsejable la adopción de un criterio exclusivo,*

[528]Rafael de Pina y Rafael de Pina, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 333.
[529]Rafael de Pina y Rafael de Pina, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 333.
[530]*Ibid.*

pues así como la retroactividad sin limitaciones equivaldría a la desaparición de la seguridad y de la confianza jurídicas, la irretroactividad rigurosa y tajante supondría, en determinadas circunstancias, mantener situaciones inicuas".[531]

Para Juan Palomar, señala que la irretroactividad es el; *"Principio jurídico que rechaza el efecto retroactivo de las leyes, salvo declaración expresa de estas, o en lo penal, favorable al reo",*[532] y define al principio de irretroactividad como; *"Aquel que estriba en que ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna",*[533] además abona el autor en cita, al indicar que dicho principio de irretroactividad es parte de la institución o garantía de Seguridad Jurídica, que consiste en; "*El principio de irretroactividad de la ley es uno de los más clásicos de todos los ordenamientos jurídicos modernos. Refleja una aspiración típica de la seguridad jurídica: el hecho de que se conozca a que leyes atenerse sin que en el futuro un cambio de las mismas pueda afectar los actos que ya se realizaron*".[534]

3.1.2.2 Contenido de la doctrina

Uno de varios principios de derecho que comprende la Constitución Federal, es el que se en encuentra enclaustrado y en el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Política del los Estados Unidos Mexicanos, es el concepto jurídico de la irretroactividad.[535] Sin embargo, este no se desprende desde la simple lectura, sino que es un concepto utilizado para señalar que la retroactividad, no es procedente o no es permisible cuando versa en perjuicio de los individuos. La irretroactividad consiste en impedir la aplicación de una norma general,[536] hacia el pasado y a su vez afecte un hecho jurídico consumado, además comprende el impedir regular situaciones mediante nueva ley en donde no existía, así lo destacada la Suprema Corte de Justicia de la Nación; representante del Poder Judicial de la Federación, al referirse que; "*las disposiciones contenidas en las*

[531] *Ibid.*
[532] Juan Palomar de Miguel, *Diccionario para juristas* (México, D.F.: Porrúa, 2000), 863.
[533] *Ibid,* 1246.
[534] Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Constitucional* (México, D.F.: UNAM, 2005), 708.
[535] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 162.
[536] Se puntualiza que se comprende desde normas secundarias hasta las circulares desde un punto de vista de orden jerárquico descendiente.

leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se presentaron antes de su vigencia, problema que se conoce también como conflicto de leyes en el tiempo".[537] El significado de la palabra irretroactividad es entendida para el Poder Judicial de la Federación como "*la falta de retroactividad*".[538]

Para Ignacio Burgoa, lo describe como; "*el principio de irretroactividad estriba en que una ley no debe normar los actos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación*",[539] Ya que el principal elemento refiere el autor en cita que las nuevas disposiciones que deroga o abroga una antigua, estas debe regir los actos posteriores al momento de su vigencia, así lo refiere el autor; "*Por lo tanto, toda ley, a partir de su promulgación, o mejor dicho, del momento en que entra en vigor, rige para el futuro, esto es, está dotada de validez de regulación respecto de todos aquellos hechos, actos, situaciones, etc., que suceden con posterioridad al momento de su vigencia (facta futura)*",[540] por lo tanto no es permisible o admisible la retroactividad de la ley hacia actos anteriores a la vigencia de la nueva ley.

Otro autor, Juventino Casto, señala que el principio de irretroactividad de la ley; no sólo debe de interpretarse de manera aislada el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino de manera concatenada con el segundo párrafo del artículo en cita, el cual comprende que las leyes deben ser emitidas para regular hechos futuros y no para regular hechos en el pasado, al indicar dicho autor en cita; "*pero además debe recordarse que el segundo párrafo del mismo artículo prohíbe la privación de los derechos de los individuos, cuando ello no se haga conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*".[541] Por ello, explica el autor en comento, que el derecho humano,[542] versa sobre el conflicto de las leyes en el tiempo y a manera ejemplo indica: "*partiendo del supuesto que existan dos leyes, una abrogada y la otra vigente, previendo la*

[537]En *Colección Garantizas Individuales* (México, D. F.: SCJN, 2003), 37.
[538]*Ibid.*
[539]Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: Porrúa, 1979), 506.
[540]*Ibid,* 507.
[541]Juventino V. Castro, *Garantías y Amparo* (México, D.F.: Porrúa, 2011), 292.
[542]Antes de la reforma del 10 de junio de 2011, a la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, se conocían como garantías individuales a los hoy derechos humanos.

misma situación jurídica, disponiéndose que tan solo puede aplicarse la que está en vigor y no la anterior".[543]

3.1.2.3 La doctrina fiscal

En una primera aproximación este tema es abordado de manera más específica por Adolfo Arrioja, al señalar que la irretroactividad de las leyes tributarias se ubica fundamento legal en el artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo a lo siguiente:

> "*Dispone el segundo párrafo del artículo 6º, de nuestro Código Tributario que: "(las) contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".*[544]

El autor en cita razona lo anterior al señalar que; "*Este planteamiento nos conduce directamente al problema de la irretroactividad de las leyes fiscales, ya que del texto transcrito se desprende que por una parte, las normas jurídicas relacionadas con el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria no pueden ser objeto de la aplicación retroactiva; y por la otra, que las normas sobre procedimientos quedan, atinadamente a nuestro juicio, exentas del principio de irretroactividad".*[545]

Por último, se citan los principios que comprende la irretroactividad desarrollados por Flores Zavala, citado por Sergio Francisco de la Garza, quien refiere que aplican a la materia tributaria y que son producto al desentrañar la teoría de la retroactividad creada por Roubier, los cuales, consisten en lo siguiente:

> "*A. Las leyes impositivas solo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con*

[543]Juventino V. Castro, *Garantías y Amparo* (México, D.F.: Porrúa, 2011), 292.
[544]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 162.
[545]Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014).

posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.

C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.

D. Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, solo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos sería en beneficio del causante.

F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego".[546]

De lo anterior, se denota que las consideraciones desarrolladas por Flores Zavala, respecto de la irretroactividad, recaen en que las leyes de reciente creación sólo aplican a los actos posteriores a la vigencia de la misma, puede gravar efectos no producidos.

[546]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 305-306.

3.1.2.4 Criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

3.1.2.4.1 Poder Judicial de la Federación

En primer orden de ideas, en la quinta época de la actividad de tesis aisladas o jurisprudenciales el Órgano Judicial, reconoce el principio de no retroactividad, de acuerdo con la siguiente tesis aislada:

> *"El principio de la no retroactividad, significa que el legislador y el Juez no pueden despojar a los individuos de los derechos que se llaman adquiridos; el primero, por expedición, y el segundo, por la aplicación de una ley; no existiendo retroactividad si esta ley, al regir el pasado, no despoja de los citados derechos; así lo establece el artículo 14 constitucional cuando dice: " a ninguna ley se dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna".*[547]

Sin embargo, de lo anterior se desprende que la retroactividad no puede despojar a los individuos de derechos adquiridos ya sea a través de la expedición de leyes o por su aplicación, respectivamente de acuerdo a las facultades de cada órgano Ejecutivo o Legislativo, por ello, este principio en realidad es el principio de irretroactividad, por el simple hecho que la retroactividad en perjuicio está prohibida, de lo contrario la retroactividad en beneficio a los gobernados puede existir en cualquier momento.

En ese orden de ideas, la Suprema Corte, comprende dentro de sus Jurisprudencias al principio de irretroactividad como garantía a los hoy derechos humanos, al señalar que; *"Conforme al criterio actual adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la interpretación del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la garantía*

[547] Registro: 337468, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXII, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 444. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

de irretroactividad",[548] y que consisten en; "*ésta protege al gobernado tanto de la propia ley, desde el inicio de su vigencia, como de su aplicación, al constreñir al órgano legislativo a no expedir leyes que en sí mismas resulten retroactivas, y a las demás autoridades a que no las apliquen retroactivamente*".[549]

En otro criterio Jurisprudencial, se comprende a la retroactividad a partir de la teoría del componente de las normas, por la cual, cualquier norma jurídica contiene supuestos y consecuencias, que en ciertos momentos que configuran con cierto grado de complejidad,[550] este tema se atiende a detalle en el presente Capitulo Tercero, dentro del apartado 3.8.

Al igual, que se vio en el tema de retroactividad, los criterios aislados de la quinta época emitidos por el Pleno, de la Suprema Corte, consideraron en un momento de la historia que la retroactividad se sobre ponga ante la irretroactividad, al permitirse cuando existe conflicto de intereses generales sobre los particulares, por el simple hecho que no son oponibles estos últimos en contra del Estado,[551] Sin embargo, la Jurisprudencia, con rubro; "*GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE*",[552] este criterio, impide de manera tajante a través de la irretroactividad la arbitrariedad del Estado en contra de los derechos adquiridos de los particulares.

---

[548]Registro: 183287, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Septiembre de 2003, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 50/2003, Página: 126. Rubro: "GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE".

[549]*Ibid.*

[550]Registro: 197363, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 87/97, Página: 7. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

[551]Registro: 811509, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: Página: 888. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD", y Registro: 811501, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: Página: 873. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD".

[552]Registro: 183287, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Septiembre de 2003, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 50/2003, Página: 126. Rubro: "GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE".

3.1.2.4.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa

El Tribunal Federal, contrario a la actividad del Poder Judicial de la Federación, es poca su actividad en abordar este tema, Sin embargo, considera que la irretroactividad produce el efecto suficiente a las disposiciones normativas para que no puedan hacerse extensiva a situaciones ocurridas durante el imperio de una ley anterior porque se violaría con ello la garantía de irretroactividad de la ley.[553]

Ahora bien, el dicho Tribunal Federal, nos especifica el fundamento legal de la figura de irretroactividad, tanto en la Constitución Federal, como en sus leyes secundarias, en lo siguiente:

> "*El principio jurídico de irretroactividad de la ley, se encuentra consagrado en el artículo 14, primer párrafo, de nuestra Constitución con el rango de una garantía individual y reconocido como postulado normativo de todo nuestro ordenamiento jurídico, ya que se encuentra incorporado al nivel de ley ordinaria, entre otros preceptos, en el artículo 5° del Código Civil Federal, de aplicación supletoria a lo fiscal, acorde a lo dispuesto por el artículo 5°, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por lo que la autoridad fiscal se encuentra obligada a no dar efectos retroactivos, en perjuicio de persona alguna, a ningún mandato general o disposición gubernativa, sea que se encuentre contenido en una ley, reglamento, acuerdo o regla*".[554]

De lo anterior, se desprende que el Tribunal Federal, al igual que los doctrinarios reconoce a la irretroactividad como un principio de derecho comprendido por nuestra Carta Magna, y que en sus leyes secundarias a través de la integración de

[553]Clave: II-TASS-706, referencia; Revisión 949/78. Juicio 11753/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 21 de junio de 1979, por unanimidad de 6 votos. Ponente: Mag. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez. R.T.F.F. Segunda Época. No. 9. Noviembre - Diciembre 1979. p. 262. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, GARANTIA DE".

[554]Clave: V-P-2aS-8, referencia; Juicio No. 7652/99-11-04-6/457/00-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de octubre de 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez. (Tesis aprobada en sesión privada de 2 de octubre de 2000). R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año I. No. 3. Marzo 2001. p. 127. Rubro: "APLICACIÓN ADMINISTRATIVA DE ACUERDOS GENERALES.- LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE DARLE EFECTOS RETROACTIVOS".

estas se encuentra en el artículo 5º, del Código Fiscal de la Federación, y el articulo 5º, del Código Civil Federal, por lo tanto debe ser observado por las autoridades fiscales.

En otro criterio, el Tribunal Federal, aborda en qué consiste el principio de irretroactividad, previamente nos explica cual es el fundamento que cobija este principio en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece, que a ninguna ley le debe de dar efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, por ello se comprende que; "*se traduce en el principio constitucional denominado "principio de irretroactividad de la Ley", lo que significa que las normas legales rigen a partir de su vigencia sin que sean susceptibles de aplicarse a situaciones pasadas, sobre todo por razones de seguridad jurídica, y la excepción es que sólo puede aplicarse en beneficio del particular*".[555]

Ahora bien, por otra parte el Tribunal Federal, comprende la existencia del control difuso de la Constitución federal, que se origino a partir de la trascendental reforma al artículo 1º, de la Carta Magna, el 10 de junio de 2011, por el cual explica dicho Tribunal que consiste en que; "*las autoridades, en el ámbito de sus competencias, si bien no pueden invalidar una norma que va en contra de los derechos humanos o expulsarla del sistema jurídico, deben dejar de aplicarla; lo que constituye un control difuso por inaplicabilidad de la norma detectada inconstitucional",*[556] además el criterio citado pro dicho Tribunal, comprende al

[555]Clave: VI-TASR-XII-I-29, referencia; Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2829/10-11-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 4 de octubre de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Sofía Sepúlveda Carmona.- Secretaria: Lic. Olga Olivia Cruz Valerio. R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 38. Febrero 2011. p. 373. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DEL ARTÍCULO 25, PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LEY DE AGUAS NACIONALES, EN VIGOR A PARTIR DEL 30 DE ABRIL DE 2004, CUANDO EL TÍTULO DE CONCESIÓN OTORGADO PARA LA EXPLOTACIÓN, USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES SEÑALA EXPRESAMENTE EL INICIO DE SU VIGENCIA".

[556]Clave: VII-TASR-2HM-29, referencia; Juicio Contencioso Administrativo Núm. 354/13-11-02-8-OT.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de junio de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Ángeles Enríquez.- Secretario: Lic. José Enrique Gómez Villalva. R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 26. Septiembre 2013. p. 187. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, TUTELADA POR EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA TIENEN LA FACULTAD DE COMPROBAR SU ACTUALIZACIÓN EN PERJUICIO DEL GOBERNADO, EN APLICACIÓN ESTRICTA DEL CONTROL DIFUSO POR INAPLICABILIDAD DE UNA NORMA CONTRARIA A LOS DERECHOS HUMANOS".

principio de legalidad y la garantía de Seguridad Jurídica las cuales se encuentran tuteladas por el artículo 14, de la Ley Suprema, figuras que deben ser respetado u observados por todos los entes del Estado mexicano.[557]

3.1.3 Ultra-actividad

3.1.3.1 La doctrina

La noción de ultra-actividad,[558] se comprende por Tercio Sampaio, quien es citado por Dalton Dallazem, como; "*La ultractividad es la cualidad de la norma de conservar su fuerza de jurisdicción (fuerza vinculante, imperatividad) de los hechos sucedidos después de haber perdido la vigencia o la eficacia legal",*[559] por ello, Dalton nos dice que; *"es posible decir que la ultractividad es una manifestación del vigor de la norma legal"*,[560] consecuentemente se aprecia que a pesar que el impero de la ley dejo de tener vigencia, hay actos o hechos susceptibles de materializarse.

En se sentido, lo comprende José García Falconí, al pronunciarse sobre el tema de ultra-actividad, el cual versa en lo siguiente**;** "*Respecto a la ultractividad, hay que entender, que las leyes posteriores por regla general prevalecen sobre las anteriores, empero ultractivamente se admite que respecto a términos que hayan empezado a correr, actuaciones y diligencias iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, de tal modo que la ley que ha perdido vigencia puede aplicarse por el principio de favorabilidad, siempre que estuviere vigente para el momento de la realización del hecho de externización de la conducta reprochable*

[557] *Ibid.*
[558] O también comprendida como ultraactividad o ultra-actividad.
[559] Dalton L. Dallazem, *La declaración de Inconstitucionalidad y sus efectos sobre las relaciones jurídicas tributarias,* http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2704 (fecha de acceso: 17 de octubre de 2016).
[560] *Ibid.*

socialmente",[561] de lo anterior el autor citado, advierte que la ultra-actividad se encuentra engarzada con el principio de favorabilidad.

Para Sergio Francisco de la Garza, comprende a la ultra-actividad como la supervivencia de la ley, al señalar que; "*la supervivencia de la Ley derogada es el fenómeno opuesto al de la retroactividad, pues significa que la ley derogada continuara en vigor parcialmente a pesar de la expedición de la nueva ley derogada. En muchas ocasiones la supervivencia de la ley derogada tiene como objetivo evitar los problemas de retroactividad",*[562] además, el autor en cita señala puntualmente que la ultra-actividad es la parte contraria a la figura jurídica de retroactividad.

3.1.3.2 Posturas jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

3.1.3.2.1 Poder Judicial de la Federación

El Órgano Judicial, comprende a la figura jurídica de ultra-actividad, por una parte como un beneficio a los administrados y por la otra como la aplicación de aquel beneficio en el momento que se pretende juzgar o castigar a un administrado en particular, al señalar la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la ultra-actividad; "*debe aplicarse la ley más benéfica, de manera que si el delito fiscal se cometió durante la vigencia del precepto derogado, éste debe aplicarse ultra-activamente a favor del gobernado, dado que otorga el beneficio a no ser sancionado pecuniariamente por la autoridad",*[563] en ese sentido, la Primera

[561]José García, *Principio de Ultractividad*, http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechopenal/2014/12/29/principio-de-ultractividad (fecha de acceso: 18 de octubre de 2016).

[562]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 59.

[563]Registro: 163001, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2011, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 87/2010, Página: 423. Rubro: "SANCIÓN PECUNIARIA TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 94 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEROGADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, AL PREVER QUE LA AUTORIDAD JUDICIAL NO IMPONDRÁ AQUÉLLA, CONTIENE UN DERECHO SUSTANTIVO QUE DEBE APLICARSE ULTRACTIVAMENTE A FAVOR DEL GOBERNADO, EN CUMPLIMIENTO AL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY".

Sala, reconoce que la ultra-actividad se traslada del pasado asía el presente, a partir de la consumación o materialización de cierto acto bajo el imperio de una ley y que posteriormente sea derogada.

De igual forma, la Primera Sala, a punta que el principio de exacta aplicación de la ley, que se desprende del segundo párrafo del artículo 14, de nuestra Carta Magna, se encuentra engarzada con la figura de ultra-actividad de la ley, en razón que debe observarse la aplicación de la ley que se encontraba vigente en el momento de los hechos.[564] En este orden de ideas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abordo a través de una sentencia ejecutoria[565] relacionada con los anteriores párrafos y aporta más elementos sobre la figura jurídica de ultra-actividad, a lo cual explica y que consisten en lo siguiente:

1. *"Se actualiza la figura jurídica de la ultractividad de una disposición jurídica en la que durante su vigencia, se actualizó la hipótesis legal prevista en la norma; empero, sus consecuencias se produjeron con posterioridad a su derogación.*

2. *La figura jurídica de la ultractividad de la ley es una cuestión de su aplicación en el tiempo y está íntimamente ligada al principio de que todo hecho, acto o negocio jurídico se rige por la ley vigente al momento de su ocurrencia, realización o celebración.*

3. *El principio denominado "tempus regit actus", se traduce en que la norma vigente al momento de sucederse los hechos por ella prevista, es la que se aplica a esos hechos, aunque la norma haya sido derogada después".*

4. *Conforme al principio aludido, resulta factible explicar la figura de la ultractividad de la ley, la cual se produce ordinariamente cuando durante el proceso se dicta una ley que deroga otra anterior que era más benigna*

[564] *Ibid.*

[565] Contradicción de tesis 65/2011, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2011, página 424, registro 22622.

al procesado. En ese supuesto, la ley derogada, bajo cuyo mandato se cometió el hecho, mantiene su vigencia para el caso concreto por ser más benigna.

5. *Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, las normas legales tienden a ser modificadas o derogadas de manera expresa o tácita; empero, en ese proceso suele suceder que se constituyan situaciones o relaciones previamente al proceso de modificación o derogación y que con posterioridad al decreto legislativo correspondiente se produzcan las consecuencias.*[566]

De los anteriores puntos, se destaca que la Primera Sala, de nuestro máximo tribunal, nos explica en qué consiste la ultra-actividad, la cual depende de la aplicación de la ley en el tiempo, además aporta otro nombre al principio en análisis conocido como *"tempus regit actus"*. Por otra parte, los Tribunales Colegiados consideran que la doctrina distingue tres momentos de la aplicación de las leyes y lo señalan a través del criterio con rubro; "*ULTRACTIVIDAD DE LAS LEYES…",*[567] por ello, explican e identifican; "*1. Cuando éstas se encuentran vigentes y rigen un hecho realizado bajo esa vigencia; 2. Retroactiva. Cuando se aplican a un hecho efectuado antes de su entrada en vigor; y 3. Ultractiva. Cuando se aplican después que concluyó su vigencia*",[568] así pues, los Tribunales Colegiados, comprenden la existencia y los supuestos que los hechos pueden ser afectados por leyes de vigencia anterior, presente y posterior.

Ahora bien, esos Tribunales Colegiados, consideran que los artículos transitorios de las disposiciones legales intuye el principio de ultra-actividad y que

[566]Contradicción de tesis 65/2011, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2011, página 424, registro 22622.

[567]Registro: 165125, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: II.2o.T.Aux.2 A, Página: 2936. Rubro: "ULTRACTIVIDAD DE LAS LEYES. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE RECLAMA UN DERECHO CREADO O RECONOCIDO POR UNA NORMA ADMINISTRATIVA QUE NO RIGIÓ LA RELACIÓN JURÍDICA PRETENDIDAMENTE GENERADORA DE EL, SINO QUE NACIÓ UNA VEZ TERMINADA ÉSTA Y POSTERIORMENTE DEJÓ DE ESTAR EN VIGOR, DE MODO QUE YA NO ERA APLICABLE CUANDO EL INTERESADO HIZO SU RECLAMACIÓN".

[568]*Ibid.*

el mismo otorga seguridad jurídica en la aplicación de la ley,[569] además, en el desarrollo de la sentencia ejecutoria[570] respecto al tema de la ultra-actividad comprendida en las disposiciones transitorias de ley,[571] en esa sentencia se desprende que esta figura en análisis prevé la subsistencia de actos en este caso procesales que nacieron bajo el amparo de otra ley que fue abrogada, y por último considera que la ultra-actividad impide los efectos retroactivos de leyes posteriores a actos anteriores.[572]

Por último, la Primer Sala de la Suprema Corte, comprende que la ultra-actividad de la Ley que sea benéfica para persona alguna se encuentra impedía a otorgar su gracia cuando esa ley sea una ley intermedia, que es aquella que; "*surge durante la tramitación del proceso pero deja de tener vigencia antes de dictarse sentencia definitiva*",[573] esto es, al apuntar dicha Sala, que jamás se genera un derecho adquirido que deba tutelarse.

---

[569]Registro: 2007749, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: I.9o.P. J/15 (10a.), Página: 2696. Rubro: "SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN MATERIA PENAL. EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO, AL DISPONER QUE EN LOS CASOS DONDE NO HAYA ENTRADO EN VIGOR EL NUEVO SISTEMA DE JUSTICIA PENAL, AQUÉLLA SEGUIRÁ RIGIÉNDOSE CONFORME A LA LEY ABROGADA, ESTABLECE UN PRINCIPIO DE ULTRACTIVIDAD QUE OTORGA SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013)".

[570]Registro Núm. 25297; Décima Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11.

[571]Registro: 166465, Época: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Septiembre de 2009, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 113/2009, Página: 493. Rubro: "CONTRIBUYENTE. LA DUPLICIDAD DEL PLAZO PARA RECURRIR, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS RELATIVA, ES APLICABLE RESPECTO A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES, NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN", y Registro: 2003316, Época: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Penal, Tesis: 1a./J. 119/2012 (10a.), Página: 585. Rubro: "MIGRACIÓN. EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL GOBERNADO".

[572]Registro Núm. 24944; Décima Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 4, Marzo de 2014, Tomo II, página 1191. Rubro: "AMPARO CONTRA ACTOS EMITIDOS DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO QUE AFECTAN LA LIBERTAD PERSONAL. SI SE GENERARON CON ANTERIORIDAD AL 3 DE ABRIL DE 2013 Y EL JUICIO SE PROMOVIÓ CON POSTERIORIDAD A ESTA FECHA, EL TÉRMINO PARA PRESENTAR LA DEMANDA NO DEBE REGIRSE POR LA LEY VIGENTE, PUES SE APLICARÍA RETROACTIVAMENTE LA LEY EN PERJUICIO DEL QUEJOSO Y SE VIOLARÍA LA LEGALIDAD QUE RIGE AL JUICIO DE AMPARO".

[573]Registro: 181935, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, Marzo de 2004, Materia(s): Penal,

3.1.3.2.2 Tribunal Federal de Justicia Administrativa

El Tribunal Federal, comprende un criterio no obligatorio pero orientador emitido por el Pleno de la Sala Superior, en el año de 2016, el cual aborda el tema de ultra-actividad a partir de un criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación,[574] mediante el cual se confirma lo distinguido por la doctrina mexicana respecto de los tres momentos de aplicación de las leyes o cualquier acto. Consecuentemente la Ultra-actividad, es la aplicación de normas jurídicas a hechos particulares después de que las primeras perdieron su vigencia.

Ahora bien, el Pleno de ese Tribunal Federal, considera que la ultra-actividad se manifiesta cuando; "*existen ciertas ocasiones en que las leyes o acuerdos de carácter general alcanzan a tener una ultractividad y dejan huella en la esfera jurídica del gobernado; esto es, sus efectos trascienden aun después de derogados o abrogados los mismos*",[575] esto es, y se debe destacar que el Tribunal en comento reconoce que las normas jurídicas no vigentes tienen efectos que trascienden después de su vigencia. Sin embargo, este criterio estable como presupuesto procesal a los promoventes de juicios contenciosos federales, a probar plenamente el efecto de ultra-actividad de cualquier ley o acuerdo general que haya afectado la esfera jurídica del interesado.

Tesis: 1a./J. 1/2004, Página: 151. Rubro: "LEY PENAL INTERMEDIA. NO PUEDE APLICARSE AL MOMENTO DE EMITIR LA SENTENCIA DEFINITIVA, AUN CUANDO HAYA SIDO BENÉFICA".

[574]Registro: 165125, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: II.2o.T.Aux.2 A, Página: 2936. Rubro: "ULTRACTIVIDAD DE LAS LEYES. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE RECLAMA UN DERECHO CREADO O RECONOCIDO POR UNA NORMA ADMINISTRATIVA QUE NO RIGIÓ LA RELACIÓN JURÍDICA PRETENDIDAMENTE GENERADORA DE ÉL, SINO QUE NACIÓ UNA VEZ TERMINADA ÉSTA Y POSTERIORMENTE DEJÓ DE ESTAR EN VIGOR, DE MODO QUE YA NO ERA APLICABLE CUANDO EL INTERESADO HIZO SU RECLAMACIÓN".

[575]Clave: VII-P-SS-446, Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1534/14-03-01-8/641/15-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de julio de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Diana Patricia Jiménez García. (Tesis aprobada en sesión de 28 de septiembre de 2016). R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 4. Noviembre 2016. p. 697. Rubro: "JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO RESULTA PROCEDENTE SU SOBRESEIMIENTO. SI DURANTE SU TRAMITACIÓN EL ACTO O ACUERDO DE CARÁCTER GENERAL QUE CONCEDE UN DERECHO O IMPONE UNA RESTRICCIÓN ES REFORMADO, SUSTITUIDO O DEROGADO Y NO SE DEMUESTRA SU ULTRACTIVIDAD".

3.1.4 Teoría de los componentes de la norma

El primer indicio respecto de esta teoría, el cual es observancia obligatoria en nuestro sistema jurídico mexicano, en razón que es fuente de derecho a través de Jurisprudencia; "*RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA*",[576] emitida por Pleno de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, comprende que la teoría de los componentes de las normas contienen "un supuesto" y "una consecuencia".

La Suprema Corte, nos explica que se entiende por cada elemento que componen esa teoría en mención; "*la teoría de los componentes de la norma, conforme a la cual, toda norma jurídica se compone de dos elementos: un supuesto, que puede ser complejo cuando se integra por diversos actos parciales sucesivos, y una consecuencia, que al realizarse genera los derechos y las obligaciones correspondientes".*[577] Para ello, nos explica en particular el Pleno de la Suprema Corte, que: "*de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas",*[578] además, comprende que los supuestos y sus consecuencias no siempre se generan de modo; "*inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo",*[579] continua señalando el Pleno, que esto es en razón que son actos complejos y que se compone de diversos actos parciales.[580]

---

[576]Registro: 188508, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16.

[577]Registro: 2009994, Localización; Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 36/2015 (10a.), Página: 14, Rubro; "SERVICIO PROFESIONAL DOCENTE. LOS ARTÍCULOS 52, 53 Y OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY GENERAL RELATIVA NO VULNERAN EL DERECHO A LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN PERJUICIO DEL PERSONAL DOCENTE QUE TUVIERA NOMBRAMIENTO DEFINITIVO A SU ENTRADA EN VIGOR".

[578]Registro: 188508, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16, Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

[579]*Ibid.*

[580]*Ibid.*

Por lo anterior, la Suprema Corte, expone dentro de su doctrina jurisprudencial en análisis las siguientes hipótesis:

1. *"Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.*

2. *El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.*

3. *También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.*

4. *Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia"*.[581]

[581]Registro: 188508, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Constitucional,

En ese sentido la Suprema Corte, concluye dos situaciones; la primera, como impedimento a las normas jurídicas posteriores pretenda modificar los actos del supuesto ya realizados bajo el imperio de ley y la segunda, consisten en la afectación a través de nueva norma jurídica a los actos que componen el supuesto que no logro ejecutarse bajo el imperio de una ley previa que lo comprendía,[582] en ese sentido, se pronuncia Adolfo Arrioja.[583]

3.1.5 Teoría de los derechos adquiridos

En una aproximación simple sobre este concepto nos señalan Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, que se debe entender por el concepto derechos adquiridos, como; *"La facultad concreta protegida por el derecho objetivo que alguien tiene en relación con determinada persona o cosa y para el autor si no se tiene más que una facultad genérica, no concreta toda vía, sobre esta cosa o persona, no se tiene derecho en sentido subjetivo, sino una simple expectativa de derecho*s".[584] En ese orden de ideas, nos aporta otra definición Juan Palomar, al señala que derecho adquirido es; "*el que se crea al amparo de una legislación y que merece respeto de las posteriores*",[585] lo anterior denota que los derechos adquiridos son los otorgados por el Estado de derecho, a través de sus disposiciones positivas vigentes, las cuales deben ser protegidas por el propio Estado o hacerlas respetar mediante la vía judicial o jurisdiccional, cuando exista la invasión de una disposición normativa posterior y afecte lo previamente concedido.

Para ello, nos explica Juventino V. Castro, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus criterios jurisprudenciales o aislados define este concepto de derechos adquiridos, a través de la tesis 2511, de voz; "*RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA".*[586] La cual refiere que; "*El derecho*

Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16, Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

[582] *Ibid.*

[583] En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 172.

[584] En, *Diccionario de Derecho* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 334.

[585] En *Diccionario para Juristas* (México, D.F.: Porrúa, 2000), 464.

[586] En *Garantías y Amparo* (México, D.F.: Editorial Porrúa, 2011), 296.

adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse no por la voluntad de quienes intervinieron en el acto".[587] En ese sentido manifiesta Hugo Carrasco, que la Teoría Clásica comprende o; "*Distingue los derechos adquiridos, como los que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo, de las expectativas de derecho, como simples facultades o esperanzas"*.[588]

A mayor abundamiento, explica Francisco Cornejo que; "*La teoría de los derechos adquiridos fue elaborada a lo largo del siglo XIX, por varios tratadistas del derecho civil, entre los cuales destaca el jurista francés Merlín, y es considerada clásica en esta materia*".[589] Esto es, para Merlín, citado por Francisco Cornejo, los derechos adquiridos son; "*aquellos que han entrado en nuestro patrimonio y, en consecuencia, forman parte del, y no pueden sernos arrebatados por aquel de quien los tenemos*" y las expectativas de derechos son; "*simplemente las esperanzas fundadas en el orden jurídico de adquirir en el futuro un derecho cuando se produzcan determinados acontecimientos"*.[590]

En ese orden de ideas y en una opinión más profunda, se recurre a Jorge Ulises Carmona, quien enseña; "*la noción de derechos adquiridos connota la existencia de una situación jurídica dada que pretende subsista y prevalezca ante posibles alteraciones, afectaciones o amenazas derivadas de circunstancias de facto o de iure, cronológicamente posteriores*"[591] y en otras palabras del autor en cita, dice; "*se alude al tema de derechos adquiridos cuando se busca que permanezca inalterada una situación jurídica favorable a quien la aduce, frente a hechos o actos jurídicos, nuevas reglas jurídicas o decisiones de autoridad ulteriores que la podrán alterar o modificar*".[592] Por último, los derechos adquiridos para Fernando González Roa, citado por Adolfo Arrioja, a punta que deben entenderse como; "*las facultades regularmente ejercidas"*.[593]

---

[587] *Ibid*.
[588] Hugo Carrasco, *Diccionarios Jurídicos; Derecho Fiscal* (México, D.F.: Oxford, 2002), 849.
[589] Francisco M. Cornejo, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa- UNAM, 2011), 2163.
[590] Francisco M. Cornejo, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa- UNAM, 2011), 2163.
[591] Jorge Ulises Carmona, *Sustitución de candidatos electos bajo el principio de representación proporcional* (México, D.F.: TEPJF, 2010), 32.
[592] *Ibid.*
[593] En *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 163.

El Poder Judicial de la Federación, a través extinta Tercera Sala, de la Suprema Corte, considera a los derechos adquiridos como; "*el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, en cuyo evento éste no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario",*[594] Sin embargo, este criterio sustenta a los derechos adquiridos como sinónimo de derechos creados, los cuales se desprenden de la teoría que contempla a los intereses de las personas. Además, la Segunda Sala de ese Máximo Tribunal, refiere a través de sus criterios que los derechos adquiridos comprenden un efecto continuo y posterior creado por un ley en particular que da nacimiento al acto pero sus; "*efectos tienen que prolongarse mas allá de la fecha en que esa ley fue abrogada o sustituída por otra, por haberse creado derechos individuales que no pueden desconocerse sin violar el principio de no retroactividad establecido por la Constitución*".[595]

3.1.5.1 En relación al derecho tributario

Nos explica Emilio Margáin, que el Tribunal Fiscal, consideraba que no debía acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sólo debía apreciar; "*en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor",*[596] esto va relacionado con lo sostenido por Sergio Francisco de la Garza y Emilio Margáin, quienes citan en sus obras a las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte, que comprenden a los derechos adquiridos como impedimento para generar el derecho a pagar siempre el mismo impuesto.[597]

[594]Registro: 387721, Localización: Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1977, Parte II, Materia(s): Civil, Constitucional, Tesis: 155, Página: 139. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

[595]Registro: 818889, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1937, Materia(s): Constitucional, Tesis:, Página: 121. Rubro: "RETROACTIVIDAD. LAS LEGISLATURAS NO PUEDEN EXPEDIR UNA LEY QUE LESIONE DERECHOS ADQUIRIDOS".

[596]Emilio Margáin, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 207.

[597]Emilio Margáin, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 207 y Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 303, En los

Además, Emilio Margáin, invoca la tesis de voz; "*CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTA NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD*" la cual, sostiene lo siguiente:

> "*Los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía porque no tiene el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto publico es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente"*.[598]

De lo anterior, se denota que el Pleno de la Suprema Corte, comprende que los derechos adquiridos no son una garantía que se otorgue a los contribuyentes para pagar siempre la misma contribución, cuando el legislador ejerce su potestad tributaria al determinar una contribución que regirá con una mayor tasa hacia el futuro o a la entrada en vigor de la nueva obligación tributaria.

3.1.5.2 Expectativas de derecho

Para Fernando González Roa, citado por Adolfo Arrioja, explica que las expectativas o intereses son; "*aquellas facultades legales que no estaban regularmente ejercidas en el momento en que se verifico el cambio de legislación*",[599] para la extinta Tercera Sala del Tribunal supremo, considera que son; "*una mera esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado*",[600] por lo cual, refiere la Sala en comento que; "*el derecho está en potencia, sin realizar una*

---

anteriores se desprende que los autores Mario de la Cueva y Flores Zavala, invocan una ejecutoria de la Suprema Corte, con apéndice al SJF, 1965, 3ª parte, 2ª Sala, tesis 229, p 277.

[598] Emilio Margáin, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 214.

[599] Adolfo Arrioja, *Derecho Fiscal* (México, D.F.: Themis, 2014), 163.

[600] Registro: 387721, Localización: Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1977, Parte II, Materia(s): Civil, Constitucional, Tesis: 155, Página: 139. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY".

situación jurídica concreta, y por consiguiente, no forma parte plena, del patrimonio".[601]

3.2 Ámbito de los derechos humanos

3.2.1 Derechos humanos

Previo a la reforma de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,[602] en el mes de junio del año 2011, los derechos humanos, fueron conocidos como garantías individuales, por ello y para efectos didácticos del presente trabajo se da el tratamiento de sinónimos, al citar "*garantías*" o "*derechos humanos*". Y que la doctrina desde diversas perspectivas son concebidos como; derechos naturales, derechos fundamentales, derechos subjetivos, libertades públicas o derechos morales. Los cuales son positivizados al incorporarse los derechos humanos en el ordenamiento constitucional, que cubren a todo ser humano sin distinción o limitación de forma equivalente en la sociedad. Además, que los derechos humanos son una suma de los derechos internos y los supranacionales los cuales otorgan una protección más precisa e integral.

Ahora bien, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define a los derechos humanos, como; "*El conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano, considerado individual y colectivamente*".[603] La Suprema Corte de Justicia de la Nación,[604] comprende a los derechos humanos como aquellos inherentes al hombre propiciados en un momento histórico por necesidades de dignidad,[605] libertad e igualdad humana, y

[601] *Ibid.*
[602] En adelante me refiero como Constitución Federal.
[603] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1268.
[604] En adelante me referiré como SCJN.
[605] Identifica por la SCJN, también como dignidad humana; *"la dignidad del hombre constituye, entonces, la suma de virtudes y atributos humanos y, como tal, es un elemento propio y natural al hombre no otorgados por el Estado, que lo diferencia de las demás especies y le da valor como persona*". En *Serie Derechos Humanos* (México, D.F.: SCJN, 2013).

que incorporan al ordenamiento constitucional ante tal exigencia, además en otra obra de la SCJN, coordinado por Eduardo Ferrer, José Luis Caballero y Christian Steiner, comprende respecto los derechos humanos y la dignidad lo siguiente:

> "*Los derechos humanos son atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado. La dignidad de la persona humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos u otros derechos necesarios para que los individuos desarrollen íntegramente su personalidad; reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida íntegramente sin excepción alguna*".[606]

Sin embargo, existen divergentes corrientes respecto a las acepciones sobre derechos fundamentales y derechos humanos. Los primeros son comprendidos por la corriente iuspositivista, al considerar la relación directa entre derechos y el reconocimiento en los textos jurídicos, por otra parte los derechos humanos se encuentran vinculados a la corriente iusnaturalista que considera que existe una dotación jurídica básica, idéntica para todo ser humano por el hecho de serlo, y cuya validez no depende de haberse incorporado a un ordenamiento positivo.[607]

Desde un enfoque iuspositivista, predomina el término de derechos fundamentales que pone de manifiesto la relación directa entre los derechos y su reconocimiento en textos jurídicos, principalmente nacionales. El término de derechos humanos se vincula más con los iusnaturalistas.

Estos fueron producto del desarrollo del ser humano en la sociedad, que lograron cualificarse desde los tiempos de la edad media hasta nuestros tiempos e internacionalizarse a partir que el Estado no podría ser exclusivo en su territorio de prever a sus habitantes la protección a sus derechos humanos, así lo compondré la obra en cita; "*La noción de los derechos humanos es en gran parte, según lo*

[606]Eduardo Ferrer, José Luis Caballero, Christian Steiner, *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional E Internacional I* (México, D.F.: SCJN, 2013), 6.
[607]Hugo S Ramírez y Pedro Pallares, *Derechos Humanos* (México, D.F.: Oxford Univesity Press, 2011), 406.

acabamos de ver, producto de la historia y de la civilización y, por tanto, sujeta a evolución y modificación".[608]

Sin embargo, los derechos humanos sólo son aquellos que propicien el pleno desarrollo del hombre tanto en lo individual como en la sociedad, así lo refiere el Máximo Tribunal, al citar a Montes de Oca, quien señala; "*si bien todos los derechos son producto del hombre, no todos pueden calificarse como humanos, sino solo aquellos que son indispensables para que el ser humano logre su pleno desarrollo, tanto personal como social*".[609]

Por otro lado, para Ignacio Burgoa, los derechos humanos son derechos subjetivos, consistentes estos en: "*Públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tiene la obligación de acatarlos u obsérvalos*".[610] Consecuentemente aquí entra la figura de "*garantía*" que antes de la citada reforma, ocupaban las garantías individuales, esta es una medida protectora u la otra cara de la constitución federal, la cual comprende el catalogo de los derechos humanos y que tiene con finalidad de perseverar la supremacía constitucional nacional y su fuente de derecho internacional en materia de derechos humanos, a través de su observancia impuesta al Estado. Esa medida prevé sancionar aquellos derechos que sean violentados por actos en contra de particulares de manera grupal o particular por el Estado, como pueden ser los derechos políticos, civiles, de libertad y sociales, entre otros, que se encuentran en la constitución federal, así lo refiere Luigi Ferrajoli, al indicar que; "*En este sentido, el garantismo, el cual es descomponible en sus cuatro dimensiones —política, civil, liberal y social, según la clase de derechos garantizados—, es la otra cara del constitucionalismo*".[611] En cuanto a la otra cara de la constitución es decir la verdadera sanción a los derechos humanos.

Por lo tanto, se puede entender por garantía, como lo comprende la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el; "*efecto de afianzar lo estipulado*

---

[608] *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1268.

[609] Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: SCJN, 2012), 1.

[610] Públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tiene la obligación de acatarlos u obsérvalos

[611] Luigi Ferrajoli, *Las Garantías Constitucionales de los Derechos Fundamentales* http://www.biblioteca.org.ar/libros/141145.pdf (fecha de acceso: 4 de mayo de 2015), 23.

y cosa que asegura o protege contra algún riesgo o necesidad",[612] y además el autor indica como garantía como la exigencia jurídicamente a través de una acción constitucional de amparo, en razón que todo individuo goza por ser humano y que el Estado debe tutelar, a esa última palabra se comprende como garantía que la constitución federal otorga para proteger estos derechos mediante los medios legales, procesos judiciales, jurisdiccionales o recursos administrativos[613] y en particular por ser *Ad hoc,* es el juicio de amparo indirecto o juicio Bi-instancial, como refiere Ignacio Burgoa; "*Por ende, si se trata de cualquier acto de autoridad que no sea alguna resolución de las anteriores mencionadas, procede el amparo indirecto o bi-instancial, es decir, ante el Juez de Distrito*".[614] Así se reconoce por la anterior doctrina, el mecanismo procedente en contra de violaciones a los derechos humanos.

Además, del medio de defensa que es el amparo indirecto, el nuevo sistema comprendido por la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, se comprende en beneficio de los individuos, que los jueces del orden común,[615] deben respetar y hacer respetar los derechos humanos en caso de violación directa a estos por cualquier autoridad del nivel de gobierno que las comprenda, a través del control difuso de constitucionalidad que prevé el artículo 133 de la carta Magna.

3.2.1.1. Evolución internacional con repercusión en la vida nacional

En México, antes de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, se identificaba al capítulo I, del Titulo Primero de la Constitución Federal como "Las Garantías Individuales", hoy en día se denominan; "*Los Derechos Humanos y sus Garantías"*, esto fue posible a través del proceso legislativo llevado a cabo en el Congreso de la Unión, por el cual: *"La comisión permanente del honorable congreso de la unión, en uso de la facultad que le confiere el artículo 135*

[612]Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: SCJN, 2012), 49.
[613]Identificados como aquellos que proceden de acuerdo a su normatividad y contra la propia autoridad que los emitió, con el fin de revocar de ser ilegales, sin acudir a una instancia judicial o jurisdiccional.
[614]Ignacio Burgoa, *El Juicio de Amparo* (México, D.F.: Porrúa, 1979).
[615]Aquellos que antes no podían ver cuestiones de constitucionalidad en materia de derechos humanos, hoy si.

constitucional y previa la aprobación de las cámaras de diputados y de senadores del congreso general de los estados unidos mexicanos, así como la mayoría de las legislaturas de los estados",[616] quien aprobó dicho decreto que modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y además que reformó diversos artículos de la Constitución Federal.[617]

Históricamente los derechos en general no existían en la vida cotidiana y estos surgieron como consecuencia de la evolución interpersonal del hombre, mucho menos se encontraban inherentes al ser humano por el solo hecho de poseer vida. Tal y como Miguel Carbonell, refiere; "*los derechos no son entidades que siempre hayan estado ahí, presentes en toda la historia de la humanidad, ni presentes tampoco algo así como la manifestación de la esencia humana"*,[618] sin distinguir si son humanos o fundamentales, en su concepto abstracto. De igual forma, continua manifestando Carbonell al citar a Norberto Bobbio, que los derechos tienen un momento de creación y al efecto señala; "*los derechos (…) tienen una edad, son producto de su tiempo y los individuos dentro de unas coordenadas especiales y temporales determinadas*".[619]

Así pues, continua Luigi Ferrajoli en Miguel Carbonell, al señalar que; "*Los derechos han tradicionalmente surgido de luchas para tutelar a los sujetos más débiles de la sociedad*",[620] consecuentemente podemos denotar que los derechos no son propios de la casualidad, al contrario son producto de la sucesivo y del efecto de fricción por intereses mezquinos por una parte y desventajosos por la otra.

Ahora bien, en el ámbito internacional ya se reconocía en el año de 1789, un instrumento precursor del reconocimiento de los derechos humanos, como señalan

[616]Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Titulo Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicado en el Diario Oficial de la federación el 10 de junio de 2011.

[617]Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Titulo Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicado en el Diario Oficial de la federación el 10 de junio de 2011.

[618]Miguel Carbonell. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (México, D.F.: Porrúa, 2014), 9.

[619]*Ibid.*

[620]*Ibid.*

Eduardo Ferrer y Miguel Carbonell, es; "*la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789, por representar el instrumento pionero de la materia*".[621]

No obstante que se reconozcan los derechos humanos en el ámbito internacional mediante instrumentos con fuerza legal, necesitan ser tutelados o protegidos, por ello, Héctor Fix-Zamudio, refiere que la protección de los derechos humanos fueron llevados al ámbito internacional, después de lo propiciado por el movimiento del partido Nacional-Socialista en Alemania en contra de los Judíos. Por ello, fue posible mediante instrumentos internacionales que se sucintara primero en el continente Americano y a los pocos meses en el continente Europeo. Tal y como se desprende de lo siguiente;

> "*3. Pero a partir de la segunda posguerra, debido a la amarga experiencia de los gobiernos totalitarios, especialmente en Alemania e Italia, surgió un fuerte movimiento para llevar al ámbito internacional la tutela de los propios derechos humanos, movimiento que tuvo primero su expresión, en nuestro continente con la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, suscrita en Bogotá en mayo de 1948, que fue seguida por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, expedida en Paris el 10 de diciembre del mismo año de 1948*".[622]

De lo anterior, se aprecia el avance en el reconocimiento de derechos humanos en el ámbito internacional, en sus primeras aproximaciones para tutelar esos derechos a través de Cortes Internacionales de derechos humanos. Posteriormente y en nuestro país, el Estado mexicano decide participar en las acciones internacionales, para los estados del continente americano en particular al decidir ser parte de la Convención Interamericana de Derechos Humanos,[623] como se desprende a continuación:

---

[621] En *Compendio de Derechos Humanos* (México, D.F.: Porrúa, 2012), XII-XIII.

[622] Héctor Fix-Zamudio, *"La evolución del derecho internacional de los derechos humanos en las constituciones latinoamericanas".* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1836/5.pdf (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).

[623] Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Entrada en vigor: 18 de junio de 1978.

> "*México se adhirió a la Convención ADH "Pacto de San José de Costa Rica" el 24 de marzo de 1981 y acepto la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sobre los casos relativos a la interpretación o aplicación de dicha Convención, el 16 de diciembre de 1998*".[624]

Años más tarde, México bajo la jurisdicción internacional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos a partir del año de 1998, es condenado en el caso de Rosendo Radilla Pacheco en contra del Estado mexicano, lo cual, propicio en nuestro país, que la Suprema Corte; resolviera sobre el cumplimiento a la sentencia emitida por la Corte Internacional, a través del expediente varios 912/2010. Así pues, se inicio la trasformación por impulsar el reconocimiento y defensa de los derechos humanos en nuestro país, esto es de acuerdo con lo expuesto por Eduardo Ferrer y Rubén Sánchez:

> "…*las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, que colocaron a los derechos humanos y su defensa en el centro de la ingeniera constitucional, así como lo resulto por el Pleno de la Suprema Corte de de Justicia de la Nación en el expediente Varios 912/2010, relativo al cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que condenó a México en el caso Radilla*".[625]

En ese orden de ideas, se crea en nuestro país por necesidad el reconocimiento de derechos humanos desde otra perspectiva; como lo es la internacional y se procede reformar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante decreto del día 10 de junio de 2011. Sin embargo, siguiendo a Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Miguel Carbonell, mencionan que la Constitución mexicana en

---

[624] Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El control de convencionalidad y el Poder Judicial en México, mecanismos de protección nacional e internacional de los derechos humanos* (México, D.F.: SCJN, 2012), 13.

[625] Eduardo Ferrer y Rubén Sánchez, *El nuevo juicio de amparo, guía de la reforma Constitucional y la nueva Ley de Amparo* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), XV.

su nueva perspectiva reconoce mayores derechos a las personas, no solo los contenidos a nivel nacional sino también a nivel supranacional, a comparación con de la anterior:

> "*Frente a las evidentes limitaciones que tiene el catalogo de derechos establecidos en la Constitución mexicana, es obvio que las declaraciones internacionales aportan una batería mucho más rica y completa de argumentos para defender la dignidad de todas las personas; por un lado, contienen derechos nuevos, que no están en la Constitución mexicana, o establecen dimensiones de ciertos derechos que esta última no incorpora*".[626]

Lo anterior, en razón que el nuevo artículo 1º de la Constitución Federal reconoce los derechos humanos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, lo cual, crea una fórmula que suman derechos a favor sin lugar a dudas de los individuos que limita a gran medida la actividad del Estado, así lo plantea Bertha Solís; *"El reconocimiento de la dignidad del ser humano frente a las actividades del Estado. Esta concepción marca ya un parámetro de referencia sumamente importante puesto que nos permite advertir una etapa donde estos derechos son un límite a la actividad estatal a favor de los individuos*".[627]

3.2.2 Principios comprendidos por los derechos humanos

La reforma del 10 de junio de 2011 que afecto directamente en el párrafo tercero del artículo primero de la Constitución Federal y en particular, incorporo a nuestro sistema jurídico mexicano, la obligación al Estado a través de sus autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios que los rigen; universalidad,

[626] En, *Compendio de Derechos Humanos* (México, D.F.: Porrúa, 2012), XII.
[627] Bertha Solís García, *Evolución de los Derechos Humanos*. http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3100/9.pdf (fecha de acceso: 15 de abril de 2014), 77.

interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Tal y como se desprende de la siguiente trascripción:

> ***"Artículo 1o**. (…)*
>
> *Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley".*

De lo anterior trascrito se denotan, en el interés de este capítulo de estudio, los principios de; 1) Universalidad, 2) Interdependencia, 3) Indivisibilidad y 4) Progresividad. Sin omitir, que de igual forma se desprenden obligaciones para el Estado Mexicano sobre derechos humanos como; 1) Promover, 2) Respetar, 3) Proteger y 4) Garantizar, por último hay consecuencias respecto de violaciones a los derechos humanos, tales son; 1) Prevenir, 2) Investigar, 3) Sancionar y 4) Reparar de acuerdo a términos regulados.

Para la Suprema Corte, refiere a través de una tesis, reconoce que los principios que rigen a los derechos humanos; "*Orientan la interpretación de los restantes preceptos constitucionales en materia de derechos fundamentales, conduciendo a su realización y observancia más plena e inmejorable posibles, vinculando el proceder de toda autoridad en el cumplimiento del mandato*".[628] En cuanto a los cuatro principios rectores que se aprecian en el párrafo tercer del artículo primero de la Constitución Federal, relativos a los derechos humanos comprendidos en norma suprema y además de los tratados internacionales en los que México se parte, se analizaran a continuación, partiendo de la primicia que estos derechos son inherentes al ser humano por su propia naturaleza.

[628]En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 47.

3.2.2.1 Universalidad

A manera de prefacio la palabra universalidad es cualidad de universal,[629] y por ello, se entiende; i) Que comprende o es común a todos en su especie, sin excepción de ninguno, ii) Que lo comprende todo en la especie de que se habla, iii) Que pertenece o se extiende a todo el mundo, a todos los países, a todos los tiempos.[630] En ese orden de ideas, adecuar los derechos humanos al principio de universalidad en una primera aproximación da como resultado que todo ser humano es titular de derechos, sin cabida a excepción alguna.

Ahora bien, este principio que rige a los derecho humano por disposición expresa en nuestra carta magna, comprende a todos los personas, en su cualidad o característica de seres humanos, independientemente de circunstancias especiales que los distingan, y permite que todos los seres humanos sean titulares de un catalogo de derechos, que se desprendan tanto de las constituciones nacionales o de convenios internacionales, los cuales, pueden hacer valer en cualquier momento de la vida misma, de igual manera, el principio de universalidad procura la cobertura de los derechos humanos a todos los individuos con el fin que se gocen forma efectivamente.

En ese orden de ideas menciona Miguel Carbonell; "*los derechos fundamentales deben ser universales, porque protegen bienes con los que debe contar toda persona, con independencia del lugar en el que haya nacido de su nivel de ingresos o de sus características físicas*",[631] el autor afirma que la característica de universalidad comprende a todos los seres humanos y protege a la vez bienes de una vida digna. En ese sentido se ha referido la Suprema Corte,[632] al mencionar;

---

[629]Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=universalidad (fecha de acceso: 15 de abril de 2014)

[630] Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=universal (fecha de acceso: 15 de abril de 2014)

[631]Eduardo Ferrer y Miguel Carbonell, *Compendio de derechos humanos* (México, D.F.: Porrúa, 2012), 9.

[632]*Ibid.*

> "*El carácter de universal de los derechos humanos implica, entonces, que todos los miembros de la especie humana, sin importar su sexo, edad, raza, lugar de residencia, nacionalidad, religión, situación económica o cualquier otra condición semejante, gozan de ellos; pues su calidad de personas, amén de cualquier otra cualidades o características, la que los hace sujetos activos de dichos derechos"*.[633]

Por ello, lo derechos humanos no pueden recaer exclusivamente con un grupo de personas y excluir a sus iguales o en similares circunstancias, aun sin que el Estado los reconozca en su sistema legal, debe aceptarlo y hacerlos efectivos. No obstante que pueden ser exigidos por cualquier ser humano sin importar su postura en cualquiera de los ámbitos sociales, en ese tenor Suprema Corte, señala que el principio de universalidad es; "*desde un punto de vista práctico, debe permitir la ampliación de los titulares de los derechos y de las circunstancias protegidas por esos derechos, hasta lograr que todas las personas, en todo tiempo y lugar, gocen efectivamente de ellos*".[634]

Por último, la Suprema Corte, comprende a este principio en un concepto generalizado de las cualidades humanas, al mencionar; "*la valoración de los derechos fundamentales queda vinculada a la premisa de que deben respetarse en beneficio de todo ser humano, sin distinción de edad, género, raza, religión, ideas, condición económica, de vida, salud, nacionalidad o preferencias (universalidad)*".[635]

---

[633] En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 37-38.

[634] *Ibid*, 39.

[635] Registro: 2003881, Localización: Décima Época, Tesis: IV.2o.A.15 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2, Página 1289. Rubro; "PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. REPRESENTAN CRITERIOS DE OPTIMIZACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES".

3.2.2.2 Interdependencia

Como prefacio la palabra interdependencia, se compone de inter y dependencia, a la primera se entiende por; "*Entre o en medio o entre varios*",[636] a la segunda; "*Relación de origen o conexión*",[637] las cuales, una vez unidas componen la palabra interdependencia que se define por la Real Academia de la Lengua Española; "*Dependencia reciproca*",[638] en ese orden de ideas, adecuar los derechos humanos al principio de interdependencia en una primera aproximación obtenemos el vinculo existente de relación o conexión entre el diverso catalogo de derechos humanos, que van de la mano unos con otros a favor de los seres humanos.

Así pues, siguiendo a la Suprema Corte, menciona; "*los derechos humanos hacen referencia a ciertos bienes primarios constitutivos de lo que se considera dignidad humana y, por ende, son elementos de un todo que no deben verse en forma aislada*",[639] así la interdependencia no puede verse de forma aislada ya que la satisfacción o afectación tienen efectos colaterales de esa misma índole con los otros derechos atribuibles al ser humano. Además, en concatenación de la existente obligación del Estado establecida en el párrafo tercero, del artículo primero de la Constitución Federal, consistentes alguna de ellas en respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, con observancia en el principio de interdependencia -*sin omitir los demás para efectos prácticos*- se impone al Estado la audacia de proteger y garantizar todos los derechos humanos de manera armónica, sin ponderar cual es mejor uno contra otro y tengan un impacto con otros y viceversa.

La interdependencia como refieren Vázquez y Serrano citados por la Suprema Corte; "*señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro*

[636]Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=inter (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).
[637]Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=dependencia (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).
[638]Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=interdependencia (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).
[639]En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 39.

derecho o de un grupo de derechos",[640] la relación de interdependencia existente en el catalogo de derechos humanos se pone de manifiesto cuando el Estado pretenda realizar un acto de molestia contra los particulares y este deberá observar para poder respetar el derecho que pueda ser violado que no se encuentre concatenado con otro que si se violente.

3.2.2.3 Indivisibilidad

Termino gramatical de cualidad indivisible,[641] que no se puede dividir o dicho de una cosa: que no admite división por ser impráctica, se impida o se varié de sustancialmente su aptitud del destino que tenia.[642] Por ello, este principio esa compuesto por elementos que se encuentran unidos de tal forma que no su separación, que llevado a la práctica por Estado no puede aplicar un o unos derechos humanos y desaplicar otros, así lo menciona la Suprema Corte; "*cuyo goce o ejercicio no puede ser parcial*".[643]

Este principio en análisis comprende a los derechos humanos como un conjunto inseparable por la unión base que los caracteriza, y siguiendo a Vázquez y Serrano citados por la Suprema Corte, comprenden al principio de indivisibilidad como; "*Todos los derechos se encuentran unidos, ya no por razón de dependencia, sino porque de una forma u otra ellos forma una sola construcción y tiene la idea central el que la concreción de los derechos sólo puede alcanzar mediante la realización conjunta de todos ellos*".[644]

3.2.2.4 Un solo principio Interdependencia-indivisibilidad

Los dos principios son conocidos a través de diversos instrumentos internacionales, referidos por la Suprema Corte, como la resolución 32/130 del

[640] *Ibid*.
[641] Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=indivisibilidad (fecha de acceso 15 de abril de 2014).
[642] Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es/drae/?val=indivisible (fecha de acceso 15 de abril de 2014).
[643] En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 40.
[644] *Ibid*, 41.

Asamblea General de las Naciones Unidas de fecha 16 de diciembre de 1977, en el preámbulo de la Declaración sobre los Derechos al Desarrollo, adoptada por la Asamblea General de las naciones unidas en su resolución 41/128, del 4 de diciembre de 1986 y la Declaración y Programa de Acción de Viena. Estos comprenden la atención y urgencia que se merecen los derechos humanos de manera equitativa y sin diferencias, con el fin de fomentar el desarrollo al disfrute de los derechos en mención.[645]

Además, se reconoce en la Declaración y Programación de Acción de Viena, citado por la Suprema Corte, que; "*la comunidad internacional debe tratar los derechos humanos de forma global y de manera justa y equitativa, en pie de igualdad y dándoles a todos el mismo peso*",[646] continua la Suprema Corte, a través de sus tesis que; "*Además, tales derechos han de apreciarse como relacionados de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas independientes, prescindibles o excluyentes unas ante otras, sino que todos deben cumplirse en la mayor medida posible, así sea en diferente grado por la presencia de otro derecho fundamental que también deba respetarse y que resulte eventualmente preferible, por asegurar un beneficio mayor al individuo, sin que el derecho fundamental que ceda se entienda excluído definitivamente (indivisibilidad e interdependencia)*".[647]

3.2.2.5 Progresividad

La Suprema Corte, señala; "*Desde el punto de vista gramatical el término progresivo se define como que avanza, favorece al avance o lo procura o que progresa o aumenta en cantidad o perfección, y de acuerdo a dicha acepciones se construye el concepto empleado en materia de derechos humanos*".[648] Con el fin

[645]En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 41.
[646]*Ibid*, 43.
[647]Registro: 2003881, Localización: Décima Época, Tesis: IV.2o.A.15 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2, Página 1289. Rubro: "PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. REPRESENTAN CRITERIOS DE OPTIMIZACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES".
[648]En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 44.

característico de este principio; evolutivo en beneficio a las personas y sin estancamiento permanente, que impida su mejoramiento a futuro.

Lo progresivo denota un crecimiento sin fin, que prospera de acuerdo a las necesidades o situaciones que requieren tutelar un derecho humano, contrastado con la potestad del Estado en los diversos momentos de la historia e implica la no regresividad con medidas de retraso. En ese sentido la Suprema Corte, se ha pronunciado; "*Asimismo, con el entendimiento de que cada uno de esos derechos, o todos en su conjunto, obedecen a un contexto de necesidades pasadas y actuales, mas no niegan la posibilidad de verse expandidos, por adecuación a nuevas condiciones sociales que determinen la necesidad y vigencia de otras prerrogativas que deban reconocerse a favor del individuo (progresividad)*".[649]

Para Vázquez y Serrano, citados por la Suprema Corte, refieren que este principio; "*La progresividad implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que la efectividad de los derechos no va a lograrse de una vez y para siempre, sino que se trata de un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo*".[650] Sin embargo, a medida que los Estados realizan todo lo concerniente a propiciar la plena realización de los derechos humanos, también debe mejorar su eficacia.

Un ejemplo, de la aplicación de este principio de progresividad, se encuentra en la reciente tesis aislada Tesis: I.7º.P.20 P (10a.), emitida por los Tribunales Federales del Poder Judicial de la Federación, que comprende que no deben sujetarse los procesos judiciales en materia penal a plazos menores establecidos en una norma que acorte mayores plazos de una norma previamente concedida un plazo más amplio que el nuevo. En este sentido el Tribunal Colegiado, del Poder Judicial de la Federación, comprendió: "*ya que al privilegiar la prerrogativa de acceso efectivo a la justicia, en observancia del principio de no regresividad, el Estado Mexicano no debe disminuir, limitar o restringir el nivel alcanzado en el*

[649]Registro: 2003881, Localización: Décima Época, Tesis: IV.2o.A.15 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 2, Página 1289. Rubro: "PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. REPRESENTAN CRITERIOS DE OPTIMIZACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES".

[650]En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 44.

disfrute de los derechos, sino que debe continuar avanzando en su mejora y cumplimiento".[651]

Contra los actos reclamados emitidos antes de la entrada en vigor de la actual Ley de Amparo, los juicios de amparo directo promovidos contra sentencias definitivas condenatorias en un proceso penal que impongan pena de prisión, no deben sujetarse al plazo establecido por el artículo 17, fracción II, de la mencionada ley, circunstancias por las que se concluye que si los actos reclamados se gestaron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, en atención a los principios mencionados, la presentación de la demanda no está sujeta al plazo previsto en el señalado artículo 17, fracción II; por tanto, al no regir ningún plazo para su promoción, puede promoverse no obstante que hayan transcurrido los ocho años que señala el citado numeral.

3.2.3 Seguridad jurídica

Como ya se abordo en el primer tema del presente capitulo, de los derechos humanos se comprenden como las particularidades esenciales a la dignidad humana superiores al poder del Estado,[652] en ese sentido, Eduardo Ferrer, José Luis Caballero y Christian Steiner, comprende que la protección a los derechos humanos son una; "*restricción al ejercicio del poder estatal",*[653] y dichos autores en cita refieren que los derechos fundamentales sé; "*refieren a los derechos humanos en la Constitución y los tratados Internacionales*".[654] Consecuentemente nos

[651]Registro: 2005668, Localización: Décima Época, Tesis: I.7º.P.20 P (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 3, febrero de 2014, Tomo III, Página 2313. Rubro: "DEMANDA DE DEMANDA DE AMPARO DIRECTO PROMOVIDA CONTRA UNA SENTENCIA DEFINITIVA CONDENATORIA EN UN PROCESO PENAL QUE IMPONE PENA DE PRISIÓN. SI ÉSTA SE DICTÓ CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY DE LA MATERIA ACTUAL, EN ATENCIÓN A LOS PRINCIPIOS PRO PERSONA Y DE PROGRESIVIDAD, LA PRESENTACIÓN DE AQUÉLLA NO ESTÁ SUJETA AL PLAZO PREVISTO EN SU ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II".

[652]Eduardo Ferrer, José Luis. Caballero, Christian Steiner, *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Internacional I* (México, D.F.: SCJN, 2013), 5.

[653]*Ibid.*

[654]*Ibid.*

termina de apuntar los autores mencionados que las garantías son; "*mecanismos formales de protección*".[655]

Dentro del catalogo constitucional de derechos la doctrina jurídica comprende las garantías individuales de seguridad jurídica, de igualdad y de libertad, entre otros, los cuales se configuraron a través de la clasificación realizada por criterios académicos, así lo refiere Ignacio Burgoa, citado en la doctrina publicada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que; "*la clasificación de las garantías individuales responden a criterios académicos. Se hace exclusivamente para efectos de estudio*".[656] Por el hecho que la Constitución no agrupa o realiza esta clasificación, Sin embargo, la doctrina jurídica para efectos prácticos hace esta clasificación permisible y hoy se pueden distinguir, además de los tres anteriores; derechos sociales y jurisdiccionales.

En ese orden de ideas, la parte toral de esta figura jurídica, se compone por los artículos consiste en 8, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y cada uno de ellos comprende un derecho humano, identificables como; derecho de petición, de irretroactividad de la ley, audiencia, exacta aplicación de la ley, legalidad en materia civil, autoridad competente, mandamiento escrito, detención por orden judicial, nadie puede hacer justicia por su propia mano, expedita y eficaz administración de justicia, no procede la prisión por deudas de carácter puramente civil, prisión preventiva sólo en casos de delitos que merezcan pena corporal, requisiticos del auto de formal prisión, de los inculpados, victimas y ofendidos por un delito, imposición de las penas solo de autoridad judicial, prohibición de penas inusitadas o trascendentales y la pena de muerte, ningún juicio penal puede tener más de tres instancias, nadie puede ser juzgado por el mismo delito y a prohibir la práctica de absolver en la instancia.

Los derechos humanos comprendidos en la figura doctrinaria de seguridad jurídica, inmoviliza o inhiben las posibles arbitrariedades de los administradores o gobernantes en contra de particulares, así lo indica dentro de su doctrina la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que "*pretende que las autoridades del*

[655]Eduardo Ferrer, José Luis. Caballero, Christian Steiner, *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Internacional I* (México, D.F.: SCJN, 2013), 5.
[656]En *Las Garantías Individuales Parte General* (México, D.F: SCJN, 2012), 73.

Estado no apliquen arbitrariamente el ordenamiento jurídico a los individuos, cuya libertad y dignidad se salvaguarda cuando las autoridades actúan con apego a las leyes, particularmente a las formalidades que deben observarse antes de que una persona se le prive de sus propiedades o de su libertad".[657] Consecuentemente el conjunto de derechos humanos relativos a la seguridad jurídica, son aquellos que otorgan a los particulares la protección de que no sean agraviados es su esfera jurídica por actos arbitrarios de molestia y si estos llegaran a ocurrir el Estado respondería en su reparación, así lo indica Delos citado por Ariel Rojas, al señalar que; "*la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si estos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación*".[658]

Para Jorge Adame, comprende a la seguridad jurídica a partir de dos puntos de vista uno objetivo y el otro subjetivo, para ello nos aporta que: "*desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tienen el individuo de que sus bienes le serán respetados; pero esta convicción no se produce si de hecho no existen en la vida social las condiciones requeridas para tal efecto: la organización judicial, el cuerpo de policía, las leyes apropiadas, etc.".*[659] Ahora bien, el autor en cita comprende que desde el punto de vista objetivo, que; "*la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública".*[660]

En ese orden de ideas, en la doctrina se aprecia que la violación de la figura de seguridad jurídica, proviene por parte de la autoridades o el Estado, a grandes rasgos los artículos que integran el núcleo de seguridad jurídica debe observarse lo comprendido por cada artículo y en cada caso en particular, Sin embargo, Ignacio Burgoa, nos aporta un concepto más especifico; "*el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para general una afectación valida de*

---

[657] *En Las Garantías Individuales Parte General* (México, D.F: SCJN, 2012), 74.

[658] Ariel A Rojas, *Las garantías individuales en México* (México, D.F.: Porrúa, 2004). pág. 261. Y también comprendido por Jorge Adame Goddard, en *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3429.

[659] Jorge A. Goddard, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3429.

[660] *Ibid*.

diferente índole en la esfera del gobernador, integrada por el summun de sus derechos subjetivos".[661] Por ello, el acto de autoridad para que sea legal o valido debe cubrir una serie de requisitos, condiciones, elementos, previos a la afectación que se realice a los individuos en su vida, propiedad, libertad, entre otros.

Por lo anterior y de acuerdo con Ariel A. Rojas, esta figura jurídica la define; "*implica el establecimiento de limitaciones de procedimientos que la ley establece en el actuar del gobernante; es necesario satisfacer requisitos para afectar la esfera jurídica del gobernado, es el camino que necesariamente debe seguir la autoridad para dirigirse al gobernado. Se traduce en limitaciones de las autoridades, en cuestiones de procedimiento*".[662] Por ello, un derecho humano, comprendido y de observancia obligatoria para toda autoridad en su actuar como limitante es la irretroactividad de la ley como parte del grupo de derechos humanos identificado como seguridad jurídica,[663] así pues la no retroactividad está comprendida en el artículo 14 de la constitución federal, del cual se desprenden puntualmente en el citado derecho además el de audiencia, de exacta aplicación y de legalidad,[664] esta última se complementa con el artículo 16 de la citada constitución.

3.2.4 Sistemas de interpretación de los derechos humanos en nuestra Constitución

La interpretación que se debe seguir en materia de derechos humanos actualmente en México, la encontramos en el segundo párrafo del artículo primero de la Constitución Federal y que fueron incorporados por la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, tal y como se desprende de la siguiente trascripción:

---

[661]Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales* (México, D.F.: Porrúa, 2009), 504.

[662]En *Las Garantías Individuales en México* (México, D.F.: Porrúa, 2004), 263.

[663]Así lo comprende Beatriz Verdera Izquierdo, al señalar "*El principio de irretroactividad es expresión o efecto del valor seguridad jurídica, y por tanto, fundamento del mismo*". En *La Irretroactividad. Problemática general https://books.google.com/books?id=_yJYFf_l5aQC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false* (fecha de acceso: 24 de noviembre de 2015), 31.

[664]Aquella que obliga a las autoridades a fundar y motivar los escritos por los que pretende causar actos de molestia contra los particulares.

> ***"Artículo 1o.*** *En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*
>
> *Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia*".

De lo anterior, localizamos que se desprende dos criterios hermenéuticos concernientes a normas relativas de derechos humanos; como es el principio de interpretación *Conforme* y el *Pro persona.* De lo contrario, a la previsión de estos criterios de interpretación de los derechos humanos de nada servirían si estos no son desentrañados en el sentido que persiguen los principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad, lo cual, equivaldría a restringir su pleno disfrute.

En ese sentido, apunta Eduardo Ferrer y otros, que; "*La incorporación de los principios de interpretación conforme y el principio pro persona, representan el deber del Estado mexicano de realizar ejercicios hermenéuticos en cuanto a los derechos contenidos en los tratados internacionales en materia de derechos humanos"*.[665] Esto es, dichos principios incorporados en la Constitución en mención son de observancia obligatoria para el Estado mexicano y que cumple con ellos al realizar ejercicios de interpretación con el bloque internacional de derechos humanos.

Previamente la Suprema Corte, describe que se debe entender por interpretación; de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, se aprecia; "*La expresión interpretación proviene del latín interpretatio (-onis) y esta a su vez del*

[665]Eduardo Ferrer, José Luis Caballero, Christian Steiner, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Internacional I* (México, D.F.: SCJN, 2013), 6.

verbo interpretor que significa: servir de inmediato, venir en ayuda de; y, en este ultimó sentido, por extensión: explicar…. Interpretatio, consecuentemente, significa explicación. esclarecimiento…De esta forma, tenemos que interpretar consiste en dotar de significado, mediante un lenguaje significativo, a ciertos objetos (signos, formulas o textos); el interprete determina su sentido y alcance".[666]

3.2.4.1 Interpretación Conforme

El primero de los principios de interpretación de los derechos humanos, la Suprema Corte, define su término gramatical al mencionar que se entiende; "*acción y efecto de interpretar y entre las acepciones del término interpretar se encuentra la de explicar o declarar el sentido de algo, principalmente de un texto. Por su parte, la voz conforme define como igual, proporcionado, correspondiente o acorde con alguien en un mismo dictamen, o unido con el para alguna acción o empresa*".[667]

Así pues, ¿Qué es el principio de interpretación conforme?, la respuesta se encuentra en el origen del citado principio, indica Héctor Fix-Zamudio, citado por la Suprema Corte; "*El principio de interpretación conforme surge en Alemania, con el nombre original de verfassungkonforme Auslegung von Gesetzen, que puede traducirse como interpretación de las leyes de acuerdo a la Constitución*".[668] Además, este principio reconoce la supremacía de las normas comprendidas en la Constitución Federal y los tratados internacionales, por el cual las normas secundarias deben alinearse a las normas supremas en materia de derechos humanos y así estén armonizadas las normas jurídicas. Por otro lado, Eduardo Ferrer y otros, abona en el tema al referir que la interpretación conforme implica; "*que una ley no puede declararse nula cuando puede interpretarse en consonancia con la Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dada su presunción de constitucionalidad y convencionalidad".*[669]

---

[666] Tamayo y Salmorán, Rolando "Interpretación Jurídica", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario jurídico mexicano, México, Porrúa/UNAM, 2007 en Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 39.

[667] En *Derechos Humanos parte general* (México, D.F.: SCJN, 2013), 62.

[668] *Ibid*, 63-64.

[669] Eduardo Ferrer, José Luis Caballero, Christian Steiner, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Internacional I* (México, D.F.: SCJN, 2013), 6.

En nuestro sistema legal, el Senado de la República, a través del Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos, con opinión de la Comisión de Reforma del Estado, el 7 de abril de 2011, concerniente a la reforma Constitucional en análisis, donde se desprende la preocupación por resolver posibles conflictos de interpretación de normas supremas como son los derechos fundamentales, para tal efecto se propuso el principio conforme, utilizado en otros sistemas garantistas. Continúan manifestando los Dictaminadores que; "*En virtud del principio de interpretación conforme se da una aplicación subsidiaria del ordenamiento internacional con el objeto de llenar lagunas existentes, sin que esto signifique, en ningún momento la derogación o desaplicación de una norma interna*".[670]

Sin embargo, esta interpretación es llevada a cabo por los órganos de impartición de justica ya sea de sede judicial o jurisdiccional, que vean o se haga valer la violación a derechos humanos dentro de sus procesos, los cuales deben armonizar a través de la interpretación conforme los postulados comprendidos en la Constitución Federal y los tratados internacionales. Por medio de esta técnica de hermenéutica se delinean los derechos humanos entre los diversos ordenamientos jurídicos con un solo sentido y fin; que favorezcan al individuo en el desarrollo de los mismos y puedan ser garantizados por el Estado.

El Estado a través de sus jueces federales y locales, los magistrados federales y locales, pueden ejercer un control difuso de convencionalidad,[671] sin que se presuma en ningún momento la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de las leyes que desapliquen por contravenir a derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal o tratados internacionales y los pasos para realizar esta interpretación están reconocidos mediante la siguiente tesis: "*PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX*

[670]Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, *El Control de Convencionalidad y El Poder Judicial en México, Mecanismos de protección nacional e internacional de los Derechos Humanos*, (México, D.F.: SCJN, 2012), 39.

[671]Contrario al control concentrado que ejercía exclusivamente la Suprema Corte, hoy se puede ejercer el difuso, consistente en la inaplicación de leyes.

OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS",[672] comprende los siguientes pasos:

> "*a)* ***Interpretación conforme en sentido amplio****, lo que significa que los jueces del país -al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano-, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia;*
>
> *b)* ***Interpretación conforme en sentido estricto****, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y,*
>
> *c)* ***Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.*** *Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte*".

De lo anterior, se denota que el principio de interpretación conforme, mediante la fórmula arriba plasmada debe entenderse cuando una disposición legal admita más de una interpretación, debe de privilegiarse la que sea a la Constitución.[673]

---

[672] Registro IUS 160525, Localización: Décima Época, Tesis Aislada P. LXIX/2011(9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1, p. 552.

[673] Con rubro; "INTERPRETACIÓN CONFORME EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, CUANDO UNA NORMA ADMITA VARIAS INTERPRETACIONES DEBE PREFERIRSE LA COMPATIBLE CON LA CONSTITUCIÓN".

Además, se encuentra anexada la observación obligatoria de interpretación conforme a los operadores jurídicos en hacer valer de oficio o en automático a aquellos de derechos humanos que se encuentren violentos por una disposición legal de carácter domestico o un acto de autoridad de manera arbitrario y en contra de la dignidad humana de las personas. Así lo reconoce el Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial; "*Como mecanismo de desarrollo para lograr una mayor efectividad en la protección de los derechos humanos el Estado tiene la obligación ex officio de interpretar las normas internas conforme a las internacionales*".[674]

3.2.4.2 Interpretación *Pro-personae*.

El segundo de los criterios de interpretación incorporados por la reforma Constitucional del 10 de junio de 2011, que se cita, contempla en el ámbito internacional como; *pro personae, pro persona* o *pro homine*. Que se puede definir de manera gramatical, al dividir la palabra en dos; pro y persona, a la primer se entiende como "*provecho, ventaja o en beneficio de alguien o de algo*".[675] Al segundo, se entiende por; "*individuo de la especie humana*".[676]

El fundamento legal de este principio se comprende en el párrafo segundo, articulo 1º de la Constitución Federal, que dice: "*favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia*". Ello implica además de localizar un derecho humanos dentro del catalogo que refiere la Constitución Federal, la obligación de favorecer a mayor medida a las personas y proteger su libertan en caso de ser violentada. Así pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación, refiere al respecto que el principio *pro persona* es; "*un criterio de la hermenéutica que obliga a la interpretación extensiva de la norma cuando se trata de reconocer derechos*

En *El Control de Convencionalidad y el Poder Judicial en México, Mecanismos de protección nacional e internacional de los Derechos Humanos*, (México, D.F.: SCJN, 2012), 39.

[674] Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, *El Control de Convencionalidad y el Poder Judicial en México, Mecanismos de protección nacional e internacional de los Derechos Humanos*, (México, D.F.: SCJN, 2012), 12.

[675] Real Academia de la Lengua Española, lema.rea.es/drea/?val=pro (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).

[676] Real Academia de la Lengua Española, lema.rea.es/drea/?val=persona (fecha de acceso: 15 de abril de 2014).

protegidos e, inversamente, a la restringida cuando se determinan limitaciones permanentes a su ejercicio o su suspensión extraordinaria. En caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción".[677]

En ese sentido, la interpretación de normas relativas a los derechos humanos, no se delimitan al principio de *interpretación conforme,* que permite acceso al universo de derechos fundamentales establecidos en la Constitución Federal y demás comprendidos en los tratados internacionales. Sin embargo, la distinción existente con el principio de interpretación *Pro-Persona* es brindar un mayor beneficio y una menor restricción de libertades fundamentales y sus garantías; afectas a situaciones frente al Estado mexicano, y una vez que sea detectado e introducido al sistema legal el derecho humano, que resulta procedente aplicar este ultimó criterio de interpretación.

Este criterio de interpretación siempre debe estar a favor del hombre, así lo apunta el Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, cuando cita la tesis de voz; "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN", la cual comprende que; "*De conformidad con una tesis aislada del cuarto Tribunal Colegiado de Circuito en materia Administrativa el principio pro homine es un criterio interpretativo de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer los límites a su ejercicio*".[678] Esto es, en el sentido que los operadores jurídicos, como las demás autoridades del país procedan a interpretar de manera favorable posible, siempre con el mayor beneficio al tratarse de libertades y

[677] Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer. Caballero Ochoa, José Luis. Steiner, Christian (coordinadores). *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia Constitucional e Internacional i*, (México, D.F.: SCJN, 2013), 6.

[678] Con rubro: "*PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN", Tesis Aislada, I4o.A.441.A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Libro XX, Octubre de 2004, p.2385.* En Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, *El Control de Convencionalidad y el Poder Judicial en México, Mecanismos de protección nacional e internacional de los Derechos Humanos*, (México, D.F.: SCJN, 2012), 9.

garantías fundamentales, y la menos restrictiva al momento de restringir permanentemente el goce o ejercicio de los derechos.

Además, en la tesis en cita, dicho Instituto refiere, que la forma en que funciona el principio de interpretación *pro persona* es a partir de la selección de la norma que otorgue la mayor protección ante un caso jurídico determinado o la que cuente con las mínimas restricciones a los derechos humanos, como se menciono en párrafos anteriores y que se inserta lo que sostiene el Instituto en comento; "*Consecuentemente, ante un problema jurídico concreto, el operador jurídico debe en primer término ubicar las normas de derechos humanos aplicables, ya sea de fuente interna o externa, y deberá optar por la que brinde un mayor espectro de protección a la persona, ya sea por su amplitud tutelar en si misma o porque establece menos limites*".[679]

3.2.4.3 Ponderación

Para Julio Romero, quien cita a Alexy, refiere que la ponderación surge cuando; "*En el evento de colisión de principios para determinar cual aplicar para un caso especifico se emplea la ponderación",*[680] Sin embargo, Teresa Paulina, considera además que los derechos y los valores son sujetos a ponderación.[681] En ese sentido Gabriela Ríos, refiere que también se conoce al juicio de ponderación, como; el *balancing test* o control de proporcionalidad,[682] conocido y explicado por Sara Pennicio, como Balanceamiento, el cual se practica en los países con sistemas democráticos como medio de control constitucional,[683] que versa a dicho de la autora en mención en lo siguiente:

---

[679]Con rubro: "*PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN, Tesis Aislada, I4o.A.441.A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Libro XX, Octubre de 2004, p.2385*. En Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, *El Control de Convencionalidad y el Poder Judicial en México, Mecanismos de protección nacional e internacional de los Derechos Humanos*, (México, D.F.: SCJN, 2012), 9.

[680]Julio Cesar Romero, *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 96.

[681]En *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 86.

[682]En *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 50.

[683]Sara Pennicio, *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 119.

"*Se trata de una técnica de juicio que, en el examen de legitimidad constitucional, confronta dos principios constitucionales, o intereses, o valores, extrayendo de su ponderación el criterio de solución del caso. Esto tiende a valorar si, y cómo, un interés público está garantizado gracias al sacrificio de otros valores protegidos*".[684]

Ahora bien, al regresar con la autora Gabriela Ríos, quien explica que este concepto se desarrollo en Alemania por Robert Alexy, a través de su argumentación Jurídica,[685] en esa teoría de ponderar refiere la autora en comento que el juez debe contrastar dos o más derechos fundamentales que se encuentren en pugna con el fin de apreciar cuál de ellos comprende un mayor beneficio o causa un menor daño a una situación especifica que se encuentre en tela de juicio,[686] todo esto a través del ejercicio de; "*control proporcionalidad como método de interpretación*".[687] En caso de colisión de principios a punta José F. Castellanos, que se debe proceder a jerarquizar esos principios a través del juicio de valor.[688]

3.2.5 Neo-constitucionalismo

Refiere Miguel Carbonell, que el neo constitucionalismo es; "*entendido como el termino o concepto que explica un fenómeno relativamente reciente dentro del Estado constitucional contemporáneo",*[689] *y que* fue acuñado por Susanna Pozzolo, en 1998,[690] dicha autora sostiene la diferencia del constitucionalismo y su versión; es la existencia de una peculiaridad consistente en el modelo axiológico, que

[684] *Ibid*, 119.
[685] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 50.
[686] *Ibid*.
[687] *Ibid.*
[688] José Francisco Castellanos, *El ejercicio de ponderación entre los Derechos Fundamentales y las prerrogativas políticas en las Sentencias de la Suprema Corte De Justicia De La Nación* (México, D.F.: UNAM-TEPJF, 2009), 218.
[689] Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* (México, D.F.: SCJN-UNAM, 2014), 935.
[690] Miguel Carbonell, *Teoría del Neoconstitucionalismo* (Madrid: Trotta-UNAM, 2007), 334.

comprende el sentido más amplio y no limitativo que expresan las normas que comprenden las constituciones, así lo refiere la autora en comento, al señalar:

> "*Aquello que distingue la doctrina Neoconstitucionalista es la adopción de un peculiar modelo constitucional. Tal modelo ha sido denominado modelo axiológico de la constitución concebida como norma. Constitución designa aquel conjunto de reglas jurídicas positivas, fundamentales respecto a las demás reglas del conjunto, pero que pasa a ser constitución en razón del particular contenido que expresan, y no en razón al sujeto que ha redactado el documento*".[691]

Aunado a lo anterior, refiere Paolo Comanducci, desde una perspectiva genérica que el Neoconstitucionalismo es el; "*Conjunto de mecanismos normativos e institucionales, realizados en un sistema jurídico-político históricamente determinado, que limitan los poderes del Estado y/o protegen los derechos fundamentales*".[692] En este sentido nos explica Miguel Carbonell, que un nivel distintivo de análisis del neo constitucionalismo son los textos constitucionales que surgieron después de la Segunda Guerra Mundial y en particular en la década de los setenta, consistente en lo siguiente:

> "*Se trata de Constituciones que no se limitan a establecer competencias o a separar a los poderes públicos, si no que contienen altos niveles de normas "materiales" o sustantivas que condicionan la actuación del Estado por medio de la ordenación de ciertos fines y objetivos. Además, estas Constituciones contienen amplios catálogos de derechos fundamentales, lo que viene a suponer un marco de relaciones entre el Estado y los*

[691] Susanna Pozzolo, *Neoconstitucionalismo y especificidad de la Interpretación Constitucional* www.biblioteca.org.ar/libros/142012.pdf (fecha de acceso: 22 de febrero de 2014).

[692] Paolo Comanducchi, *Formas de (Neo) Constitucionalismo: un análisis metateórico*, http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 24 de abril de 2013).

ciudadanos muy renovado, sobre todo por la profundidad y grado de detalle de los postulados constitucionales que recogen tales derechos".[693]

No obstante, Miguel Carbonell, menciona otros niveles distintivos como son las "Prácticas Jurisprudenciales" y "Desarrollos teóricos", en el primero de ellos, considera el autor en cita que; "*El neo constitucionalismo genera una explosión de la actividad judicial y comporta o requiere de algún grado de activismo judicial, en buena medida superior al que se había observado anteriormente".*[694] Para ello, nos explica dicho autor que los jueces constitucionales; "*han tenido que aprender a realizar su función bajo parámetros interpretativos nuevos, a partir de los cuales el razonamiento judicial se hace más complejo. Entran en juego las técnicas interpretativas propias de los principios constitucionales, la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad, la maximización de los efectos normativos de los derechos fundamentales, el efecto irradiación, la proyección horizontal de los derechos (a través de la drittwirkung), el principio pro personae, etcétera".*[695]

En cuanto al desarrollo teórico, que arroja el neo constitucionalismo, nos expresa Miguel Carbonell, que es a través de las aportaciones de ámbito cultural de "*Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustabo Zagrebelsky, Luis Roberto Barroso, Carlos Nino, Luis Prieto Sanchis o el mismo Luigi Ferrajoli*",[696] han propiciado un conjunto de fenómenos novedosos de desarrollo teórico de textos constitucionales con la inclinación en tutelar los derechos humanos ante el poder arbitrario del Estado contemporáneo.[697]

[693]Miguel Carbonell, *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional* (México, D.F.: SCJN-UNAM, 2014), 936.
[694]*Ibid.*
[695]*Ibid.*
[696]*Ibid,* 935.
[697]*Ibid,* 937.

Conclusión

Los principios de interpretación incorporados por la reforma de junio de 2014 a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son de trascendencia para el desarrollo de nuestro país, en razón que no sería posible que los derechos humanos lograran su fin, sin los medios legales necesarios ante los tribunales y juzgados nacionales, en la parte correspondiente a las funciones de los operadores jurídicos pueden contar con los criterios de interpretación *conforme* y *pro-persona*. Que consiste el primero de ellos, en observar de acuerdo a la Constitución Federal y los tratados internacionales, el mundo de catálogos existentes de derechos humanos, que el Estados debe respetar y proteger a favor del ser humanos y el segundo de ellos, comprende la aplicación de uno de dos o más derechos que comprende una mayor benéfico y en caso contrario que sea lo menos restrictivo posible.

En ese orden de ideas, el beneficiado de los derechos humanos son las personas, por ello, se agrega a la reforma Constitucional, al figura internacional de interpretación *pro-persona*, con el fin de otorgar el mayor beneficio posible y la menor restricción, cuando se trata de derechos violentados o restricciones a las libertades. Por ello, la figura de irretroactividad limita las facultades del Estado de manera preventiva ante arbitrariedades en contra de actos ya materializados a través de leyes vigentes, lo cual respeta la Seguridad Jurídica de todo gobernado.

Consideraciones a este capítulo

Los derechos humanos que comprende la Constitución Federal, son una autentica limitante al poder del Estado, que llegara a ejercer de manera arbitraria en contra de lo particulares y que son fundamentales para la sobrevivencia de los individuos en sociedad. Este nuevo paradigma fue propiciado por la corriente internacional o bloque de derechos humanos que se comprende en el Pacto de los derechos humanos suscrito de San José, Costa Rica.

Por ello, los Principios de Derecho que se encuentran en el primer párrafo, del artículo 14 Constitución Federal, como la retroactividad en perjuicio de los

gobernados impone la limitante de poder al Estado Mexicano, además la doctrina jurisprudencial del Poder Judicial de la Federación, impide su aplicación ya sea a través del Poder Legislativo o Poder Ejecutivo, en contra de situaciones jurídicas consumadas de *jure,* que se contraponen a los derechos humanos, esto es, atentan contra la dignidad humana,[698] de un particular o del desarrollo colectivo en sociedad.

[698]Así lo comprende la Suprema Corte; "*tributo inherente a la persona humana que le hace merecedora de respeto y que delimita un ámbito de prerrogativas que se le deben garantizar, a fin de que tenga una existencia plena y compatible con su propia naturaleza*". En. *Dignidad humana, derecho a la vida y derecho a la integridad personal* (México, D.F.: SCJN, 2013), 5.

Capítulo Cuarto

Retroactividad Favorable

Sumario: 4.1 Principio de retroactividad de la norma más favorable, **4.1.1** Limitantes a la retroactividad benigna, **4.1.2** Criterios del Poder Judicial de la Federación sobre retroactividad favorable o benigna, **4.1.21** Materia laboral, **41.2.2** Materia penal, **4.1.2.3** Materia tributaria, **4.1.3** Criterios detractores del Poder Judicial de la Federación sobre la retroactividad benigna tributaria, **4.1.4** Criterios del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en pro y en contra de la retroactividad benigna, **4.1.4.1** En *Pro* de la retroactividad benigna, **4.1.4.2** La improcedencia de la retroactividad a favor de los administrados, **4.2** Panorama jurídico de los derechos de los contribuyentes, **4.2.1** Derechos de los contribuyentes, **4.2.1.1** Capacidad contributiva, **4.2.1.1.1** Derecho al mínimo vital o existencial, **4.2.1.1.2** Tesis del Poder Judicial de la Federación sobre el tema **4.2.1.2** Igualdad Tributaria, **4.2.1.3** Reserva de ley en materia tributaria, **4.2.1.4** Destino del gasto público, **4.2.1.5** Otros Derechos, **4.2.2** Interpretación de la ley tributaria, **4.2.2.1** Interpretar de la ley, **4.2.2.2** Interpretación en materia tributaria, **4.2.2.3** Actual postura de la Suprema Corte respecto de la interpretación tributaria.

El capitulo en estudio consisten en desentrañar el sentido favorable de un principio en derecho en particular la retroactividad, esto a partir de los derechos de los contribuyentes, posteriormente comprender la interpretación jurídica que otorga la normatividad aplicable a la autoridad administrativa -*Servicio de Administración Tributaria, en particular*-, así como a los operadores jurídicos, para pasar a examinar los criterios; tanto obligatorios como orientadores que emite el Poder Judicial de la Federación y otros de menor rango, como son del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respecto de la retroactividad favorable en algunas materias y sin omitir analizar los criterios que los anteriores órganos de justicia, que se contraponen a un beneficio a través del derecho para los contribuyentes.

4.1 Principio de Retroactividad de la norma más favorable

Para Sergio Sibaja, nos refiere que; "*El principio de irretroactividad de la ley penal en perjuicio de persona alguna tiene una contraparte: el principio de aplicación de la ley más favorable a los gobernados. Esto forma práctica común en todas las materias que regula la legislación nacional, federal y local*",[699] en ese orden de

[699]Sergio Sibaja, "Aplicación de la ley más favorable a los sentenciados durante la etapa de ejecución", *La ejecución de sanciones penales en el sistema procesal penal acusatorio* (2017),

ideas Jesús María Silva, apunta que; "*En cualquier caso, el principio general de irretroactividad de las leyes penales cuenta con una significativa excepción. Se trata de la admisibilidad de la aplicación retroactiva de las disposiciones favorables al reo"*[700] y Luis Felipe Ruiz, reconoce que ese principio de irretroactividad; *"al mismo tiempo expresa que los efectos de una ley perjudicial cesan cuando ha terminado su imperio, bien porque en una sucesión de leyes se contempla la situación más benigna o porque deja de contemplarse sin más".*[701]

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su doctrina que comprende la serie de decisiones relevantes, en particular en la número 24,[702] en el cual reconoce que la retroactividad en beneficio de los gobernados o administrados emana de los artículos 1o. y 14 Constitucional, los cuales se encuentran integrados por los principios de igualdad ante la ley[703] o principio de equidad que concatenado con el de la racionalidad, impide que el Estado insista en; "*exigir la ejecución de la sanción por un hecho que yo no amerita o que no la merece en tal proporción*",[704] y la figura de retroactividad en beneficio interpretada a contrario sensu, que consiste; "*en la admisión del efecto retroactivo de la ley penal más benigna, más favorable, o menos gravosa para el gobernado"*.[705]

Por ello, la Suprema Corte, reconoce que en materia penal se comprende el beneficio que se crea ante una nueva ley y ofrece la retroactividad benigna al reo

---

http://www.poderjudicialdf.gob.mx/work/models/PJDF/Resource/1918/22/images/Revista%20Nova%20Iustitia%20Febrero%202017%20Final.pdf#page=99 (fecha de acceso:5 de octubre de 2016), 100.

[700]Jesús María Silva, *Legislación penal socio-económica y retroactiva de disposiciones favorables: el caso de las "leyes en blanco",* (1992) https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/4191/pg_423-466_penales16.pdf?sequence=1 (fecha de acceso: 14 de octubre de 2016), 427.

[701]Luis Felipe Ruiz, *El principio de irretroactividad de la ley penal en la doctrina y la jurisprudencia,* https://es.scribd.com/document/200192294/Dialnet-ElPrincipioDeIrretroactividadDeLaLeyPenalEnLaDoctr-819650 (fecha de acceso: 14 de octubre de 2016), 153.

[702]Suprema Corte de Justicia de la Nación, "La retroactividad favorable establecida en el artículo 14 Constitucional", *Inconstitucionalidad de los ordenamientos que establecen una edad mínima penal, distinta a la señalada en el artículo 18 de la Constitución Federal,* Serie decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2007), http://sistemabibliotecario.scjn.gob.mx/sisbib/po2008/65930/65930_1.pdf (fecha de acceso: 16 de octubre de 2016).

[703]Suprema Corte de Justicia de la Nación, "La retroactividad favorable establecida en el artículo 14 constitucional", *Inconstitucionalidad de los ordenamientos que establecen una edad mínima penal, distinta a la señalada en el artículo 18 de la Constitución Federal* (México, D.F.: SCJN-UNAM, 2007), 45.

[704]*Ibid*, 44-45.

[705]*Ibid,* 44.

cuando se establezcan; "*procedimientos o recursos benéficos, o que hagan más favorable la condición de los indiciados o reos de algún delito, ya sea para fines sociales o por propósitos de humanitarismo*",[706] de igual forma, María Luisa Pique, así lo considera; "*Cuando una ley posterior fuere más benigna para el imputado que la ley vigente durante la comisión del hecho delictivo, los jueces deben aplicar la primera. Se entiende por "ley penal posterior más favorable" tanto aquella que establece una pena menor respecto de los delitos, como la que comprende a las leyes que desincriminan una conducta anteriormente considerada delictiva, o la que crea una nueva causa justificación, de inculpabilidad y de impedimento a la operatividad de una penalidad ya sea que se hubiese sancionado con anterioridad a la sentencia, como si también se hubiese sancionado durante su ejecución*".[707] Esto es, cuando existe una menor pena a través de una nueva ley a la que regia el momento de la comisión de un delito o cuando deja de existir ese delito cometido mediante una ley que ya no lo considera tener ese carácter.[708]

En ese orden de ideas, nos explica ese Órgano Judicial, que esa situación jurídica es creada por dos normas jurídicas aplicables a una misma situación jurídica y se conoce como; "*conflicto de leyes en el tiempo o concurso de normas incompatibles*",[709] por ello, la Suprema Corte, refiere que; "*los problemas de conflictos de leyes en el tiempo, cuando se trata de imposición de sanciones, deban resolverse de la manera que resulte más benéfica para los individuos*".[710]

[706]Suprema Corte de Justicia de la Nación, "La retroactividad favorable establecida en el artículo 14 constitucional", *Inconstitucionalidad de los ordenamientos que establecen una edad mínima penal, distinta a la señalada en el artículo 18 de la Constitución Federal* (México, D.F.: SCJN-UNAM, 2007), 43.

[707]María Luisa Pique, *Artículo 9. principio de legalidad y de retroactividad*. http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/libros/pdf/la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-derecho-argentino/009-pique-legalidad-y-retroactividad-la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-da.pdf (fecha de acceso: 23 de octubre de 2016), 171.

[708]Suprema Corte de Justicia de la Nación, "La retroactividad favorable establecida en el artículo 14 constitucional", *Inconstitucionalidad de los ordenamientos que establecen una edad mínima penal, distinta a la señalada en el artículo 18 de la Constitución Federal* (México, D.F.: SCJN-UNAM, 2007), 43-45.

[709]*Ibid*, 44.

[710]*Ibid*, 45.

4.1.1 Limitantes a la retroactividad benigna

Se establecen en la doctrina y en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiente:

1. *"D. Aun en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, solo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos seria en beneficio del causante"*.[711]

2. "*G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, solo puede hablarse de hechos realizados"*.[712]

3. "*Además, la 2ª Sala ha establecido la jurisprudencia n. 229 en materia de retroactividad de las leyes fiscales, que dice que: "Si bien las leyes fiscales, por interés público, pueden retrotraerse y es legitima la facultad del Estado de cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad solo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no puedan alegar que no 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*".[713]

[711]Sergio Francisco De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 305.
[712]Ibid, 306.
[713]En la obra de Sergio Francisco De La Garza; *Derecho Financiero Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2005), 303. Se desprende que los autores Mario de la Cueva y Flores Zavala, invocan una ejecutoria de la Suprema Corte, con apéndice al SJF, 1965, 3ª parte, 2ª Sala, tesis 229, p 277.

4.1.2 Criterios Del Poder Judicial de la Federación sobre retroactividad favorable o benigna

Previo al análisis de los criterios emitidos por el órgano judicial, es importante destacar el valor de la jurisprudencia y sus tesis aisladas que son origen de la interpretación de la Constitución y de las normas generales, a cargo del Poder Judicial de la Federación, a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Plenos de Circuito, Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunal Electoral, de conformidad con los diversos párrafos del artículo 94, de nuestra Carta Magna. Además, señala Ignacio Burgoa lo siguiente:

> "…( )…. *la interpretación constitucional queda reservada, en último grado, a los tribunales máximos del Estado, cuya jurisprudencia, en que tal interpretación se sustente, sea obligatoria para todas las autoridades estatales, pues es evidente que sin esta obligatoriedad se provocaría la anarquía aplicativa del Derecho"*.[714]

De lo anterior trascrito, Ignacio Burgoa indica que la reserva de interpretar la constitución es exclusiva, en nuestro caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por ser el último en resolver los juicios trascendentales del país, que previamente fueron sometidos a los Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito o Electorales, que todos estos son de categoría previa a nuestro máximo tribuna, además que los criterios sustentados son obligatorios para evitar desorganización en la observancia y empleo del derecho.

Los productos que arroja la interpretación de la Constitución Federal, son las Jurisprudencias, que pueden ser por reiteración de criterios, contradicción de tesis, sustitución, declaratoria general de inconstitucionalidad, acciones de inconstitucional y controversias constitucionales, todas contempladas por la Constitución Federal en sus artículos 103 y 105 y sus leyes reglamentarias. En las Jurisprudencias, se desprende los beneficios otorgados por el Poder Judicial de la

[714] Ignacio Burgoa, *Derecho Constitucional Mexicano* (México, D.F.: Porrúa, 2007), 394.

Federación al ejercer de su competencia de interpretación de las normas Constitucionales y las normas generales (leyes secundarias), dentro de las diversas ramas del derecho Público y Privado, las cuales, dichos beneficios no se desprenden a simple vista en las diversidad de normas jurídicas existentes. Son de orden y observancia obligatoria las jurisprudencias, para los órganos judiciales y jurisdiccionales inferiores a nuestro máximo tribunal, de conformidad con el artículo 217, de la Ley de Amparo, que establece el grado jerárquico de los diversos creedores, con la particularidad que dicha obligatoriedad está destinada hacia la inferior, de acuerdo a su constitución organizacional o competencia de grado.

Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación, nos explica un antecedente histórico de las Constituciones Federales Mexicanas, con relevante trascendencia respecto del tema en análisis, en el cual los legisladores cuentan con la facultad de emitir leyes retroactivas en perjuicio de los administrados, todo esto de acuerdo al siguiente criterio:

> "*La Constitución de 1857 establecía que no se podía expedir ninguna ley retroactiva, en tanto que la de 1917, en su artículo 14, se limita a expresar que a ninguna ley se dará efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna; lo cual viene a significar que la Constitución anterior, prohibía al legislador dictar disposiciones que rigieran actos ya sometidos al imperio de leyes anteriores y la Constitución de 1917, en cambio, no desconoce la facultad del legislador para dictar leyes que en sí mismas lleven efectos retroactivos, cuando así lo exija el bien social, y tiende únicamente a impedir que las autoridades apliquen las leyes con efecto retroactivo*".[715]

De lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la quinta época, consideraba en la Constitución Federal de 1857, la cual es previa a nuestra actual Carta Magna, que la irretroactividad como la prohibición de afectar situaciones jurídicas creadas bajo el imperio de ley, por cualquier organismo de los

[715]Registro: 338257, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 1015. Rubro: "RETROACTIVIDAD".

tres poderes de gobierno; judicial, legislativo y ejecutivo. Sin embargo, esa Segunda Sala, admitía que la Constitución Federal de 1917, permitía al legislador leyes con efectos retroactivos en atención del interés de la humanidad.

En consecuencia se analiza las diversas materias del derecho como es la laboral, penal y tributaria, con el fin de apreciar la actual postura de ese Órgano Judicial Federal, como continuación se aborda:

4.1.2.1 Materia laboral

El derecho laboral o derecho del trabajo, apunta Héctor Santos, que es; "*el conjunto de principios, instituciones y normas que pretende realizar la justicia social dentro de las relaciones laborales a través de la defensa y promoción de las condiciones generales de trabajo*",[716] por ello, se denota que la materia en cita, corresponde a los trabajadores quienes gozan de los derechos humanos que contempla nuestra Carta Magna.

Ahora bien, a través de los Plenos de Circuito se comprende la Jurisprudencia emitida en el año 2016, con rubro; "*INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. CUANDO SE CONDENA A UNA DEPENDENCIA PÚBLICA A RECONOCER LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL, NO PROCEDE CONDENARLA A LA INSCRIPCIÓN Y AL PAGO RETROACTIVO DE LAS APORTACIONES RELATIVAS A SU FONDO DE VIVIENDA Y AL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO, CUANDO NO FUERON RECLAMADAS EXPRESAMENTE*",[717] en ella, se comprende que no procede la retroactividad favor de los trabajadores al quienes dentro de juicio no soliciten ese beneficio, esto en atención que se vulneran los principios de derecho

[716] En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1172.

[717] Registro: 2012878, Localización: Décima Época, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo III, Materia(s): Laboral, Tesis: PC.I.L. J/25 L (10a.), Página: 2063, rubro; "INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. CUANDO SE CONDENA A UNA DEPENDENCIA PÚBLICA A RECONOCER LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL, NO PROCEDE CONDENARLA A LA INSCRIPCIÓN Y AL PAGO RETROACTIVO DE LAS APORTACIONES RELATIVAS A SU FONDO DE VIVIENDA Y AL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO, CUANDO NO FUERON RECLAMADAS EXPRESAMENTE".

que guardan los artículos 14 y 17 de la Constitución Federal, relativos y que versan en la instancia de parte y la congruencia en los laudos.

Sin embargo, existe otro criterio jurisprudencial, emitido en el año de 2011 por la Segunda Sala de la Suprema Corte, con rubro; "*SEGURO SOCIAL. PROCEDE LA INSCRIPCIÓN RETROACTIVA DE UN TRABAJADOR AL RÉGIMEN OBLIGATORIO, AUN CUANDO YA NO EXISTA EL NEXO LABORAL CON EL PATRÓN DEMANDADO*",[718] en el se reconoce que la procedencia de la retroactividad a los beneficios sociales cuando se trata del patrón, siempre y cuando de acuerdo con la jurisprudencia citada previamente en el párrafo superior, no sea una dependencia pública.

4.1.2.2 Materia penal

Para Álvaro Bunster, el derecho penal consiste en; "*es el conjunto de normas jurídicas del Estado que versan sobre el delito y las consecuencias que esta acarrea, ello es, la pena y las medidas de seguridad"*,[719] además, se debe tener a la vista a los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, sobre la materia penal y su comprensión de esta con la retroactividad favorable.

En ese orden de ideas, la contradicción de tesis 5/2013, publicada en el año de 2014, la Primera Sala de la Suprema Corte, dentro de su ejecutoria comprende cómo se materializa el efecto de la retroactividad benigna en la materia penal al señalar lo siguiente:

> "*el derecho del imputado de que se dé efecto retroactivo a la ley penal en su beneficio, lo retoman los restantes numerales, pues también está consagrado a nivel internacional, en el precepto 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos antes transcrito, incorporado a nuestro*

[718]Registro: 162717, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Materia(s): Laboral, Tesis: 2a./J. 3/2011, Página: 1082. Rubro; "SEGURO SOCIAL. PROCEDE LA INSCRIPCIÓN RETROACTIVA DE UN TRABAJADOR AL RÉGIMEN OBLIGATORIO, AUN CUANDO YA NO EXISTA EL NEXO LABORAL CON EL PATRÓN DEMANDADO".

[719]En *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1218.

sistema nacional, así como en los dispositivos 56 y 553 de los códigos sustantivo y adjetivo de la materia y fuero indicados, al disponer todos ellos respecto del tema de las sanciones, que si con posterioridad a la comisión del delito e inclusive durante la extinción de la pena, la ley dispone la imposición de una más leve o entrare en vigor una nueva legislación o reforma, se estará a lo previsto en la más benigna al reo, ya sea de oficio o a solicitud del imputado".[720]

De lo anterior, se desprende que en materia penal la retroactividad benigna por una parte encuentra su fundamento en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 56 del Código sustantivo y 553 del Código adjetivo ambos penales que se observaron en aquel momento de la tramitación del procedimiento penal y por la otra se aprecia que las sanciones que llegan a ser modificadas con posterioridad a la comisión del delito, y que se comprende una menor pena o dejen de existir procede la retroactividad a favor del reo. Además, esa Primera Sala, reconoce que; "*puede darse efectos retroactivos a la ley, si ésta no causa perjuicio, como sucede frecuentemente tratándose de leyes procesales o de carácter penal, sea que establezcan procedimientos o recursos benéficos, o que hagan más favorable la condición de los indiciados o reos de algún delito*".[721]

En el año 2003, se aprecia la jurisprudencia con rubro; "*TRASLACIÓN DEL TIPO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 4o. TRANSITORIO DEL NUEVO CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL. ESTUDIO PREVIO A LA ACREDITACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO Y LA PLENA RESPONSABILIDAD*",[722] en esta tesis,

[720]Contradicción de Tesis 5/2013, Registro Núm. 25377; Décima Época; Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 125. Rubro; "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

[721]*Ibid.*

[722]Registro: 182915, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: I.6o.P. J/4, Página: 864. Rubro; "TRASLACIÓN DEL TIPO PREVISTO EN EL ARTÍCULO

se comprende que no se debe confundir la traslación del tipo de la conducta que en una ley previa la comprendía y la nueva ley sigue comprendiendo, con la retroactividad favorable, por la simple razón que esta ultima opera cuando ya no se comprende en una nueva ley o se disminuye, cuyo estudio debe realizarse previo a la acreditación del cuerpo del delito y la plena responsabilidad.[723]

Ahora bien, en la Octava Época, se comprende el criterio emitido en el año de 1994, por los Tribunales Colegiados de Circuito, con rubro; "*APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY PENAL*",[724] en el cual se establece cuando es permisible aplicar la retroactividad favorable de la ley penal, por las autoridades judiciales y las administrativas, para la primera de ellas debe ser antes de que se dicten las sentencias de primera o segunda instancia, en caso de que se hayan consumado el proceso judicial penal, se debe hacer valer dicha figura ante la ultima autoridad señalada.[725]

En otro criterio con carácter de obligatorio emitido en el año de 1993, por los Tribunales Colegiados de Circuito, con rubro; "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BENEFICIO DEL REO. NO OPERA EN MATERIA ADJETIVA O PROCEDIMENTAL*",[726] se considera que por una parte que la excepción a la regla de irretroactividad es en caso de una nueva ley que sea más benigna al reo, esto es en base a la jurisprudencia, la doctrina y el derecho positivo.[727] Por la otra parte delimita el alcance de lo benigno de aquella figura al aspecto sustantivo del delito y de la pena, por consecuencia la retroactividad a favor del reo no debe atender al derecho penal adjetivo o procedimental.[728] Además, esto se amplía con lo

---

4o. TRANSITORIO DEL NUEVO CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL. ESTUDIO PREVIO A LA ACREDITACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO Y LA PLENA RESPONSABILIDAD".

[723] *Ibid.*

[724] Registro: 210963, localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 79, Julio de 1994, Materia(s): Penal, Tesis: XII.1o. J/9, Página: 67. Rubro; "APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY PENAL".

[725] *Ibid.*

[726] Registro: 215196, localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 68, Agosto de 1993, Materia(s): Penal, Tesis: XIX.1o. J/6, Página: 91. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BENEFICIO DEL REO. NO OPERA EN MATERIA ADJETIVA O PROCEDIMENTAL".

[727] *Ibid*.

[728] *Ibid.*

comprendido en la tesis,[729] la cual explica que; "*La aplicación retroactiva de la ley en beneficio de todo reo resulta ser obligatoria para las autoridades judiciales o administrativas, en su caso, de acuerdo con la legislación penal ordinaria y el incumplimiento de esa obligación resulta violatorio de la garantía de exacta aplicación de la ley, consagrada en el tercer párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, cuya violación es reparable mediante el juicio de amparo"*.[730]

Por último, en la Sexta Época, comprende la tesis aislada emitida por la Primera Sala, con rubro; "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL MAS BENEFICA*",[731] en ella se aprecia que las leyes sustantivas deben aplicar durante su vigencia, además se reconoce la existencia de la excepción al principio de no retroactividad o irretroactividad de la ley, que consisten en aplicar la ley posterior más favorable a los delincuentes o reos.[732]

4.1.2.3 Materia tributaria

Esta materia también se identifica como derecho fiscal, y se comprende como lo refiere Gildardo Gil, en el; "*conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre este y los particulares y su repercusión sobre estos últimos*",[733] por ello, el poder judicial de la federación ha emitido las tesis siguientes que se citan en un orden cronológico descendente.

El criterio más novedoso y de observancia obligatoria que atiende a la materia fiscal o tributaria, en particular en el tema de sanciones, es el criterio emitido en abril de 2016, por la Segunda Sala de la Suprema Corte, con rubro;

[729]Registro: 210739, Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 80, Agosto de 1994, Materia(s): Penal, Tesis: V.2o. J/95, Página: 53. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA LEGISLACION PENAL. EN LO QUE FAVOREZCA AL REO DEBE APLICARSE EL DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSOS ARTICULOS DEL CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE FEBRERO DE 1994".

[730]*Ibid*.

[731]Registro: 259203, Localización: Sexta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen CI, Segunda Parte, Materia(s): Penal, Tesis:, Página: 50, rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL MAS BENEFICA".

[732]*Ibid.*

[733]Gildardo Gil, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 1184.

"*PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL*",[734] en ella, se comprende que la Suprema Corte, amplia la jurisprudencia emitida en el año de 1998, a través de su propia Segunda Sala, la cual nos aporta que el principio de retroactividad benigna contempla además de las normas sancionadoras, a la conducta antijurídica del administrado.

Lo relativo a la conducta antijurídica engarzada con la retroactividad benigna, nos señala esa Segunda Sala, a través de la contradicción de tesis 381/2012,[735] la cual fue originada por la jurisprudencia que arriba se menciona, es producto de la tesis aislada con rubro: *"INCIDENTE DE TRASLACIÓN DEL TIPO Y ADECUACIÓN DE LA PENA. CONSTITUYE UN DERECHO PROTEGIDO CONSTITUCIONALMENTE."*,[736] en ella, se comprende a los delitos que dejan de tener ese carácter por disposición de los legisladores, en consecuencia las autoridades públicas no deben insistir en exigir su ejecución.[737] No se omite manifestar que la tesis aislada, ya se encuentra superada una jurisprudencia,[738] que comprende el mismo sentido.

En el año de 2006, la Primera Sala de la Suprema Corte, a través de una tesis de carácter aislado, con rubro; "*APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL EN*

[734]Registro: 2003349, Localización: Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 22/2013 (10a.), Página: 1321. Rubro; "PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL".

[735]Contradicción de tesis 381/2012, registro Núm. 24352; Décima Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, página 1290.

[736]Registro: 179890, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 366.

[737]*Ibid.*

[738]Registro: 159862, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 4/2013 (9a.), Página: 413. Rubro; "*TRASLACIÓN DEL TIPO Y ADECUACIÓN DE LA PENA. CONSTITUYEN UN DERECHO DEL GOBERNADO PROTEGIDO CONSTITUCIONALMENTE*".

MATERIA FISCAL",[739] nos explica en qué no hay obligación de aplicar la retroactividad en beneficio en materia tributaria por parte de los juzgadores, Sin embargo, considera que la retroactividad procede ante la modificación o reforma de un norma secundaria por su simple declaración de inconstitucionalidad y además puede que guarde un mecanismo legal que limita que se obtenga un beneficio, en razón que debe prevalecer la Supremacía Constitucional que busca salvaguardar la Jerarquía Constitucional.[740]

El criterio que hoy en día prevalece con mayor trascendencia concerniente al tema de retroactividad favorable o benigna, el cual establece que las sanciones fiscales tienen naturaleza similar a las sanciones penales, se encuentra en la jurisprudencia emitida en el año de1998, identificada con rubro; "*MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR*",[741] en ella, se consideran similares por la finalidad que guardan las sanciones penales y fiscales, al decir la Segunda Sala, que esas sanciones buscan; "*mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción"*,[742] por lo tanto es procedente aplicar la retroactividad a favor en materia penal como en materia fiscal cuando se tratan de sanciones.

Además, en la contradicción de tesis 26/97,[743] desarrollada por la Segunda Sala, se desprende que acudió a la doctrina la siguiente similitud de las sanciones:

> "*Diversos autores han sostenido que entre las infracciones fiscales y los delitos no existen diferencias sustanciales, ya que tienen el mismo origen, que es el incumplimiento de obligaciones frente al Estado y se sancionan,*

[739]Registro: 173844, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CLXXX/2006, Página: 178. Rubro; "APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL".

[740]*Ibid*.

[741]Registro: 196642, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333. Rubro; "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR".

[742]*Ibid.*

[743]Contradicción De Tesis 26/97, Registro Núm. 4699; Novena Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, página 334.

unas con pena económica y otras con pena privativa de libertad, pudiendo actualizarse, en los delitos, la imposición de penas pecuniarias, según se determine en la ley; en estas condiciones, las diferencias existentes entre ambas figuras, pudieran establecerse en relación con el órgano encargado de imponerlas, que en las infracciones corresponde a autoridades administrativas y en los delitos al órgano jurisdiccional, lo que no hace que la naturaleza de las sanciones en materia penal, sean distintas a las fiscales".[744]

De lo anterior trascrito, ese Órgano Constitucional, concluyo que las multas fiscales son equiparables a las normas que imponen sanciones penales por el simple hecho que no existen diferencias sustanciales, además que la retroactividad favorable si es aplicable a los particulares en la materia tributaria, en consecuencia es procedente aplicar el principio penal de la retroactividad de la norma mas benéfica a la materia fiscal cuando se trata solo de multas.[745]

4.1.3 Criterios detractores del Poder Judicial de la Federación sobre la retroactividad benigna tributaria

En la Sexta Época, del Poder Judicial de la Federación, se advierte alrededor de los años 50s que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la retroactividad en benéfico o a favor de los contribuyentes no existe de acuerdo con la tesis de rubro; "*RETROACTIVIDAD. NO EXISTE PARA LAS LEYES FISCALES*".[746] Esto en razón, de acuerdo a la Segunda Sala, que la retroactividad solo aplica tratándose de leyes procesales que establezcan procedimientos o recursos benéficos y en leyes de carácter penal que favorezcan a los indiciados o reos de algún delito,[747] Además, las leyes posteriores relativas al supuesto jurídico y beneficias al mismo no pueden ser aplicadas por los jueces en

[744] *Ibid*.
[745] *Ibid*.
[746] Registro: 268854, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen VI, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 84. Rubro; "RETROACTIVIDAD. NO EXISTE PARA LAS LEYES FISCALES".
[747] *Ibid*.

la materia administrativa aunque sea justa para los contribuyentes sino corresponde exclusivamente a las infracciones y sanciones fiscales.

De igual forma en esa época, la Cuarta Sala de la Suprema Corte, en el año de 1962, a través de la tesis aislada con rubro; "*RETROACTIVIDAD EN MATERIA LABORAL*",[748] esa Sala en mención establece que solo en materia penal se puede acceder a la figura de retroactividad a favor o en beneficio de manera exclusiva a los inculpados y desconocía así a todo las demás materias en particular la civil y laboral, al señalar que; "*Sólo en materia penal y cuando una ley posterior modifica la naturaleza de un delito tipificado en los códigos correspondientes, o modifica la pena impuesta por ese delito, el inculpado puede acogerse a los beneficios de la nueva disposición, si le resulta favorable; pero tal criterio no priva ni puede constituir norma jurídica en materia civil o laboral*",[749] esto es, en razón que la libertad personal se encuentra a tela de juicio ante las autoridades judiciales, lo cual es diverso a los intereses personales y materiales de las personas que se someten a la jurisdicción de los órganos que resuelven estas disputas, consecuentemente no es permisible aplicar ningún beneficio a ninguna de las partes porque la otra no beneficiada se encontrara en estado de indefensión.[750]

Ahora bien, los Tribunales Colegiados de Circuito, dependientes del Poder Judicial de la Federación, en el año de 1988, emitieron el criterio con rubro; "*RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE*",[751] comprenden dentro de mismo lo impermisible de la retroactividad cuando es perjudicial a los contribuyentes, también intuyen que la retroactividad benigna o favorable de las disposiciones fiscales no es un capricho que se pueda aplicar a cualquier ley que se estime favorecer a sus intereses, por la simple razón que las disposiciones fiscales son de observancia estricta de acuerdo al artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación y

[748]Registro: 813253, Localización: Sexta Época, Instancia: Cuarta Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1962, Materia(s): Laboral, Tesis: Página: 17. Rubro; "RETROACTIVIDAD EN MATERIA LABORAL".

[749]*Ibid*.

[750]*Ibid.*

[751]Registro: 231620, Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 605. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE".

que solo el derecho que se aprecia para los gobernados consisten en tildar de inconstitucional cualquier aplicación que se considere retroactiva en su perjuicio.[752]

Concatenado a lo anterior, un criterio jurisprudencial desarrollado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, identificado con el rubro; "*RECARGOS Y GARANTIA DEL INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 4o. Y 9o. TRANSITORIOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SON RETROACTIVOS*",[753] considera el Pleno, en su contenido la figura de actos de tracto sucesivo, para ello comprende una situación jurídica que sirvió para arribar que no existe retroactividad de las disipaciones legales ahí analizadas.

Sin embargo, los actos de tracto sucesivos, son parte de la excepción al beneficio de una aplicación retroactiva, porque se impide a través de aquella figura cuando se encuentra configurada una situación de hecho que prospere la retroactividad a favor de los gobernados, en la tesis en comento comprende que los recargos se configuran a un porcentaje y si estos llegan a cambiar a una cantidad mayor o en su caso a una menor por disposición legal, el contribuyente deudor debe pagarlos de acurdo al momento que se materializaron como obligación y no a otro momento en que es más conveniente para el.[754]

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año 2006 consideró a través de una tesis aislada con rubro; "*APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL*",[755] lo improcedente de aplicar la retroactividad en beneficio de algún de los contribuyentes, en razón del contenido integral del artículo 6º, del Código Fiscal de la Federación; no comprende la obligación a la

[752]*Ibid.*

[753]Registro: 206088, Localización; Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P. 5, Página: 155. Rubro; "RECARGOS Y GARANTIA DEL INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 4o. Y 9o. TRANSITORIOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SON RETROACTIVOS".

[754]*Ibid.*

[755]Registro: 173845, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CLXXIX/2006, Página: 177. Rubro; "APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL".

autoridades fiscales mediante procedimiento alguno, disposiciones secundarias como reglamentos o miscelánea fiscal, ni mucho menos las disposiciones normativas que advierten los criterios de interpretación que regula la materia tributaria.

Esto es, la Primera Sala, considero que la materia fiscal es; "*de interpretación estricta, la regla general emana del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación expresa que no existe obligación de hacerlo",*[756] lo cual, en esta tesis comprende tajantemente que lo estricto de su obligación interpretativa por disposición jurídica no permite que se haga una interpretación a *contrariu sensu*, en consecuencia si las mismas disposiciones fiscales no lo permiten proceder de cierta forma, por lógica se encuentra prohibido. De igual, forma dentro la tesis en comento analizada la Primera Sala, deja en claro que la causación y determinación del tributo se observa al momento de la realización del supuesto de acuerdo a la ley que se encontrara vigente, adverso a las disposiciones que rijan procedimientos o trámites que aplican las que se emitan con posterioridad.

Ahora bien, esa Primera Sala, explica mediante un ejemplo en el cual se reflejan los deberes cotidianos de los contribuyentes, al señalar lo siguiente:

> *"los principios constitucionales en materia tributaria, con el objeto de establecer un sistema fiscal justo, pretenden que las personas concurran al levantamiento de las cargas públicas conforme a sus distintas capacidades, motivo por el cual si una persona evidencia encontrarse en una situación demostrativa de capacidad en un momento determinado, justificándose la imposición del gravamen, la circunstancia de que la ley sea modificada o adicionada de tal manera que se aminore la carga fiscal, por regla general, no implica que la situación bajo la cual se causó o enteró el gravamen haya dejado de ser idónea para efectos del cumplimiento del mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos".*[757]

---

[756] *Ibid*.

[757] Registro: 173845, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CLXXIX/2006, Página: 177. Rubro; "APLICACIÓN RETROACTIVA EN

De lo anterior, se comprende que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en observancia a los Principios Constitucionales que promueven un sistema tributario justo, por ello los contribuyentes que en un momento cierto se hayan posicionado en uno de los supuestos jurídicos que identifique la materia tributaria, debe ese contribuyente sujetarse a lo establecido en ese momento de la ley o disposición vigente sin la oportunidad de acudir a un posterior cambio de las normas que pudieran otorgar un supuesto pero inaplicable beneficio,[758] todo esto es en razón a; "*el referido artículo 6o. evidencia su consistencia lógica con los principios que inspiran el sistema tributario, así como su coherencia en el marco de las normas que pretenden gravar las capacidades existentes y actuales*".[759]

Por último, en el año de 2014, al resolver una contradicción de tesis[760] que versa sobre delitos fiscales comprendidos en la materia tributaria, correspondió por competencia a la Primera Sala, la cual resolvió a través de la jurisprudencia con rubro:

> "*DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY*".[761]

BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL".

[758] *Ibid*.

[759] *Ibid.*

[760] Registro: 25377; Décima Época; Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 125.

[761] Registro: 2008078, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s):

De lo anterior, se denota por una parte que solo la retroactividad en beneficio de persona alguna, se delimita su aplicación de manera exclusiva a las normas legislativas o reglamentarias y no otra fuente de derecho de carácter inferior a las dos señaladas, como es la miscelánea fiscal.

Por otra parte, en este asunto en particular aconteció a partir de la denuncia de contradicción de tesis que sostenían dos Tribunales Colegiados de Circuito,[762] en los cuales se comprendía por una parte lo procedente de aplicar la hipótesis de la retroactividad favorable de una miscelánea fiscal posterior al momento de los hechos y la otra negaba esta posibilidad, todo esto para que se conmutara la condena de los reos. Sin embargo, la Primera Sala, resolvió que; "*para establecer el quántum de la pena para la obtención de los beneficios de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro previsto en la ley, debe estarse a la norma vigente al momento de la consumación del hecho delictivo*",[763] esto es, se debe observar el momento de la realización de la descripción típica del delito, por ello y palabras de la Primera Sala, este criterio impide la retroactividad favorable o benigna de los contribuyentes cuando no proviene de normas jurídicas o reglamentarias, al no contrastase con; "*los principios pro persona, de retroactividad de la ley en beneficio ni el de la aplicación de la ley más favorable*".[764]

Constitucional, Tesis: 1a./J. 56/2014 (10a.), Página: 192. Rubro; "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

[762]Contradicción de tesis 5/2013. suscitada entre el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito.

[763]Registro: 2008078, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 56/2014 (10a.), Página: 192. Rubro; "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

[764]Contradicción de tesis 5/2013; registro Núm. 25377; Décima Época; Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 125. Con rubro; "DEFRAUDACIÓN

4.1.4 Criterios del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en pro y en contra de la retroactividad benigna.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa,[765] de acuerdo con su normatividad que lo rige, emite precedentes integrados a través de su proceso de creación de tesis sustentadas por sus órganos; Sala Superior, Secciones, Salas y Magistrados Instructores, en las que sustentan sus criterios mediante las sentencias que ellos logren pronunciar y que sean publicados en la Revista del Tribunal. Por ello, tienen un valor secundario después de las Tesis y Jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación, Sin embargo, el Tribunal es especialista en el tema de legalidad administrativa y tributaria.

Ese Tribunal Federal, en lo concerniente al tema de la retroactividad comprende que el efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna no es procedente de acuerdo con los criterios que lo prohíben emitidos por el Poder Judicial de la Federación y en observancia estricta al principio que se aprecia de manera literal en el artículo 14 Constitucional y para ello se ha pronunciado en ese sentido en un sin número de criterios jurisprudenciales y precedentes,[766] esto se desprende de la mayoría de las tesis que se analizan en este apartado pero que no se abordaran. A continuación se citan las posturas que ha tomado el Tribunal Federal, sobre el tema de la retroactividad favorable.

4.1.4.1 En *Pro* de la retroactividad benigna

En los año de 1940, el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, identificado en aquella época como Tribunal Fiscal Federal, en las tesis con rubros; "*LEY MÁS*

FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A - RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

[765] Antes conocido como Tribunal Fiscal Federal o Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

[766] Estos últimos no son de observancia obligatoria, solo son criterios orientadores para fallar en determinado sentido.

BENIGNA",[767] y "*LEY MÁS BENIGNA*",[768] concluyeron que el principio de derecho penal respecto de los efectos retroactivos a favor de los particulares es a partir de una nueva ley a hechos acontecidos antes de su aparición aplica también a las infracciones fiscales o a las sanciones administrativas.

En otro criterio, de los años 40s, el Tribunal Federal, a través de una Jurisprudencia con rubro; *"RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES"*,[769] por una parte dicho Tribunal amplia en que versa ese derecho penal cuando se trata de sanciones o multas; "*El principio del Derecho Penal, según el cual debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca una sanción menor a casos sucedidos con anterioridad a su vigencia, o aún dejar de sancionar aquellos en que se haya dejado de considerar punible un acto u omisión, es también aplicable en materia fiscal",*[770] por la otra parte, explica que como se traslada el principio del derecho penal al derecho administrativo, como es el caso de las sanciones fiscales:

> *"la aceptación del principio de Derecho Penal que se consagra en el artículo 56 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales. Que si del aspecto legal se pasa al problema teórico, se encontrará que la mayor parte de los tratadistas se sujetan al Derecho Administrativo y enseñan que no existe razón fundamental para considerar que, en tratándose de disposiciones de carácter fiscal, no pueden ser interpretadas siguiéndose las mismas reglas y los mismos principios que para una interpretación correcta de las demás legislaciones aconsejan los tratadistas del Derecho, por lo que si el Derecho Penal ha reconocido como principio, acogido ya dentro de él*

[767]Clave; I-TS-3688, 445/940.- Swift y Cía. de México, S. A., vs Secretaría de Hacienda, Oficina Federal de Hacienda Núm. 3 y Oficina Federal de Hacienda en Nuevo Laredo, Tamps.- Abril 4/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 70. Rubro; "LEY MÁS BENIGNA".

[768]Clave; I-TS-3687, 1735/940.- Harry Hoeffer contra Junta Central Calificadora del Impuesto sobre la Renta.- Julio 13/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 70. Rubro; "LEY MÁS BENIGNA".

[769]Clave; I-J-121, Resolución del Pleno de 15 de abril de 1940, recaída a los expedientes acumulados 292/938 y 2614/938. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 15(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 212. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES".

[770]*Ibid.*

con el carácter de definitivo, que no es justo que a un presunto infractor se le juzgue y sancione cuando la ley violada ha dejado de surtir sus efectos y si se tiene presente que es regla de interpretaciones que cuando no existe disposición expresa para resolver un conflicto, ello se hará de acuerdo con los principios generales de Derecho, es por lo que se juzga correcta la aplicación del Principio de Derecho Penal".[771]

De lo anterior, se aprecia que el Tribunal Federal, considera que no existe razón fundamental para que las disposiciones fiscales que versan sobre sanciones o multas, puedan ser interpretadas conforme a los lineamientos y principios que rigen a la materia penal, en razón que diversos tratadistas de derecho administrativo comprende su viabilidad de manera positiva a favor los contribuyentes.

Sobre esas sanciones y multas fiscales, en los años de 1987 y 1998, el Tribunal Federal, dentro de las tesis con rubros; "*RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS QUE ESTABLECEN MULTAS FISCALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL GOBERNADO*",[772] y *"MULTAS ADMINISTRATIVAS.- RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL INFRACTOR*",[773] reconoce en ambas que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a prever la aplicación de la retroactividad a favor de los contribuyentes cuando versara sobre sanciones o multas que con posterioridad al momento de su configuración hayan sido modificadas o suprimidas por los legisladores, en razón que al presentarse un conflicto de leyes en el tiempo para resolver cual sanción se impondrá ante la

[771]Clave; I-J-121, Resolución del Pleno de 15 de abril de 1940, recaída a los expedientes acumulados 292/938 y 2614/938. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 15(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 212. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES".

[772]Clave; IV-P-1aS-28, Juicio No. 100(14)4/98/14966/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 10 de julio de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta. (Tesis aprobada en sesión privada de 18 de agosto de 1998), R.T.F.F. Cuarta Época. Año I. No. 5. Diciembre 1998. p. 23. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS QUE ESTABLECEN MULTAS FISCALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL GOBERNADO".

[773]Clave; III-TASS-II-17, Recurso de Apelación No. 100(A)-II-160/96/9481/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de enero de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. María de Lourdes Pérez Ocampo. (Tesis aprobada en sesión de 6 de marzo de 1997). R.T.F.F. Tercera Época. Año X. No. 112. Abril 1997. p. 82. Rubro; "MULTAS ADMINISTRATIVAS.- RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL INFRACTOR".

existencia de una nueva disminución o extinción de su pena, se deberá; "*resolverse éste de manera más benéfica para el gobernador*".[774]

Otro aspecto, que abordo el Tribunal Federal, fue a partir del año de 1984, consistió en reconocer quien podría invocar a su favor la retroactividad, para ello emitió la tesis aislada con rubro; "*LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS*",[775] en su contenido se puede comprender como primicia que las autoridades, en particular las fiscales, jamás podrán equipararse por ningún motivo a una persona, ya sea física o moral, con el fin de invocar a su beneficio lo comprendido por el artículo 14, de la Constitución Federal, respecto de la retroactividad favorable, lo cual significa que los juzgadores no pueden poner en una balanza la decisión sobre quién debe beneficiarse entre las partes como son las autoridades o los particulares. Esto en razón que el derecho humano, antes garantía individual de prohibición de la retroactividad de leyes en perjuicio de persona alguna, no consta para ese Tribunal, que sea un principio absoluto, por consecuencia pueden existir excepciones.[776]

En ese igual sentido, en un año previo fueron emitidas las tesis aisladas con rubro; "*LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS*",[777] y "*LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS*",[778] en ambas se desprende por una parte el

[774]Clave; IV-P-1aS-28, Juicio No. 100(14)4/98/14966/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 10 de julio de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta. (Tesis aprobada en sesión privada de 18 de agosto de 1998), R.T.F.F. Cuarta Época. Año I. No. 5. Diciembre 1998. p. 23. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS QUE ESTABLECEN MULTAS FISCALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL GOBERNADO".

[775]Clave; II-TASS-6467, Revisión No. 218/83.- Resuelta en sesión de 17 de agosto de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 56. Agosto 1984. p. 46. Rubro; "LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS".

[776]*Ibid.*

[777]Clave; II-TASS-5292, Revisión No. 171/83.- Resuelta en sesión de 14 de septiembre de 1983, por mayoría de 4 votos, 1 más con los resolutivos y 2 en contra.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez. Precedente; Revisión No. 218/82.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez. R.T.F.F. Segunda Epoca. Año VI. No. 45 Septiembre 1983. p. 138. Rubro; "LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS".

[778]Clave; II-TASS-4786, Revisión No. 2041/82.- Resuelta en sesión de 8 de abril de 1983, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mario Cordera Pastor.- Secretario: Lic. Francisco Rueda M. del Campo. PRECEDENTE: Revisión No. 218/82.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1982, por unanimidad de 6

reconocimiento al principio de retroactividad en beneficio a las personas como una excepción permitida dentro del artículo 14, de la Constitución Federal y por la otra que; "*las autoridades no pueden invocar el artículo 14 constitucional, colocándose en la situación de persona perjudicada con la disposición retroactiva o con la aplicación retroactiva de una ley"*,[779] todo esto, es igual al anterior criterio citado en el párrafo que antecede, por el cual establece que la autoridad jamás puede tener el carácter de un contribuyente y solicitar se aplique a su favor la figura de retroactividad.[780]

En ese orden de ideas, otro criterio con rubro; "*LEYES.- SU APLICACION RETROACTIVA ES LEGAL, CUANDO ELLA BENEFICIA A LAS PERSONAS*",[781] Nos permite identificar aquello que los dos anteriores criterios, señalan respecto de la irretroactividad de la ley comprendida en el artículo 14, de la Constitución Federal; *"No se trata de un principio absoluto por el que nunca y bajo ninguna circunstancia pueda existir retroactividad en la aplicación de la ley*",[782] pero como el rubro lo indica la retroactividad en permisible cuando beneficia a las personas.

Ahora bien, el criterio que se encontró de mayor trascendencia y que deja en claro el reconocimiento del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es aquella de rubro; "*RETROACTIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE REDUCE O REVOCA CUOTAS COMPENSATORIAS PROVISIONALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL IMPORTADOR"*,[783] en este tema comprende la

---

votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Enríquez Enríquez. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 40. Abril 1983. p. 709. Rubro; "LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS".

[779]Clave; II-TASS-5292, Revisión No. 171/83.- Resuelta en sesión de 14 de septiembre de 1983, por mayoría de 4 votos, 1 más con los resolutivos y 2 en contra.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez. Precedente; Revisión No. 218/82.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez. R.T.F.F. Segunda Epoca. Año VI. No. 45 Septiembre 1983. p. 138. Rubro; "LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS".

[780]*Ibid*.

[781]Clave; II-TASS-4946, Revisión No. 474/82.- Resuelta en sesión de 24 de mayo de 1983, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Lic. Miguel Aguilar García. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 41. Mayo 1983. p. 825. Rubro; "LEYES.- SU APLICACION RETROACTIVA ES LEGAL, CUANDO ELLA BENEFICIA A LAS PERSONAS".

[782]*Ibid*.

[783]Clave; IV-P-2aS-204, Juicio No. 100(20)11/98/684/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de octubre de 1999, por mayoría de 3 votos a favor, 1 con los puntos resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic.

materia de comercio exterior en lo concerniente a las cuotas compensatorias,[784] que si bien es cierto no son contribuciones a comercio exterior, solo son sanciones. En consecuencia el Tribunal Federal, reconoce la procedencia del principio de retroactividad en beneficio de los contribuyentes cuando se llegue a reducir o extinguir a través de un acto de autoridad posterior las sanciones que en un momento previo se impusieron y obligan a las autoridades fiscales o aduaneras en; "*aplicar retroactivamente estas últimas siempre que se beneficie a los importadores"*.[785]

4.1.4.2 La improcedencia de la retroactividad a favor de los administrados

Un primer criterio aislado que fue emitido en 1940, por el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con rubro; "*LEY MAS BENIGNA*",[786] considero ese órgano jurisdiccional tajantemente que no existe la retroactividad a favor de los contribuyentes respecto de las contribuciones que por una ley nueva comprende una tarifa menor a la correspondiente al momento de su causación, esto se

---

Isabel Urrutia Cárdenas. (Tesis aprobada en sesión de 4 de octubre de 1998). R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 19. Febrero 2000. p. 151. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE REDUCE O REVOCA CUOTAS COMPENSATORIAS PROVISIONALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL IMPORTADOR".

[784] Rogelio Martínez, señala que son; "*aquellas sanciones que con apoyo en los Códigos Internacionales de Conducta y en la Ley interna respectiva, impone cada autoridad competente de un determinado país, a las personas que realizan prácticas desleales de comercio internacional y que consisten en el cobro de una suma de dinero, que se ubique precisamente dentro del diferencial producido con motivo del dumping o de la subvención recibida por el exportador o por quien se hubiere beneficiado con alguna de esas prácticas".* En *Legislación del comercio exterior* (México, D.F.: McGraw Hill, 2006), 117.

[785] Clave; IV-P-2aS-204, Juicio No. 100(20)11/98/684/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de octubre de 1999, por mayoría de 3 votos a favor, 1 con los puntos resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Urrutia Cárdenas. (Tesis aprobada en sesión de 4 de octubre de 1998). R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 19. Febrero 2000. p. 151. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE REDUCE O REVOCA CUOTAS COMPENSATORIAS PROVISIONALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL IMPORTADOR".

[786] Clave; I-TS-3687, 1735/940.- Harry Hoeffer contra Junta Central Calificadora del Impuesto sobre la Renta.- Julio 13/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 70. Rubro; "LEY MÁS BENIGNA".

desprende al señalar dicho Tribunal que; "*debiendo, en cambio, aplicarse la tarifa anterior más alta en lo que concierne a los impuestos*".[787]

Posteriormente, en los años sesentas, el Tribunal Federal, a través de otro criterio aislado con rubro; "*SÓLO SE PUEDE APLICAR UNA LEY RETROACTIVAMENTE CUANDO LA MISMA LEY LO DISPONE ASÍ. LEY DE RETIROS Y PENSIONES MILITARES*",[788] considero improcedente la retroactividad a favor de los contribuyentes, en este caso los beneficiaros sobrevivientes de los militares pensionados, en razón que o existe una disposición o norma jurídica que se obligue a los juzgadores o autoridades a atender esa figura jurídica y justifica su razonamiento en base al principio de legalidad que establece a consideración de ese órgano, que; "*no pueden hacer más que lo que la Ley ordena y les autoriza; si la Ley no autoriza ni a la autoridad administrativa ni a la judicial a aplicar retroactivamente una ley en beneficio de laguna persona, estas no lo pueden hacer en virtud del principio ya citado*".[789]

En los años de 1985 y 1986, el Tribunal Federal, reitera lo que en los años cuarentas, se establecía como improcedencia para aplicar la retroactividad a favor de los contribuyentes, ahora en otros criterios que se identifican con los rubros; "*RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO ES PERMITIDA AUN CUANDO BENEFICIE A LOS CONTRIBUYENTES*",[790] "*RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES"*,[791] *y "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO*

[787] *Ibid.*

[788] Clave; I-TP-424, Expediente número 2674/57.-Raquel Treviño Vda. de González vs. Sentencia pronunciada por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.- México, D. F., a 3 de agosto de 1960. R.T.F.F. Primera Época. Año XXIV. No. 280 - 288. Resoluciones Plenarias de julio de 1959 a diciembre de 1960. 1961. p. 360. Rubro; "SÓLO SE PUEDE APLICAR UNA LEY RETROACTIVAMENTE CUANDO LA MISMA LEY LO DISPONE ASÍ. LEY DE RETIROS Y PENSIONES MILITARES".

[789] *Ibid.*

[790] Clave; II-TASS-7998, revisión No. 1360/84.- Resuelta en sesión de 17 de octubre de 1985, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Rosa Ma. Corripio Moreno. R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 70. Octubre 1985. p. 337. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO ES PERMITIDA AUN CUANDO BENEFICIE A LOS CONTRIBUYENTES".

[791] Clave; II-TASS-8488, revisión No. 2317/84.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1986, por mayoría de 5 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Islas Acosta. R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 75. Marzo 1986. p. 794. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES".

OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES",[792] en estos criterios se insiste que las contribuciones, en particular los impuestos que se causen en un momento de tiempo especifico bajo el imperio de una ley que sea posteriormente modificada o suprimida, no procede la aplicación de la figura de retroactividad en beneficio de los contribuyentes, para ello, dicha órgano jurisdiccional fundamenta su dicho en apego al artículo 6o, del Código Fiscal de la Federación, el cual comprende que; "*las contribuciones se causan conforme se realizan los supuestos en las leyes vigentes*",[793] por lo tanto este principio excluye ese beneficio.

Por último, el criterio encontrado más reciente fue del año de 2002, emitido por el Pleno de la Sala Superior, de ese Tribunal Federal, con el rubro; "*RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU IMPROCEDENCIA*",[794] fundamenta la improcedencia de la retroactividad benigna o favorable a los contribuyentes en apego a la interpretación estricta que comprende el artículo 5o, del Código Fiscal de la Federación, la cual establece que las cargas a los particulares son de aplicación estricta y no permite ese beneficio.

[792]Clave; II-TASS-9914, Revisión No. 2326/86.- Resuelta en sesión de 13 de mayo de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez. Y revisión No. 2317/84.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1986, por mayoría de 5 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Islas Acosta. R.T.F.F. Segunda Época. Año VIII. No. 89. Mayo 1987. p. 930. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES".

[793]Clave; II-TASS-7998, revisión No. 1360/84.- Resuelta en sesión de 17 de octubre de 1985, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Rosa Ma. Corripio Moreno. R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 70. Octubre 1985. p. 337. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO ES PERMITIDA AUN CUANDO BENEFICIE A LOS CONTRIBUYENTES".

[794]Clave; V-P-SS-216, Juicio No. 5258/98-11-08-2/187/01-PL-01-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 11 de enero de 2002, por mayoría de 7 votos a favor y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte. (Tesis aprobada en sesión privada de 8 de noviembre de 2002), R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año III. No. 28. Abril 2003. p. 105. Rubro; **"**RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU IMPROCEDENCIA".

4.2 Panorama jurídico de los derechos de los contribuyentes

4.2.1 Derechos de los contribuyentes

Previo al desarrollo del presente tema, es importante destacar que los principios de Proporcionalidad, Equidad, Legalidad y Destino del gasto público que fueron abordados en el Capitulo Primero, a partir de la perspectiva que el Estado a través de sus diversos órganos administrativos deben atender dichos principios en todo momento ya sea para emitir una norma tributaria, modificar o ampliar, además ello implica a aquellos actos que se destinan a la esfera jurídica de los gobernados. Por ello, se resalta que toda contribución debe cumplir con dichos principios además se deben observar los derechos de los contribuyentes.

Los derechos humanos engloban los derechos de los contribuyentes, esto últimos parten de principios que se derivan de instituciones jurídicas claramente definidas y consagrados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que refieren sobre los principios comprendidos por la justicia fiscal, como; legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.[795] Además, la doctrina mexicana a través de una de sus mejores exponentes Gabriela Ríos Granados y la doctrina Jurisprudencial a través Suprema Corte de Justicia de la Nación, identifican a los principios relativos a los derechos de los contribuyentes como son la capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público, sin omitir otros de carácter transversal.

Para la autora Gabriela Ríos, nos apunta que los derechos de los contribuyentes, se desprenden de los derechos humanos, al señalar que; "*Al hablar de derechos humanos de los contribuyentes nos referimos a los derivados del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a la luz de la doctrina más cualificada son capacidad contributiva, igualdad*

[795] De igual manera lo comprende Gabriela Ríos Granados, en "Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*", Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de la Jurisprudencia Constitucional e Interamericana II* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2339-2341.

tributaria, reserva de ley y destino del gasto público",[796] los cuales son principios materiales de justicia tributaria.[797]

Sin embargo, existen otros derechos de los contribuyentes de cualidad especifica identificados a través de un amplio listado en el Código Fiscal de la Federación, Ley Federal de Derechos del Contribuyente, Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, los cuales no serán abordados para efectos prácticos y solo se abocara al análisis de los principios de derecho de justicia tributaria.

4.2.1.1 Capacidad contributiva

Sobre este tema Dino Jarach, citado por Diego Freedman, considera a la capacidad tributaria en; "*una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado"*,[798] para Gabriela Ríos, nos explica que capacidad tributaria es; "*la potencialidad real de pagar contribuciones, esto significa que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada*".[799] En ese sentido, Marco Cesar García, refiere que el legislador se encuentra obligado a observar la capacidad contributiva al momento de crear alguna norma tributaria, partiendo de la condición del sujeto frente al tributo y no en aspectos presupuestales, por ello; "*todo sistema fiscal, en consecuencia, debe estar planteado bajo dos postulados; la suficiencia y la equidad",*[800] con esos dos postulados que debe cubrir un sistema tributario sano, señala el autor en cita que el

[796]Gabriela Ríos Granados, en "Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*"*, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de la Jurisprudencia Constitucional e Interamericana II* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2339.

[797]*Ibid.*

[798]Diego Freedman, *Capacidad contributiva y pobreza,* http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/leyen/cont/80/pr/pr23.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016), 507.

[799]Gabriela Ríos Granados, en "Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*"*, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de la Jurisprudencia Constitucional e Interamericana II* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2346.

[800]Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016).

resultado sería; "*Así, el acreedor tributario solo podrá exigir al sujeto pasivo una aportación apegada a su aptitud contributiva*",[801] lo cual, representa la esencia del Estado de derecho y traería estabilidad social en el país.[802]

Por consecuencia, Marco Cesar García, refiere que la capacidad contributiva surge; *"una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares*",[803] además, el autor en cita reconoce que otros elementos ayudan a; "*ajustar la situación económica del sujeto a la realidad en la que se vive*",[804] lo que permite al legislador por una parte ubicar la riqueza susceptible de tributación y por la otra se encuentra impedido para establecer cargas tributarias donde estas no se manifiesten,[805] en este sentido apunta el autor en comento que la; "*potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un limitante material en este singular principio. Su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto*".[806]

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Pleno sostiene en qué consiste la capacidad contributiva; "*en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.*"[807] Lo anterior denota que la proporcionalidad radica en la autentica manifestación de capacidad contributiva de los individuos y el tributo determinado

---

[801] *Ibid.*

[802] *Ibid*.

[803] Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016).

[804] Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016), 56.

[805] *Ibid*.

[806] *Ibid*.

[807] Registro: 192849, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 109/99, Página: 22. Rubro; "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

por el Estado, en la que los contribuyentes se encuentren en una real posibilidad de aportar al gasto público, de lo contrario se encontraría en una arbitrariedad desproporcional la imposición del tributo que se pretenda hacer efectivo.

A mayor abundamiento, el Pleno de la Suprema Corte, indica que el principio de proporcionalidad debe atender la naturaleza del tributo a fin de; "*conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva"*,[808] por el simple hecho que no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones que sean directas o indirectas, esto es la capacidad inmediata o mediata del tributo a partir de su existencia.

En ese orden de ideas, el Pleno de nuestro máximo tribunal, que la congruencia de la proporcionalidad radica; "*medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada*".[809] Por ello, las contribuciones deben fijarse en armonía con la capacidad económica de cada individuo, de manera que; "*las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos",*[810] en lo cual concluye esa autoridad, que debe pagar mas quien mayor capacidad en contraste a los de menor capacidad.[811]

Sin embargo, Marco Cesar García, refiere que la Suprema Corte de Justicia de la Nación; *"ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva, pero hasta ahora se ha quedado corta en sus apreciaciones. Solo reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales de riqueza, pero se olvida de aquella otra parte que alude a la vinculación e individualización*

[808]Registro: 167415, localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 2/2009, Página: 1129. Rubro; "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA".

[809]Registro: 184291, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Página: 144. Rubro; "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

[810]*Ibid.*

[811]*Ibid.*

de las condiciones del sujeto frente al tributo",[812] porque se ha impedido abordar la característica subjetiva del principio de capacidad contributiva y; "*valorar la situación personal y familiar del contribuyentes",*[813] como consecuencia Diego Freedman, indica que; "*un Estado de Derecho, la legislación tributaria para ser razonable debe establecer un presupuesto de hecho que denote capacidad contributiva en el sujeto gravado. Este límite razonable al poder fiscal de un Estado esta dado por esta norma jurídica que resulta ser el principio de capacidad contributiva".*[814]

Por último, nos explica Gabriela Ríos, que la Capacidad contributiva impone los limites al legislador que se desprenden en la tesis aislada, con rubro: "*DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LIMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO*",[815] ya que si bien es cierto refiere la autora en cita que; "*También se ha indicado que el legislador tiene una amplia banda de configuración al definir las tasas y tarifas, Sin embargo, su techo será lo no confiscación y su piso el mínimo existencial".*[816] Además, Marco Cesar García, concluye que la inobservancia del principio de capacidad contributiva crea; *"Un sistema fiscal apuntalado por impuestos atentatorios de los derechos de propiedad general un sólido andamiaje de injusticias*".[817]

[812]Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016), 10.

[813]*Ibid*, 59.

[814]Diego Freedman, *Capacidad contributiva y pobreza*, http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/leyen/cont/80/pr/pr23.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016), 506.

[815]Registro: 172546, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. XCVIII/2007, Página: 792. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO".

[816]Gabriela Ríos, "Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción v constitucional y de la convenciones internacionales sobre derechos humanos", *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de la Jurisprudencia Constitucional e Interamericana II* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 346.

[817]Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016).

4.2.1.1.1 Derecho al mínimo vital o existencial

En qué consiste el derecho al minino vital, en primer lugar esta figura es parte esencial de la dignidad humana, por ello, la Suprema Corte de Justica de la Nación, conceptualiza a esta ultima como; "*un tributo inherente a la persona humana que hace merecedora de respeto y que delimita un ámbito de prerrogativas que se le deben garantizar, a fin de que tenga una existencia plena y compatible con su propia naturaleza",*[818] esas prerrogativas deben permitir vivir al ser humano en sociedad y su desarrollo.

Para Marco Cesar García, apunta que el mínimo exento personal y familiar se manifiesta cuando; "*la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). Ambos principios son antagónicos entre sí, uno avala la posibilidad de no pagar el tributo, y el otro, la sujeción al cumplimiento de una obligación tributaria"*,[819] en ese sentido, Cencerrado Millan, citado por Marco Cesar García, comprende que el mínimo exento constituye; "*el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer este del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza*".[820]

Sin embargo, para Gabriela Ríos, considera al derecho al mínimo vital como; "*el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, salud, educación, alimentos. El derecho al*

[818]Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Dignidad Humana, derecho a la vida y derecho a la integridad personal* (México, D.F.: SCJN, 2013), 5.
[819]Marco Cesar García, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016), 60.
[820]*Ibid,* 61.

mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional".[821]

4.2.1.1.2 Tesis del Poder Judicial de la Federación sobre el tema

La Primera Sala de la Suprema Corte, considera que el derecho al mínimo vital tiene por objeto; "*abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna".*[822] Ahora bien, los Tribunales Colegiados, del Órgano Judicial Federal, aportan el concepto de esta figura como; "*un derecho fundamental que se apoya en los principios del Estado social de derecho, dignidad humana, solidaridad y protección de ciertos bienes constitucionales"*.[823] Además, el Pleno de la Corte en cita, comprende que este concepto se encuentra integrado por la existencia libre y digna establecida en el artículo 1 de la Constitución Federal, a partir del mínimo para la supervivencia económica que todo individuo goza.[824]

En ese orden de ideas, los Tribunales Colegiados, del Poder Judicial de la Federación, a través de un criterio aislado, consideran que el derecho al mínimo vital se fundamenta en los siguientes conceptos:

---

[821]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2346-2347.

[822]Registro; 172545, localización; Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: aislada 1a. XCVII/2007, Fuente: Gaceta del el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793. Rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".

[823]Registro: 2002743, Localización; Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.4o.A.12 K (10a.), Página: 1345. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR".

[824]Registro: 159820, Localización; Época Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. VII/2013 (9a.), Página: 136. Rubro; DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA."

"*La dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social, al considerar que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de sus necesidades básicas. Por ende, constituye el derecho a gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como la satisfacción de las necesidades básicas"*.[825]

De lo anterior, los Tribunales Colegiados, consideran que el derecho al minino vital es el derecho a gozar de ingresos que permiten subsistir a los individuos de manera digna y satisfaces necesidades básicas. Además, dicho Tribunal, comprende que la figura del mínimo vital se encuentra amparada en; "*la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (artículo 25, numeral 1)"*.[826] Sin omitir señalar que el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, comprende elementos de la prerrogativa indicada.

En ese sentido, en nuestro bloque de derechos nacionales, expone la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, que la figura jurídica mínimo vital o existencial no se aprecia a simple vista o lectura, sino a partir,[827] de una interpretación sistemática que se realice a la Constitución Política de los Estados

[825]Registro: 2011316, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.9o.A.1 CS (10a.), Página: 1738. Rubro; "MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS".

[826]Registro: 2011316, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.9o.A.1 CS (10a.), Página: 1738. Rubro; "MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS".

[827]Registro: 2002743, Localización; Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.4o.A.12 K (10a.), Página: 1345. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR".

Unidos Mexicanos,[828] en particular de los artículos y derechos; "*1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 y de los derechos a la vida, a la integridad física, a la igualdad, a la salud, al trabajo y a la seguridad social"*,[829] con ellos se garantiza la subsistencia de las personas y sus familias, a través de requisitos básicos como son alimentación, vestuario, salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente.[830]

En ese sentido, debe entenderse al mínimo vital como la tutela que debe prever el Estado a la dignidad humana, la integridad física, la vida y la protección de la familia.[831] En particular refiere el Pleno, de la Suprema Corte, que; "*el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir*".[832] En conclusión, Gabriela Ríos, nos explica de manera puntual que la capacidad contributiva; "*será el parámetro o basamiento para aplicar la igualdad tributaria*".[833]

4.2.1.2 Igualdad tributaria

A punta Gabriela Ríos, que este derecho es identificado de igual forma como equidad y refiere a que el legislador al momento de crear normas jurídicas; "*no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que*

[828]Registro: 172545, Localización; Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: aislada 1a. XCVII/2007, Fuente: Gaceta del el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793. Rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".

[829]*Ibid.*

[830]*Ibid.*

[831]Registro: 2011316, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.9o.A.1 CS (10a.), Página: 1738. Rubro; "MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS".

[832]Registro: 159821, Localización; Época Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. VI/2013 (9a.), Página: 135. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

[833]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2351.

debió haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas"[834] esto se desprende, menciona la autora en cita de criterios reiterados de jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte, en la cual se comprende a la equidad tributaria como la implicación a; "*las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o un igual a personas que están en situaciones disparejas*".[835]

En ese sentido, la Primera Sala, de nuestro Máximo Tribunal, reconoce que el principio de igualdad comprende a la garantida de equidad, la cual esta última atiende de manera específica a contribuciones, exenciones y obligaciones de recaudación, fuera de estos tres conceptos se observaría la figura de igualdad.[836] Además, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, nos indica que la igualdad jurídica es el derecho de todos los gobernados a recibir el mismo trato por las normas jurídicas tributarias y no debe entenderse que los gobernados se encuentren en todo momento en absoluta igualdad,[837] y aporta los siguientes elementos objetivos, que delimitan a la 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*

[834]Ibid, 2350.

[835]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2350. En relación con la tesis con rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNA IGUALDAD A PERSONAS QUE ESTÉN EN SITUACIONES DISPARES", Registro: 176712, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Noviembre de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CXXXVI/2005, Página: 39.

[836]Registro: 176712, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Noviembre de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CXXXVI/2005, Página: 39. Rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN".

[837]Registro: 198403, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 41/97, Página: 43. Rubro; "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", y Registro: 198402, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 42/97, Página: 36. Rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES".

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".[838]

Las anteriores consideraciones denotan que la garantía de equidad en la materia tributaria comprende excepciones, las cuales son permisibles siempre y cuando se apeguen a los elementos arriba enlistados, en atención al principio de igualdad que comprende nuestra carta magna. A mayor abundamiento, Gabriela Ríos, aporta una explicación apegada a la realidad jurídica sobre este concepto al señalar lo siguiente:

"*un criterio de la distribución de las cargas tributarias con apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra el legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por su circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en*

[838]Registro: 198403, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 41/97, Página: 43. Rubro; "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. El vínculo entre el principio de capacidad contributiva, y aquel otro es difícil de romper. Por medio de este ultimo principio adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto –caso especifico- o el tributo –en su generalidad- se rijan exclusivamente por aspectos económicos de contenido cuantitativo".[839]

De lo anterior, se desprende que la autora mencionada precisa que el legislador debe en todo momento evaluar la situación personal y familiar de los contribuyentes, consecuentemente se crea una distinción que denota la capacidad contributiva de los individuos obligados a contribuir al gasto publico.

4.2.1.3 Reserva de ley en materia tributaria

Facultad reservada por mandato constitucional al legislador, de conformidad con la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por consiguiente nos explica Sitlali Torruco, en qué consiste la reserva de ley es; "*una regla sobre la normación y sobre la producción normativa, lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho, su principal función consiste en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la Ley*".[840]

En ese orden de ideas, Miguel Carbonell, indica que la reserva de ley; "*puede entenderse como la remisión que hace normalmente la C y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule una determinada materia"*,[841] para lo cual dicho autor amplia esta idea al señalar que los legisladores disponen en qué casos en concreto se regulara a través de una ley

[839]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México, D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2351.
[840]Sitlali Torruco, *El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/4.pdf (fecha de acceso: 6 de noviembre de 2016), 8.
[841]Miguel Carbonell, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 3334.

en particular.[842] Además, Miguel Carbonell, presenta dos aspectos de la reserva de ley que consistente en la intervención y en al reenvió, el primero de ellos, versa que la ley que rige un sector no debe injerirse otra que ley diversa a la que comprende dicho sector, por otra parte, el reenvió procura impedir al legislador enviar; "*la disciplina de esa materia a otras fuentes distintas a la ley".*[843]

Para Gabriela Ríos, considera que la reserva de ley tributaria; "*establece cuales son las materias que están reservadas a la ley por diseño constitucional*".[844] Además, la autora en comento, a punta que esta figura es; "*garante de la seguridad jurídica, la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley y el juicio de razonabilidad de la ley*".[845] Sin embargo, concluye la autora que algunas legislaturas de los Estados delegan; "*los elementos que cuantifican el pago de impuestos o derechos*",[846] a los Ayuntamientos u otros organismos no gubernamentales lo cual es inconstitucional,[847] como es el caso del impuesto predial, agua potable y alcantarillado en los Estados de Sinaloa y Quintana Roo.[848]

[842]*Ibid.*
[843]*Ibid.*
[844]Gabriela Ríos, *El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley*, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2686/10.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 20160, 86.
[845]*Ibid*.
[846]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México. D.F.: UNAM-SCJN, 2013), 2354.
[847]*Ibid,* 2354.
[848]Registro: 191342, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Página: 359. Rubro: "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA". Y Registro: 192804, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CXLI/99, Página: 404. Rubro: "CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO).

4.2.1.4 Destino del gasto público

Para Gabriela Ríos, considera en primer lugar que por fortuna este tema de destino del gasto público; "*se considera una garantía constitucional diversa a las sanciones en el artículo 31, fracción IV"*,[849] e identifica la autora en cita como el principio de prioridad y de trasparencia,[850] en razón, que el principio del destino del gasto público; "*comienza a hacer referencia al tema de la trasparencia en los recursos públicos con el ánimo de fortalecer la rendición de cuentas en el manejo y administración de los recursos públicos y con el objeto de garantizar a los ciudadanos que los recursos recibidos por el Estado se destinan a los fines para los cuales fueron recaudados*".[851]

El tema no ha sido motivo de actividad constante ante el Poder Judicial de la Federación, a comparación con los otros temas relativos a los derechos de los contribuyentes.[852] Sin embargo, Gabriela Ríos, nos explica que existen criterios a partir de la quinta época dentro de la actividad jurisprudencial del Poder Judicial de la Federación, en los cuales se destaca los siguientes puntos:

- "*los impuestos con destino especifico son constitucionales"*.[853]

- El subsidio como presupuesto del gasto público es de interés general cuando beneficia a este mismo.

- No importa que las contribuciones (impuestos) no señalen un gasto en particular siempre y cuando se destinen al gasto público y sea benéfico de la colectividad.

[849]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 40.
[850]*Ibid*, 23.
[851]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 42.
[852]*Ibid*, 40.
[853]*Ibid*, 40-41.

- Los ingresos con fines extrafiscales y no extrafiscales, son constitucionales si comprenden un fin determinado o sea destinado a un gasto especial".[854]

Las anteriores ideas, denotan la constitucionalidad de las contribuciones, subsidios e ingresos extra-fiscales que comprende el sistema jurídico tributario, siempre y cuando se perciba con un fin determinado y benéfico para la sociedad a través de un gasto en particular.

4.2.1.5 Otros Derechos

La intromisión de otros derechos humanos que se integran con los derechos de los contribuyentes por su naturaleza y incidencia, a punta Gabriela Ríos, porque tiene; "*plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales toca a todos particulares como es el caso de derecho de la audiencia previa, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros*".[855] Además, la autora menciona la responsabilidad patrimonial del Estado.

Para la Suprema Corte, la responsabilidad del Estado es; "*Desde el punto de vista gramatical, el termino responsabilidad tiene entre sus acepciones las de cualidad de responsable y deuda, obligación de reparación, y satisfacer, por si o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal, mientras que por responsable se entiende, entre otras cosas obligado a responder de algo o por alguien"*.[856] Ahora bien, la Suprema Corte, nos define que debe entenderse por responsabilidad; "*implica el deber de una persona de responder,*

[854]*Ibid*, 40-41.
[855]Gabriela Ríos, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción V Constitucional y de la Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos* (México, D.F.: UNAM, SCJN, 2013), 2339.
[856]Suprema Corte de Justicia de la Nación, *La responsabilidad patrimonial del Estado* (México, D.F.: SCJN, 2011), 26.

ante otra, por las consecuencias dañinas de un hecho o conducta, sea propia o ajena".[857]

4.2.2 Interpretación de la ley tributaria

Para Miguel Carbonell, expone que la interpretación constituye en primer lugar una actividad mental,[858] que se debe someter a una indagación lógica que posteriormente se convierte en una actividad discursiva.[859] Ahora bien, su conceptualización etimológica, la aporta Rolando Tamayo, la cual consiste en; "*la expresión "nterpretación" proviene del latín interpretatio (-onis) y esta a su vez del verbo interpretor que significa: "servir de inmediato", "venir en ayuda de"; y, en este ultimó sentido, por extensión: "explicar". El verbo interpretor deriva del sustantivo interpres (-etis) "intermediario", "gente"."*,[860] por ello, el autor en cita, expone que la interpretación está compuesta por dos elementos; uno de ellos es la acción de interpretar y el otro es el sujeto que ejecuta esa acción.

En ese sentido Rolando Tamayo, amplia su conocimiento al señalar en sentido general que: "*"interpretar" significa "explicar", "esclarecer" y, por ende, "descifrar" (el sentido de alguna cosa). El interprete es el "mediador" que comunica a los demás el significado que se atribuye a ciertos signos o acontecimientos*",[861] por lo cual es factible concluir que el interprete comprende un cumulo respeto al tema que se trate y además tiene la capacidad de trasmitir su conocimiento de manera clara y precisa a otros receptores. Concluye el autor en cita, que; "*De esta forma, tenemos que; "interpretar" consistente en dotar de significado, a ciertos objetos (signos, formulas o textos); el interprete determina su sentido y alcance*".[862]

Para Ignacio Galindo, refiere que en términos generales interpretar quiere decir; "*captar o aprender el significado de una expresión artística, científica,*

---

[857] *Ibid*, 23.
[858] Miguel Carbonell, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1651/3.pdf (fecha de acceso: 4 de octubre de 2016), 11.
[859] *Ibid.*
[860] Rolando Tamayo, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2131.
[861] *Ibid.*
[862] *Ibid.*

intelectual, etcétera",[863] por lo cual, concluye el autor que es un sentido amplio que consistente en:

> "*la interpretación tiene por objeto conocer "lo que quiere decir" un signo o grupo de signos determinados, ya sean estos gramaticales (las palabras pronunciadas o escritas), ya se trate de signos musicales (una melodía), de signos pictóricos, esculturales, o de cualquier otra naturaleza que ellos fueren. En todo caso, cuando hablamos de interpretación, expresamos la idea de penetrar en el sentido de aquello que sirve de instrumento para expresar una idea o concepto, un sentimiento o un estado de ánimo".*[864]

Lo arriba trascrito comprende que la interpretación busca conocer el sentido de un signo cualquiera que sea su forma, con el fin de encontrar lo que quiere decir o se pretenda trasmitir por el creador del mismo.

Sin embargo, la ley no es inmutable en razón que sufre las modificaciones necesarias que considere el Congreso de la Unión de acuerdo a sus facultades, así lo apunta Rolando Tamayo, al referirse que; "*el derecho no solo se complementa, se modifica o se extingue mediante la actividad de los cuerpos legislativos",*[865] debe considerarse en todo momento que el Poder Judicial, como Órgano encargado de la interpretación de la ley, a través de su ejercicio logran dilucidar la propia ley obteniendo como consecuencia una complementación o modificación.[866] No obstante, reconoce el autor en cita que la interpretación de las leyes si llegara a ser arbitraria por reglas que comprende el sistema jurídico mexicano.[867]

---

[863] Ignacio Galindo, *Interpretación e integración de la ley*, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/876/7.pdf (fecha de acceso: 18 de enero d e2017).

[864] *Ibid.*

[865] Rolando Tamayo, *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2131.

[866] *Ibid.*

[867] Rolando Tamayo, reconoce que; "*El acto de la interpretación que realiza el órgano aplicador, aunque más o menos arbitrario, está condicionado, de forma determinante, por las nociones, concepciones y dogmas jurídicos, elaborados y mantenidos por la doctrina y la práctica profesional*", en *Diccionario Jurídico Mexicano* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2011), 2134.

4.2.2.1 Interpretación de la ley

Esta situación se presenta, nos explica Gabriela Ríos, cuando: *"se tiene que aplicar la norma al mundo factico",*[868] que de acuerdo con García Bulsuce, citado por la autora en mención, es a partir que los operadores jurídicos (Jueces y Magistrados) ejecutan; *"la compleja tarea de interpretarla, para determinar su comprensión y extensión de los conceptos de su letra, en función del fin que la inspiro y de las circunstancias del tiempo y el lugar en que debe aplicarse*".[869] Por ello, concluye la autora con la definición de Guastini, quien define a la interpretación como; "*la atribución de significado en situaciones de duda".*[870]

En ese sentido Ignacio Galindo, reconoce que la interpretación de la ley es a través de un proceso de interpretación normativa,[871] por el cual se aplica la técnica jurídica que comprende; "*tres grandes partes; a) la dogmatica, b) la sistemática, c) la hermenéutica (teoría de la interpretación)*"[872] todo esto, es con el fin de penetrar en la; "*estructura del juicio de valor que debe encontrarse expresado en el concepto legal*",[873] concluye el autor en comento que la interpretación jurídica es un proceso de; "*comprensión del contenido de uno o varios preceptos legales, con objeto de determinar el sentido de la norma*".[874]

En la doctrina se reconoce diversos métodos de interpretativos de las normas jurídicas, así lo apunta Victor Anchondo, al referir que versan en; gramatical, sistemática, histórica, genética, teleológica, interpretación acorde al uso alternativo del derecho y analógica o extensiva,[875] además, el autor en cita explica qué la necesidad de entender las normas jurídicas permite llegar a un punto medio dentro de un conflicto de interés:

---

[868]Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México, D.F.: Porrúa-UNAM, 2014), 74.
[869]*Ibid.*
[870]*Ibid*.
[871]Ignacio Galindo, *Interpretación e integración de la ley*, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/876/7.pdf (fecha de acceso: 18 de enero d e2017), 65.
[872]*Ibid.*
[873]*Ibid.*
[874]*Ibid,* 66.
[875]Víctor E. Anchondo, *Métodos de interpretación jurídica,* https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/view/17406/15614, (fecha de acceso: 6 de octubre de 2016).

"*se tiene la necesidad de desentrañar el sentido de una norma, legal o contractual, porque hay desacuerdo con su contenido, el interprete lo hace recurriendo a diversos métodos y técnicas que le permiten encontrar el significado de la disposición, pues de ese modo tendrá los elementos para resolver la controversia planteada con motivo de la discrepancia surgida a propósito del alcance de la ley o de la estipulación, lo anterior, se dirige a los juzgadores porque son ellos los que sentencian en los juicios de acuerdo a las leyes y su interpretación jurídica, por otro lado las partes que formalizan su voluntad a través de contratos la interpretación jurídica busca descubrir esa voluntad real y su propósito común*".[876]

Lo anterior, denota que Víctor E. Achondo, considera viable resolver juicios mediante fallos que en ellos se dictan, los cuales son el producto de los operadores jurídicos a través de los métodos y técnicas admisibles por el derecho que permiten comprender el alcance de una norma o busca descubrir cuál es el propósito que se busca y a que se sujetaron las partes contratantes que hayan formalizado algún tipo de contrato.

4.2.2.2 Interpretación en materia tributaria

La interpretación jurídica en relación con la materia tributaria en México ha sido un obstáculo que no permite su mayor desarrollo y funcionamiento,[877] así lo comprende la Gabriela Ríos, quien además, explica que la existencia de factores externos que motivan la interpretación de las disposiciones tributarias son las

[876]Víctor E. Anchondo, *Métodos de interpretación jurídica,* https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/view/17406/15614, (fecha de acceso: 6 de octubre de 2016), 3.

[877]Gabriela Ríos, refiere que; "*la interpretación jurídica es uno de los problemas más acuciantes, por no decir uno de los más importantes, del derecho tributario mexicano, y desafortunadamente en algún supuesto no ha sido ventilado a plenitud*", en *Derecho Tributario* (México-Porrúa-UNAM, 2014), 67. Además Manuel L. Hallivis, refiere que; "*La interpretación de textos normativos en materia tributaria es uno de los temas más polémicos para los tributaritas de la actualidad*". En *Interpretación en Materia Tributaria,* consultado en https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf (fecha de acceso: 12 de diciembre de 2016).

reformas a la constitución federal y los panoramas políticos que ha vivido México, esto es desde el punto de vista particular de los dirigentes del país quienes creen en lo más conveniente para los gobernados.[878]

Ahora bien, en una aproximación a la materia tributaria, de acuerdo con el sistema tributario mexicano comprende la interpretación que se debe observar y se delimita en lo plasmado en el artículo 5, primer y segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así lo apunta Gabriela Ríos; "*El artículo quinto del Código Fiscal de la Federación disciplina la actividad interpretativa del derecho tributario mexicano"*,[879] en la cual comprende lo siguiente:

> "***Articulo 5º.-*** *Las disposiciones fiscales 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 interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal*".

Lo arriba trascrito, denota por una parte de manera exclusiva la interpretación estricta, la cual comprende supuestos específicos para su observancia y por la otra se aprecia la aplicación de cualquier método, así lo apunta Gabriela Ríos, que los anteriores dos párrafos comprenden; "*el primer párrafo del texto vigente sanciona que será de interpretación estricta las normas que establezcan carga y sanciones, y el segundo dispone que se admitirá cualquier tipo de interpretación de las restantes normas tributarias"*.[880] Sin embargo, es un error considerar que la interpretación estricta de las normas tributarias sea absoluta.

---

[878] En *Derecho Tributario* (México-Porrúa-UNAM, 2014), 68.
[879] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México-Porrúa-UNAM, 2014), 69.
[880] *Ibid.*

En otro orden de ideas, de una lectura literal al artículo 5, del Código Fiscal de la Federación, se pierde de vista en una primera aproximación, quienes de las partes sujetas a la observancia de las normas tributarias; esto es contribuyentes, autoridad fiscal y operadores jurídicos o jurisdiccionales, deben atender de manera obligatoria la interpretación estricta de la ley tributaria. Por ello, se puede concluir que la interpretación de la ley tributaria es diversa de la figura de aplicación estricta de las normas tributarias, en este sentido se pronuncio Manuel L. Hallivis, al considerar que; "*Esta redacción ha sido motivo de confusión, ya que parecería que "interpretación" se utiliza como sinónimos, lo que ha generado que en algunos casos se considere que se establece una interpretación estricta o, peor aún, restrictiva, lo que por supuesto es totalmente erróneo*".[881]

Sin embargo, no es preciso lo anterior, Explica Gabriela Ríos, sobre el tema que: "*En este aspecto, la doctrina mexicana ya se ha pronunciado sobre el alcance del artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, el cual no es restringido, sino amplio; por tanto, se permite que se aplique cualquier método de interpretación con el condicionante de que el resultado del mismo sea estricto"*,[882] además, Gabriela Ríos, concluye que este articulo en estudio al señalar; "*Lo que realmente está impidiendo este articulo es la interpretación o integración por analogía o por mayoría de razón".*[883]

4.2.2.3 Actual postura de la Suprema Corte respecto de la interpretación tributaria

En primer orden de ideas, es trascendental la doctrina jurisprudencial emitida por este Órgano de justicia, ya que permite a los operadores jurídicos aplicar los métodos existentes de interpretación respecto de las normas tributarias, así lo apunta Gabriela Ríos, al señalar que; "*Somos de la opinión de que la jurisprudencia mexicana abre la posibilidad para que el interprete de la ley aplique cualquier*

[881] Gabriela Ríos, *Derecho Tributario* (México-Porrúa-UNAM, 2014), 15.
[882] *Ibid*, 81.
[883] *Ibid*.

método de interpretación cuando se trate de normas tributarias que establezcan elementos esenciales de los tributos".[884]

A partir de la contradicción de tesis 181/2005 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual refiere sobre el alcance de la aplicación e interpretación de las normas fiscales no es absoluta en el sentido estricto. Y que dio origen a las siguientes tesis; con rubro; "*INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA*",[885] en ella se reconoce que la interpretación tributaria debe abordarse a partir del; "*texto literal de la norma como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica*",[886] lo cual, se impide proceder a hacer una interpretación analógica de las normas tributarias por las autoridades fiscales.

En ese orden de ideas, otra tesis con rubro; "*INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA*",[887] comprende que el legislador identifico por error a la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, en razón que la aplicación es el resultado de la actividad interpretativa.[888] De las anteriores, se denota que arriban a una puntual conclusión respecto de los juzgadores, esto es, como lo refiere nuestro Máximo Tribunal, el cual no hacer distinción si son órganos jurisdiccionales o judiciales, y implica que estos si pueden acudir a los diversos métodos de interpretación

---

[884] *Ibid,* 68.

[885] Registro: 175569, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 26/2006, Página: 270. Rubro: "INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA".

[886] *Ibid.*

[887] Registro: 175568, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 27/2006, Página: 270. Rubro: "INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA".

[888] *Ibid.*

reconocidos por la ciencia jurídica respecto de normas fiscales o tributarias que establezcan los elementos esenciales del tributo.

Conclusión

La institución jurídica de los derechos del contribuyente, se ha consolidado en nuestro país, con el fin de otorgar mayor facilidad a los sujetos obligados con las obligaciones fiscales, otorgar mayor certeza y trasparencia ante la fiscalización de sus deberes fiscales. La interpretación de normas tributarias se aprecia como parte integral del sistema jurídico mexicano, el cual no permite que sea interpretado de manera limitada e independiente. Los juzgadores a partir de la introducción del bloque de derechos humanos en nuestra Constitución Federal, no se han pronunciado sobre el alcance de la retroactividad benigna en la materia tributaria que sea diversa a las multas.

Consideraciones a este capítulo

Los derechos de los contribuyentes en México, son abordados de manera amplia por su mayor exponente Gabriela Ríos Granados, no obstante, aun no se comprende en la doctrina la figura de la retroactividad benigna a favor de los contribuyentes. Sin embargo, la doctrina jurisprudencial, como fuente del derecho es quien comprende los alcances de la retroactividad benigna en relación con la materia penal, y muy poco aborda la materia tributaria.

Ahora bien, siguiendo a Emilio Margáin, quien expone que el principio de la aplicación de la ley más benigna en materia tributaria se encuentra recogido en las normas jurídicas nacionales, en particular en el artículo 70, del Código Fiscal de la Federación.[889] Sin embargo, la autoridad administrativa se encuentra limitada de acuerdo con el artículo 5 o 6 del CFF, ordinales que comprenden la estricta aplicación e interpretación de la ley, consecuentemente a la exclusividad de aplicar el beneficio de la ley más favorable solo comprendería las multas, sin abordar a los

[889]En *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* (México. D.F.: Porrúa, 2007), 341.

recargos u otras figuras que permitiera su observancia. Además, se debe agregar al impedimento que propicia la procedencia o su aplicación de la retroactividad benigna los factores procedentes de los Poderes Judiciales, Legislativos y Ejecutivos, quienes procurar de acuerdo a sus competencias no afectar la hacienda pública con intereses partidarios.

RESULTADO Y CONCLUSIONES

Para el autor Heinz Dieterich, señala que estos; "*representan –sobre la base de las conclusiones- una reflexión sobre los objetivos iníciales, métodos usados, obstáculos y conclusiones a lo largo del proceso de investigación"*.[890] Esto es, expresar de manera precisa los elementos destacados en el análisis realizado en la investigación.

1. Sobre los recargos en nuestro sistema tributario

Los recargos fiscales tienen la calidad de accesorios de las contribuciones fiscales que comprende el Código Fiscal de la Federación, por ello siguen la suerte de lo principal. Los criterios jurisprudenciales y aislados del Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, además del Código Fiscal de la Federación, advierte a los recargos de manera indiscutible como indemnización por la falta del cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales y su trascurso de omisión por el tiempo, lo cual se aparta de la sanción. Esas fuentes de derecho comprenden que los recargos no generan intereses.

2. Sobre el régimen sancionador tributario mexicano

El sistema comprende de manera definida su competencia en la materia tributaria, a partir de nuestro máximo ordenamiento Constitucional, leyes secundarias y sus componentes que la integran, lo cual recae ante una única autoridad capaz de llevar a cabo las tareas de proveer el fácil acceso al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y además se comprende la delicada tarea hacer cumplir esas obligaciones ante un eventual incumplimiento. Para ello, el Código Fiscal de la Federación comprende un listado de las infracciones que pueden configurarse las omisiones de los obligados, además se

[890] *Ibid,* 206-207.

comprende un catalogo de sanciones en caso de violentar alguna de esas infracciones.

Todo este estas sanciones reconoce la doctrina en la materia fiscal con el único fin de motivar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y desinhibir o desalentar su incumplimiento ante una repercusión económica y en caso extremos con penas corporales.

3. Sobre el análisis de los recargos y las sanciones

Hoy en día las normas jurídicas tributarias, como es el Código Fiscal de la Federación, ya no comprende a los recargos como sanciones de acuerdo a la modificación que sufrió en su capítulo de sanciones y delitos. En razón que los legisladores delimitaron la conceptualización del recargo a una simple indemnización por incumplimiento de pago de las obligaciones fiscales y su trascurso de tiempo para cumplirla misma; “interés por mora o intereses moratorios”, además esto se soporta con los criterios interpretativos que comprende del Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al sostener que las multas y los recargos subsisten de manera autónoma en materia fiscal.

El matiz de las sanciones se comprende por elementos como la finalidad represiva, retributiva o de castigo, así lo reconoce la doctrina mexicana y la doctrina jurisprudencial mexicana y española. Y El matiz sancionador de los recargos; en primer lugar se configura con el simple hecho que es el incumplimiento inoportuno de las obligaciones fiscales y su trascurso de tiempo, comprendido como mora, en segundo lugar se disfraza (se persuade al destinatario) con la figura de indemnización; que persigue el resarcimiento económico al Estado y pretende disuadir la actitud omisa de los contribuyentes.

En consecuencia, observamos que el Tribunal Constitucional Español, a través de su doctrina jurisprudencial considera a los recargos como sanciones a partir que estos comprendan una cuantía igual o mayor al de las sanciones que correspondan al hecho generador, de otra manera se apartaría que los recargos comprenden un matiz sancionador. Además, ese Tribunal en cita intuye que el

interés de mora no debe ser elevado y mucho menos ser procedente cuando se hayan dejado sin efectos las multas que correspondan.

Lo que permite distinguir a la indemnización y a la sanción fiscal, es la cuantía, esto es, si la indemnización llegara a rebasar el monto que comprende una multa que correspondiera a la misma situación. Por ejemplo, se acude a un caso hipotético:

> La indemnización de acuerdo al monto adeudado y el tiempo trascurrido que llegara a comprende la cantidad de mil pesos y la multa por el solo incumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales es de idéntica cantidad.

Lo anterior, permite concluir que la indemnización perdió su carácter mercantil o civil y pasa a ser una multa fiscal, gracias al monto que se equipara a una sanción fiscal, es decir de las comprendidas en el propio Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, los recargos fiscales con matiz sancionado o equivalentes a las multas fiscales por su cuantía, le otorga al Estado mexicano la calidad de comerciantes o individuos que dejaron de ganar un ingreso por el simple trascurso del tiempo en que se configuro la mora, Sin embargo, las contribuciones no son parte de inversiones que realiza el Estado o actividades económicas por lo que se deban cobrar cantidades superiores a las sanciones fiscales, como indemnización contractual o pena convencional a favor de dicho Estado.

En conclusión a este resultado, la propuesta que se plantea versa sobre la indemnización creada por intereses moratorios, tenga un parámetro al monto máximo de la multa que se idéntica al concepto indemnizatorio y cuidar en todo momento que la multa no sea rebasada por los interés. Además, se requiere ampliar la presente investigación teoría mediante el complemento de una investigación empírica con el fin de analizar situaciones contables fiscales, en que se aprecie recargos que hayan rebasado cuantitativamente los montos de las sanciones.

4. Sobre la retroactividad favorable a los contribuyentes concerniente a los recargos

La retroactividad es permisible a favor de los particulares, de acuerdo con el artículo 14, primer párrafo del la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia Mexicana. Además, el nuevo paradigma de derechos humanos que comprende la Constitución Federal Mexicana, a partir de junio de 2011, vislumbra criterios interpretativos de corriente internacional, como *pro persona* y *conforme*, los cuales permiten mejorar la perspectiva neo-constitucionalista de nuestra Constitución, al comprender derechos humanos que se reconozcan en otros instrumentos internacionales y que puedan ser interpretados esos derechos: lo cual, denota que la retroactividad en beneficio que comprende el primer párrafo del artículo 14, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no comprende limitante alguna de acuerdo al principio *pro persona,* ya que busca este criterio otorgar el mayor beneficio o derecho al particular y el menor restrictivo a sus derechos en caso contrario. Sin embargo, existen las restricciones constitucionales que sería necesario contrastar para apreciar si se contraponen al criterio de interpretación pro persona.

Los recargos fiscales en México no comprenden en sus fuentes formales del derecho; la procedencia de la retroactividad a favor de los contribuyentes cuando se trata de los recargos, esto en contraste con los recargos fiscales en España, que se comprende a través de la Ley Tributaria, esto a partir del año de 2003 y que hasta la fecha no comprende en su doctrina, jurisprudencia o normas secundarias, pronunciamiento en contrario en particular por parte del Tribunal Constitucional, que comprende el desencaje axiológico de la retroactividad de los recargos a favor de los contribuyentes.

Además, la jurisprudencia Mexicana, a través de su Segunda Sala del nuestro Máximo Tribunal, considera que la figura del castigo que se impone a los particulares para mantener el orden publico de desprende de las sanciones

penales o fiscales.[891] Situación o elemento que comprenden los recargos fiscales por incumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales y el trascurso de tiempo de ese incumplimiento.

En consecuencia la modificación o extinción posterior a los recargos que se hayan generado en un momento especifico en el tiempo con mayor porcentaje o monto y que sea sustituida por una menor procede aplicar la figura de retroactividad en beneficio del contribuyente de acuerdo con la figura jurídica de retroactividad en beneficio de los gobernados, que se desprende del artículo 14 de la Constitución Federal, que es interpretado a *contrario sensu*.

- CONCLUSIÓN FINAL -

Esta investigación con carácter de tesis doctoral tiene como tema central de investigación determinar de manera puntual una conclusión respecto de la retroactividad benéfica con el objetivo de contrastarse con los recargos fiscales, de lo cual se desprende lo siguiente:

- Nuestra hipótesis planteada es verdadera, en razón de que el recargo comprende los rasgos característicos de una sanción fiscal, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, que reconocen la procedencia de aplicar la retroactividad en beneficio de los contribuyentes.

- La doctrina y ciertas normas jurídicas mexicanas, hasta este momento no perciben de forma clara que la retroactividad benigna aplique a los recargos fiscales, lo cual constituye un parámetro de retroceso en su aspecto formal.

[891] Registro: 196642, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333. Rubro: "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR".

FUENTES DE INFORMACIÓN.

Fuentes Bibliográficas

AA. AA. 2009. *Introducción al Estudio del Derecho*, (61ª, Ed.), México, D.F.: Porrúa.

AA.AA.1992. *Principios Tributarios Constitucionales*. México, D.F.: Co-edición Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el instituto cultura Domecq.

Aarnio M., Aulis L. y Atienza F. 2010. *Bases Teóricas De La Interpretación Jurídica*. Madrid: Fundación Coloquio jurídico Europeo.

Alboukrek, Aarón y Fuentes S., Gloria. 2006. *Diccionario de sinónimos y antónimos e ideas afines.* México, D.F.: Larousse.

Alvarado Esquivel, M. 2008. *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?,* en Ríos Granados Gabriela (coord.), Temas Selectos de Derecho Tributario. México, D.F.: Porrúa.

Arellano García, C. 1995. *Derecho Internacional Privado,* (2da Ed.). México, D.F.: Porrúa.

Arrioja Vizcaíno, Adolfo. 2014. *Derecho Fiscal*, vigésima segunda edición, México, D.F.: Themis.

Arteaga Nava, E. 1998. *Derecho Constitucional.* México, D.F.: Oxford University Press.

Banacloche Pérez, J. 2010. *Vademécum Fiscal.* España: Editorial La Ley grupo Wolters Kluwer.

Bautista, J.1993. *La Teoría General del Proceso Aplicada al Proceso.* México, D.F.: Porrúa.

Beccerra Pocoroba, M. A. 2012. *Derecho Tributario.* México, D.F.: Porrúa.

Betti, E. 2006. *La Interpretación Jurídica.* Chile: Lexis Nexis.

Burgoa Orihuela, Ignacio. 2008. *Las Garantías Individuales.* México, D.F.: Porrúa.

Burgoa Orihuela, Ignacio. 2007. *Derecho Constitucional Mexicano,* 19a Edición. México, D.F.: Porrúa.

Camille Jauffret-spinosi, R. D. 2010. *Los Grandes Sistemas Jurídicos Contemporáneos.* México, D.F.: UNAM.

Carbonell Sánchez, Miguel. 2007. *Teoría del Neoconstitucionalismo*, Ensayos escogidos. Madrid: Trotta-UNAM, IIJ.

Carbonell Sánchez, Miguel. 2014. "La Constitución de todos nosotros*"*, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México, D.F.: Porrúa.

Carbonell Sánchez, Miguel. 2005. *Diccionario de Derecho Constitucional*, 2da Ed. México, D.F.: UNAM-Porrúa.

Carmona Tinoco, Jorge Ulises. 2010. *Sustitución de candidatos electos bajo el principio de representación proporcional, 31,* serie comentarios a las sentencias del Tribunal Electoral. México, D.F.: TEPJF.

Carrasco Iriarte, Hugo. 2002. *Diccionarios Jurídicos; Derecho fiscal*, 2da. Serie, Primera y Segunda parte. México, D.F.: Oxford.

Carrasco Iriarte, Hugo. 2008. *Diccionarios de Derecho Fiscal*, 3ra. Ed. México, D.F.: Oxford.

Carrasco Iriarte, Hugo. 2005. *Glosario Jurídico Tributario.* México, D.F.: Editorial IURE.

Castellanos Madrazo, José Francisco. 2009. *El ejercicio de ponderación entre los derechos fundamentales y las prerrogativas políticas en las sentencias de la suprema corte de justicia de la nación,* Justicia Electoral, Vol. 1, numero 4. México, D.F.: UNAM-TEPJF.

Castro, Juventino V. 2011. *Garantías y Amparo*. México, D.F.: Porrúa.

Cisneros Farías, G. 2005. *La Interpretación de La Ley*, 4ta. Reimpresión. México, D.F.: Trillas.

Comanducci, Paolo. 2010. *Democracia, Derecho e Interpretación Jurídica.* Perú: Ara Editores.

Cortez Figueroa, C. 1994. *Entorno a Teoría General del Proceso*, 3ra Ed. México, D.F.: Cárdenas Editores y Distribuidores.

Courtis C., Hauser D. y Rodríguez H. 2005. *Los Derechos Humanos; Nuevos Desafíos.* México, D.F.: Porrúa.

Cruz de Quiñones, *L.* 2010*. Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro: Libre Amicorum En Homenaje A Don Eusebio Gonzales García*. Rosario: editorial Universidad del Rosario.

De la Garza, Sergio F. 2005 *Derecho Financiero Mexicano. Vigésima sexta edición.* México, D.F: Porrúa.

De la Garza, Sergio Francisco. 2010. *Derecho Financiero Mexicano*, 30ba Ed. México, D.F.: Porrúa.

De Pina, Rafael. y De Pina Vara, Rafael. 2007. *Diccionario de Derecho.* México, D.F.: Porrúa.

Delgadillo Gutiérrez, Luis H. 2010. *Principios de Derecho Tributario.* México, D.F.: Editorial Limusa.

Diccionario Básico de La Lengua Española. 2011. México, D.F.: Larousse.

Dieterich Steffan, Heinz. 2005. *Nueva guía para la investigación científica*, 18^{oc} Ed. México, D.F.: Ariel.

Domínguez Crespo, C. 2008. *Una Revisión Al Concepto Jurídico-Tributario Del Principio De Capacidad Económica*, en Ríos Granados Gabriela (coord.), Temas Selectos de Derecho Tributario. México, D.F.: Porrúa.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. 2014. *Diccionario de derecho procesal constitucional y convencional*, Serie de Doctrina Jurídica, Numero 692. México, D.F.: Porrúa-UNAM.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Carbonell Sánchez, Miguel. 2012. *Compendio de derechos humanos*. México, D.F.: Porrúa.

Flores Zavala, E. 1995. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 31ª Ed. México, D.F.: Porrúa.

García Máynez, Eduardo. 2004. *Filosofía del Derecho*, 10ma Ed. México, D.F.: Porrúa.

Gómez Lara, C. 1996. *Teoría General del Proceso*, 6ta Ed. México, D.F.: Oxford.

González García, E. 1993. *Principios Constitucionales Tributarios.* México, D.F.: imprenta UAS, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca.

Grossi, P. 2004. *Derecho, Sociedad, Estado*. México, D.F.: Colegio de Michoacán y Escuela libre de derecho, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.

Guastini, R. 2010. *Interpretación, Estado y Constitución.* Perú: Ara editores.

Guerrero Sánchez, Clementina. 2000. *Ejercicio de potestades tributarias por entes distintos a los congresos locales*. México, D.F.: Indetec.

Hallavis Pelayo, M., 2007. *Teoría General de la Interpretación.* México, D.F.: Porrúa.

Hernández C. y Mazabel M. 2010. *Hermenéutica Jurídica e Interpretación Constitucional.* Perú: Ara editores.

Hernández E., Sandra L. y López R. 1998. *Técnicas de Investigación Jurídica*, 2da Ed. México, D.F.: Oxford university Press.

Hernández Sampieri, Roberto, Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, Pilar. 2003. *Metodología de la investigación*. Quinta edición. México, D.F: Mc Graw-Hill.

Hernández Trillo, Fausto. 2009. *Los impuestos en México*. Para entender. México, D.F.: Nostra Ediciones.

Hitters J. C. y Fappiano. 2007. *Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, (Tomo I y II). Buenos Aires: Ediar.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2011. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México, D.F.: Porrúa-UNAM.

Instituto de Jurisprudencia y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012. *El control de convencionalidad y el Poder Judicial en México, mecanismos de protección nacional e internacional de los derechos humanos*, Cuaderno de Jurisprudencia 7. México, D.F.: SCJN.

Instituto de investigaciones Jurisprudenciales y de Promoción y Difusión de la Ética Judicial. 2012. *El control de convencionalidad. Origen en el ámbito regional americano, obligatoriedad para los jueces mexicanos, precisión de sus alcances y retos para el poder judicial de la federación*, serie de Cuadernos de Jurisprudencia numero 8. México, D.F.: SCJN.

Jiménez González, A. 2009. *Lecciones de Derecho Tributario.* México, D.F.: Editorial Cenega Learning.

Lan Arrendondo, A. J. 2008. *Sistemas Jurídicos.* México, D.F.: Oxford.

Mabarak Cerecedo, D. 2003. *Derecho Financiero Público*, segunda edición. México, D.F.: McGraw-Hill.

Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer y Sánchez Gil, Rubén. 2014. *El nuevo juicio de amparo, guía de la reforma constitucional y la nueva ley de amparo.* México, D.F.: Porrúa-UNAM.

Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer, Caballero Ochoa, José Luis y Steiner, Christian (coordinadores). 2013. *Derechos Humanos en la constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e internacional I*. México, D.F.:SCJN.

Margadant, G. F. 1996. *Panorama de la Historia Universal de Derecho,* 5ta Ed. México, D.F.: UNAM-Porrúa.

Margáin Manautou, Emilio. 2007. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México, D.F.: Porrúa.

Marmor, A. 2000. *Interpretación Teórica del Derecho.* España: Gedisa.

Martin Queralt, J. 2008. *Manual de Derecho Tributario,* parte especial. España: editorial Thomson Aranzadi.

Martínez Vera, Rogelio. 2006. *Legislación del Comercio Exterior.* México, D.F.: McGraw Hill.

Mendez Moreno, A. 2004. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General: Lecciones de Cátedra.* México, D.F.: Editorial Lex Nova.

Ovalle Favela, J. 2005. *Teoría General del Proceso*, 6ta. Ed. México, D.F.: Oxford.

Palomar de Miguel, J. 2005. *Diccionario de Derecho Constitucional*, 2da. Ed. México, D.F.: UNAM-Porrúa.

Palomar de Miguel, Juan. 2000. *Diccionario para juristas.* México, D.F.: Porrúa.

Pampillo Balino, J. P. 2008. *Historia General del Derecho.* México, D.F.: Oxford.

Ponce Gomes, Francisco y otro, *Derecho fiscal* (México, D.F.: Limusa-Escuela Bancaria y Comercial, 2010)

Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. 2010. *Derecho Fiscal,* decimosegunda Ed. México, D.F.: Limusa.

Quintana Valtierra, J. 2008. *Derecho Tributario Mexicano*, 4ta. Ed. México, D.F.: Editorial Trillas.

Ramírez García, Hugo S. y Pallares Yubar, Pedro, 2011. *Derechos Humanos*. México, D.F.: Oxford Univesity Press.

Raquert, M. A. 2004. *Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario.* México, D.F.: EDIAR Sociedad Anónima Editorial, Comercial, Industrial y Financiera Editorial.

Recansens Siches, L. 1993. *Introducción al Estudio del Derecho.* México, D.F.: Porrúa.

Reyes Altamirano, Rigoberto. 2011. *Diccionario de Términos Fiscales, T*omo III de la M-Z, 5ta Ed. México, D.F.: Tax Editores Unidos.

Ríos Elizondo, R. 1975. *El Acto de Gobierno.* México, D.F.: Porrúa.

Ríos Granados, Gabriela. 2014. *Derecho Tributario.* México, D.F.: Porrúa-UNAM.

Ríos Granados, Gabriela. 2013. "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción v constitucional y de la convenciones internacionales sobre derechos humanos*"*, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de la Jurisprudencia Constitucional e Interamericana II*. México, D.F.: UNAM-SCJN.

Rodríguez L. y Berejio M. 2007. *La Prueba en Derecho Tributario: Formación y Preconstitución de la Prueba en Derecho Tributario.* España: Thomson Aranzadi Editorial.

Rojas Caballero, A. A. 2004. *Las Garantías individuales en México*. México, D.F.: Porrúa.

Salcedo Y. y Ruth Y. 2010. *Modelo de Código Tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación.* Rosario: Universidad del Rosario Editorial.

Sánchez Hernández, M. G. 2002. *Derecho Tributario I.* México, D.F.: Cárdenas distribuidor, Editor.

Sánchez Hernández, M. G. 2002. *Derecho Tributario II*. México, D.F.: Cárdenas Editorial.

Sánchez Miranda, Arnulfo. 2008. *Aplicación práctica del código fiscal 2008*, 6ta Ed. México, D.F.: ISEF.

Serna de la Garza, J. M. 2012. *Impacto e Implicaciones Constitucionales de la Globalización en el Sistema Jurídico Mexicano.* México, D.F.: UNAM-IIJ..

Sibaja Escobar, Sergio. 2017. "Aplicación de la ley más favorable a los sentenciados durante la etapa de ejecución", *La ejecución de sanciones penales en el sistema procesal penal acusatorio,* revista *Nova Iustitia*, revista digital de la reforma penal. México, D.F.: TSJDF.

Sirvente Gutiérrez, C. 2010. *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, 12ª Ed. México, D.F.: Porrúa.

Suprema Corte de Justicia de la Nación y Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. 2007. *Los principios que rigen la interpretación tributaria*. *El caso de la ley de hacienda del Estado de Baja California,* Serie de Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, D.F.: SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007. "La retroactividad favorable establecida en el artículo 14 constitucional", *Inconstitucionalidad de los ordenamientos que establecen una edad mínima penal, distinta a la señalada en el artículo 18 de la Constitución Federal*. México, D.F.: SCJN-UNAM.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003. "Las Garantías de Seguridad Jurídica*", Colección Garantizas Individuales*, numero 2, México, D.F.: SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012. “Las Garantías Individuales Parte General”*, Colección Garantías Individuales*, numero 1. México, D.F.: SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación*,* 2013. *“*Dignidad humana, derecho a la vida y derecho a la integridad personal”, *Serie Derechos Humanos,* numero 2. México, D.F.: SCJN.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2007. *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006.* México, D.F.: SCJN.

Vázquez, R. 2008. *Teoría del Derecho.* México, D.F.: Oxford.

Venegas Álvarez, Sonia, 2010, *Derecho Fiscal*. México, D.F.: Oxford University Press.

Villoro Torazo, M. 2009. *Teoría General del Derecho*, 6ta. Ed. México, D.F.: Porrúa.

Witker, Jorge. 1986. *Como elaborar una tesis en derecho, pautas metodológicas y técnicas para el estudiante o investigador del derecho*. México, D.F.: Editorial Civitas.

Witker, Jorge. 2015. *Técnicas de investigación Jurídica.* México, D.F: Editorial Civitas.

Fuentes electrónicas

Anchondo Paredes, Víctor Emilio. *Métodos de interpretación jurídica*, https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/quid-iuris/article/view/17406/15614 (fecha de acceso: 6 de octubre de 2016).

Becarios, *La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español,* Suprema Corte de Justicia de la Nación, https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Bolaños Vital, Raúl, *Las garantías tributarias, a la luz de la reforma constitucional en México, sobre el reconocimiento de los derechos humanos,* PWC, http://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2012-08-garantias-tributarias.pdf (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Carbonell Sánchez, Miguel. *Estudios sobre la interpretación Jurídica*. Consultado en https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1651/3.pdf, (fecha de acceso: 4 de octubre de 2014).

Carmona Tinoco, Jorge Ulises. *Sustitución de candidatos electos bajo el principio de representación proporcional,* serie comentarios a las sentencias del tribunal electoral, serie 31. http://www.trife.gob.mx/sites/default/files/publicaciones/file/31_sustitucion.pdf (fecha de acceso: 10 de octubre de 2014).

Castillo, Karlos. *El principio pro persona en la administración de justicia*, http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm, (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Collins Fuentes, Laura Miriam. *Sistema constitucional mexicano en materia tributaria,*

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/collins_f_lm/capitulo1.pdf (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Comanducci, Paolo. *Formas de (neo) constitucionalismo: un analisis metateorico, isonomia*, No. 16, Abril 2002, http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 24 de abril de 2013).

Cossío Díaz, José Ramón, *Los instrumentos internacionales en materia de derechos fundamentales y el principio pro homine*, http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/247/anc/anc19.pdf, (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Cruz Parcero, Juan Antonio. *La inaplicación de normas electorales, Cuando las malas teorías conducen a las malas decisiones,* serie 20, comentarios a las sentencias del Tribunal Electoral. http://www.te.gob.mx/documentacion/publicaciones/Serie_comentarios/20_inaplicacion.pdf (fecha de acceso: 10 de octubre de 2014).

Dallazem, Dalton Luiz. *La declaración de inconstitucionalidad y sus efectos sobre las relaciones jurídicas tributarias*, http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2704 (fecha de acceso: 17 de octubre de 2016).

De los Ríos, Orlando. *La retroactividad benigna en materia tributaria en la constitución peruana,* revista 12, Instituto Peruano de Derecho Tributario, *http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev12_ODLR.pdf* (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Diplomado en gestión estratégica de las finanzas públicas, *Facultades tributarias y artículos de la constitución política de los estados unidos mexicanos,* Tecnológico de Monterrey y Instituto del banco mundial,

http://www.cca.org.mx/funcionarios/biblioteca/html/finanzas_publicas/documentos/1/facultades.pdf (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Ferrajoli, Luigi. *Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales http://www.biblioteca.org.ar/libros/141145.pdf* (fecha de acceso: 4 de mayo de 2015).

Fix-Zamudio, Hector. *La evolución del derecho internacional de los derechos humanos en las constituciones latinoamericanas,* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1836/5.pdf (fecha de acceso 15 de abril de 2014).

Freedman, Diego. *Capacidad contributiva y pobreza* (*crónica de una reformulación posible)*, http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/leyen/cont/80/pr/pr23.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2014).

Galindo Garfias, Ignacio. *Interpretación e integración de la ley*, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/876/7.pdf, (fecha de acceso: 18 de enero de 2014).

García Bueno, Marco Cesar y Ríos Granados, Gabriela, *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad la proporcionalidad tributaria*, http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/25.pdf (fecha de acceso: 24 de enero de 2014).

García Bueno, Marco Cesar. *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf (fecha de acceso: 28 de marzo de 2014).

García Falconi, José. *Principio de Ultractividad*, http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechopenal/2014/12/29/principio-de-ultractividad (fecha de acceso: 18 de octubre de 2014).

González Gálvez, Jorge A. González, *La Construcción del derecho,* https://es.scribd.com/doc/118379556/La-Construccion-del-Derecho (fecha de acceso: 04 de junio de 2015).

Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. *En Materia Tributaria,* https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/6.pdf (fecha de acceso: 12 de diciembre de 2016).

Lobo, Teresa, *Retroactividad del artículo 298 bis del código civil del distrito federal y jurisprudencia,* www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/4/jur/jur10.htm (fecha de acceso: 2 de mayo de 2012).

Margáin Barraza, Emilio, *La irretroactividad de las Leyes Tributarias*, Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana 1986-1987, numero 18 (1986), http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/18/pr/pr24.pdf (fecha de acceso: 29 de enero de 2014).

Massini, Carlos Ignacio. *La Prudencia Jurídica*. https://es.scribd.com/doc/230833398/MASSINI-Carlos-Ignacio-La-Prudencia-Juridica (fecha de consulta 24 de mayo de 2015).

Medrano C., Humberto, *Acerca del principio de legalidad en el derecho tributario peruano,* http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev12_HMC.pdf (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Medrano C., Humberto, *Constitución y poder tributario,* Revista Derecho PUCP, numero 35, 1981,

http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/download/5829/5823 (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Pique, María Luisa. *Articulo 9. principio de legalidad y de retroactividad*. http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/libros/pdf/la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-derecho-argentino/009-pique-legalidad-y-retroactividad-la-cadh-y-su-proyeccion-en-el-da.pdf (fecha de acceso: 23 de octubre de 2016).

Pozzolo, Susanna. *Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional*, www.biblioteca.org.ar/libros/142012.pdf (fecha de acceso: 22 de febrero de 2014).

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Derechos Humanos de los contribuyentes,* Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, numero IV, http://prodecon.gob.mx/libros/c4/01.html, (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Real Academia de la Lengua Española, http://lema.rae.es (fecha de acceso: 2014-2016).

Ríos Granada, Gabriela. 2013. *Breve historia hacendaria de México.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3223 (fecha de acceso: 13 de abril de 2015).

Ríos Granados, Gabriela, *Derechos humanos de los contribuyentes,* http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_203-A19.pdf (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Ríos Granados, Gabriela, *Recaudación de tributos como base de una reforma fiscal*, http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/9.pdf (fecha de acceso: 24 de enero de 2014).

Ríos Granados, Gabriela. (coordinadora) Raúl Márquez Romeroz, Roció Pimentel Mendoza. *Conceptos de Reforma Fiscal, Serie de Ensayos Jurídicos,* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430 (fecha de acceso: 3 de enero de 2015).

Ríos Granados, Gabriela. *El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley*, vii, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2686/10.pdf (fecha de acceso: 4 de noviembre de 2016).

Rojas Bonilla, Aurora, *Garantías de irretroactividad de la ley y de audiencia,* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/240/16.pdf (fecha de acceso: 2 de mayo de 2012).

Ruiz Antón, Luis Felipe. *El principio de irretroactividad de la ley penal en la doctrina y la jurisprudencia*. https://es.scribd.com/document/200192294/Dialnet-ElPrincipioDeIrretroactividadDeLaLeyPenalEnLaDoctr-819650 (fecha de acceso: 14 de octubre de 2016).

Santos Flores, Israel. 2011. *La omisión legislativa en materia tributaria, El caso de México.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3026/pl3026.htm (fecha de acceso: 18 de diciembre de 2016).

Sibaja, Sergio. "Aplicación de la ley más favorable a los sentenciados durante la etapa de ejecución", *La ejecución de sanciones penales en el sistema procesal penal acusatorio* http://www.poderjudicialdf.gob.mx/work/models/PJDF/Resource/1918/22/images/Revista%20Nova%20Iustitia%20Febrero%202017%20Final.pdf#page=99 (fecha de acceso: 5 de octubre de 2016).

Silva Sánchez, Jesús María. *Legislación penal socio-económica y retroactiva de disposiciones favorables: el caso de las "leyes en blanco"*,

https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/4191/pg_423-466_penales16.pdf?sequence=1, (fecha de acceso: 14 de octubre de 2016).

Talledo Mazu, Cesar. *La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana,* revista 06, Instituto Peruano de Derecho Tributario, *http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev06_CTM.pdf* (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Torruco Salcedo, Sitlali. *El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano*. https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/4.pdf (fecha de acceso: 6 de noviembre de 2016).

Universidad para la cooperación internacional, *los límites constitucionales al poder tributario,* www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF01/.../Presentacion2PCT.ppt (fecha de acceso: 28 de febrero de 2014).

Vela Peón, Antonio, *Los derechos fundamentales y la tributación en México,* Veritas, Colegio de Contadores Públicos de México, http://www.ccpm.org.mx/veritas/septiembre2012/imagenes/03_impuestos2.pdf, (fecha de acceso: 2 de octubre de 2013).

Verdera Izquierdo, Beatriz. *La Irretroactividad. Problemática general, https://books.google.com/books?id=_yJYFf_I5aQC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false* (fecha de acceso: 24 de noviembre de 2015).

Witker, Jorge. *La Investigación Jurídica.* http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1932/8.pdf (fecha de acceso: 04 de junio de 2015).

Fuentes jurisprudenciales, tesis aisladas y sentencias

Clave: III-TASS-1681, referencia: Revisión No. 1914/87.- Resuelta en sesión del 11 de mayo de 1990, por unanimidad de 8 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Javier Gómez Cortés. R.T.F.F. Tercera Época. Año III. No. 29. Mayo 1990. p. 33. Rubro: "APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY.- VIOLACION AL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL".

Clave: III-TASS-542, referencia; Revisión No. 3199/86.- Resuelta en sesión de 28 de octubre de 1988, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretaria: Lic. Ana Rosa Rice Peña. R.T.F.F. Tercera Época. Año I. No. 10. Octubre 1988. p. 37. Rubro: "MULTAS Y RECARGOS.- ES VALIDO QUE LA AUTORIDAD IMPONGA LAS DOS A LOS CAUSANTES OMISOS CON SUS OBLIGACIONES FISCALES".

Clave: II-TASS-10225, referencia; Revisión No. 2905/86.- Resuelta en sesión de 30 de septiembre de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera. R.T.F.F. Segunda Época. Año IX. No. 93. Septiembre 1987. p. 307. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.- SU APLICACION ESTA CONSTITUCIONALMENTE PROHIBIDA".

Clave: II-TASS-2472, referencia: Revisión No. 207/80.- Resuelta en sesión de 29 de enero de 1981, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara. R.T.F.F. Segunda Época. Nos. 16 y 17. Tomo II. Enero - Mayo 1981. p. 567. Rubro: "MULTAS SE IMPONEN RETROACTIVAMENTE CUANDO TIPIFICAN Y SANCIONAN UNA INFRACCION DE ACUERDO CON LEYES QUE AUN NO ESTABAN VIGENTES AL MOMENTO DE COMETERSE ESTA".

Clave: II-TASS-706, referencia; Revisión 949/78. Juicio 11753/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 21 de junio de 1979, por unanimidad de 6 votos. Ponente: Mag. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez.

R.T.F.F. Segunda Época. No. 9. Noviembre - Diciembre 1979. p. 262. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, GARANTIA DE”.

Clave: I-TP-44, Expediente 3579/941.- Wells Fargo and Co. Express, S. A., vs. Depto. del I. S. R.-12 de agosto de l944. R.T.F.F. Primera Época. Año IX. No. 97 ? 108. Enero ? Diciembre 1945. p. 68. Rubro: “RECARGOS.- SU NATURALEZA A LA LUZ DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SUS CONSECUENCIAS”.

Clave: I-TP-54, Expediente: 1527/944-Compañía del Ferrocarril Inter-California vs. Dirección de Ingresos, Departamento de Impuestos Especiales, Oficina Federal de Hacienda en Mexicali, B. C., y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 2 de septiembre de 1944. R.T.F.F. Primera Época. Año IX. No. 97 ? 108. Enero ? Diciembre 1945. p. 72. Rubro: “SANCIONES.-RECARGOS”.

Clave: I-TS-2485, Expediente Número 24170/37. F. Manuel y Compañía Sucesores, S. en C., contra Oficina Federal de Hacienda Número Dos. México, D. F, abril 5 de 1938. Resolución definitiva de la Quinta Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Abril 1938. p. 1460. Rubro: “RECARGOS”.

Clave: I-TS-3723, Expediente: 3512/940.- Roberto R. Ramsden Bennet vs Oficina Subalterna Federal de Hacienda en Guanajuato y Secretaría de Hacienda.- Noviembre 8/940.R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero-Diciembre 1940. p. 82. Rubro: “RECARGOS”.

Clave: I-TS-3724, Expediente 3512/940.- Roberto R. Ramsden Bennet vs. Oficina Subalterna Federal de Hacienda en Guanajuato y Secretaría de Hacienda.- Noviembre 8/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero-Diciembre 1940. p. 82. Rubro: “RECARGOS”.

Clave: I-TS-5604, Expediente 3146/51.- Nueva Compañía Eléctrica Chapala, S. A., contra Oficina Federal de Hacienda número Uno. "Por infracciones al artículo 98 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 30 de

la misma ley y con los artículos 229 fracción VII y 234 fracción IV del Código Fiscal de la Federación". 23 de enero de 1952. R.T.F.F. Primera Época. Año XVI. No. 181 - 192. Enero - Diciembre 1952. p. 205. Rubro: “RECARGOS Y MULTAS”.

Clave: I-TS-5605, Expediente número 3146/951.- Nueva Compañía Eléctrica Chapala, S. A., contra Departamento de Sanciones Fiscales de la Procuraduría Fiscal.- 23 de enero de 1952. R.T.F.F. Primera Época. Año XVI. No. 181 - 192. Enero - Diciembre 1952. p. 206. Rubro: “RECARGOS.- SON SANCIONES”.

Clave: I-TS-5744, Expedientes números 4412/944 y 1043/953.-"J. CACHO y CÍA", contra Dirección General de Aduanas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 8 de junio de 1954. R.T.F.F. Primera Época. Año XVIII. No. 205 - 216. Enero-Diciembre. 1954. p. 45. “ADUANAS.- RECARGOS”.

Clave: I-TS-5939, Expediente número 171/954.- ROGELIO GÓMEZ RAMIRO, contra Procuraduría Fiscal de la Federación.- 22 de abril de 1954. R.T.F.F. Primera Época. Año XIX. No. 223 - 225. Julio? Septiembre 1955. p. 197. Rubro: “RECARGO Y MULTAS”.

Clave: I-TS-6270, Expediente número 4684/957.- RAQUEL CARREÑO CALZADA, contra Procuraduría Fiscal de la Federación y otras autoridades.- 18 de septiembre de 1958, R.T.F.F. Primera Época. Año XXII. No. 256 - 258. Abril - Junio 1958. p. 95. Rubro: “MULTAS Y RECARGOS FISCALES”.

Clave: I-TS-7343 Juicio 1773/65. Sentencia de la Tercera Sala, de 8 de noviembre de 1965. Ponente, Magistrado José Marcelo Aguilar y Maya. R.T.F.F. Primera Época. Año XXIX. Nos. 337 - 348. Enero - Diciembre de 1965. 1966. p. 305. Rubro: “RECARGOS. CUÁNDO SON INDEMNIZACIONES AL ERARIO FEDERAL”.

Clave: I-TS-7902. JUICIO 4894/70. RESOLUCIÓN DE 15 DE FEBRERO DE 1971. Promovido por ALMEX, S.A. Resuelto por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, R.T.F.F. Primera Época. Año XXXV. Nos. 409-411. Enero-Marzo.

1971. p. 249, Sentencia relacionada a I-TS-7902. Rubro: “MULTAS Y RECARGOS. SON INSTITUCIONES JURÍDICAS DISTINTAS”.

Clave: VII-P-SS-446, Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1534/14-03-01-8/641/15-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de julio de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Diana Patricia Jiménez García. (Tesis aprobada en sesión de 28 de septiembre de 2016). R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 4. Noviembre 2016. p. 697. Rubro: “JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO RESULTA PROCEDENTE SU SOBRESEIMIENTO. SI DURANTE SU TRAMITACIÓN EL ACTO O ACUERDO DE CARÁCTER GENERAL QUE CONCEDE UN DERECHO O IMPONE UNA RESTRICCIÓN ES REFORMADO, SUSTITUIDO O DEROGADO Y NO SE DEMUESTRA SU ULTRACTIVIDAD”.

Clave: VII-TASR-2HM-29, referencia; Juicio Contencioso Administrativo Núm. 354/13-11-02-8-OT.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de junio de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Rubén Ángeles Enríquez.- Secretario: Lic. José Enrique Gómez Villalva. R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 26. Septiembre 2013. p. 187. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, TUTELADA POR EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA TIENEN LA FACULTAD DE COMPROBAR SU ACTUALIZACIÓN EN PERJUICIO DEL GOBERNADO, EN APLICACIÓN ESTRICTA DEL CONTROL DIFUSO POR INAPLICABILIDAD DE UNA NORMA CONTRARIA A LOS DERECHOS HUMANOS”.

Clave: VI-TASR-XII-I-29, referencia; Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2829/10-11-01-4.- Resuelto por la Primera Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 4 de octubre de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Sofía Sepúlveda Carmona.-

Secretaria: Lic. Olga Olivia Cruz Valerio. R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 38. Febrero 2011. p. 373. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD DEL ARTÍCULO 25, PÁRRAFO SEGUNDO DE LA LEY DE AGUAS NACIONALES, EN VIGOR A PARTIR DEL 30 DE ABRIL DE 2004, CUANDO EL TÍTULO DE CONCESIÓN OTORGADO PARA LA EXPLOTACIÓN, USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES SEÑALA EXPRESAMENTE EL INICIO DE SU VIGENCIA”.

Clave: V-P-2aS-8, referencia: Juicio No. 7652/99-11-04-6/457/00-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de octubre de 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez. (Tesis aprobada en sesión privada de 2 de octubre de 2000). R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año I. No. 3. Marzo 2001. p. 127. Rubro: “APLICACIÓN ADMINISTRATIVA DE ACUERDOS GENERALES.- LA AUTORIDAD FISCAL NO DEBE DARLE EFECTOS RETROACTIVOS”.

Clave; III-TASS-II-17, Recurso de Apelación No. 100(A)-II-160/96/9481/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de enero de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. María de Lourdes Pérez Ocampo. (Tesis aprobada en sesión de 6 de marzo de 1997). R.T.F.F. Tercera Época. Año X. No. 112. Abril 1997. p. 82. Rubro; “MULTAS ADMINISTRATIVAS.- RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL INFRACTOR”.

Clave; II-TASS-4786, Revisión No. 2041/82.- Resuelta en sesión de 8 de abril de 1983, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mario Cordera Pastor.- Secretario: Lic. Francisco Rueda M. del Campo. PRECEDENTE: Revisión No. 218/82.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Enríquez Enríquez. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 40. Abril 1983. p. 709. Rubro;

“LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS”.

Clave; II-TASS-4946, Revisión No. 474/82.- Resuelta en sesión de 24 de mayo de 1983, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Lic. Miguel Aguilar García. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 41. Mayo 1983. p. 825. Rubro; “LEYES.- SU APLICACION RETROACTIVA ES LEGAL, CUANDO ELLA BENEFICIA A LAS PERSONAS”.

Clave; II-TASS-5292, Revisión No. 171/83.- Resuelta en sesión de 14 de septiembre de 1983, por mayoría de 4 votos, 1 más con los resolutivos y 2 en contra.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Hugo Valderrábano Sánchez. Precedente; Revisión No. 218/82.- Resuelta en sesión de 7 de mayo de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Oscar Roberto Enríquez Enríquez. R.T.F.F. Segunda Epoca. Año VI. No. 45 Septiembre 1983. p. 138. Rubro; “LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS”.

Clave; II-TASS-6467, Revisión No. 218/83.- Resuelta en sesión de 17 de agosto de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Germán Canseco de la Fuente. R.T.F.F. Segunda Época. Año V. No. 56. Agosto 1984. p. 46. Rubro; “LEYES.- PUEDEN SER RETROACTIVAS CUANDO ELLO BENEFICIA A LAS PERSONAS”.

Clave; II-TASS-7998, revisión No. 1360/84.- Resuelta en sesión de 17 de octubre de 1985, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Rosa Ma. Corripio Moreno. R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 70. Octubre 1985. p. 337. Rubro; “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO ES PERMITIDA AUN CUANDO BENEFICIE A LOS CONTRIBUYENTES”.

Clave; II-TASS-8488, revisión No. 2317/84.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1986, por mayoría de 5 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Islas Acosta. R.T.F.F. Segunda Época. Año VII. No. 75. Marzo 1986. p. 794. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES".

Clave; II-TASS-975, referencia; Revisión No. 664/78.- Resuelta en sesión de 16 de agosto de 1979, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara. R.T.F.F. Segunda Época. No. Suplementario. Julio-Diciembre 1979. p. 191. Rubro: "RECARGOS.- SU NATURALEZA CONFORME AL CODIGO FISCAL".

Clave; II-TASS-9914, Revisión No. 2326/86.- Resuelta en sesión de 13 de mayo de 1987, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez. Y revisión No. 2317/84.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1986, por mayoría de 5 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.- Secretaria: Lic. Ma. Teresa Islas Acosta. R.T.F.F. Segunda Época. Año VIII. No. 89. Mayo 1987. p. 930. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.- NO OPERA EN BENEFICIO DE LOS CONTRIBUYENTES".

Clave; I-J-121, Resolución del Pleno de 15 de abril de 1940, recaída a los expedientes acumulados 292/938 y 2614/938. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 15(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 212. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES".

Clave; I-TP-424, Expediente número 2674/57.-Raquel Treviño Vda. de González vs. Sentencia pronunciada por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.- México, D. F., a 3 de agosto de 1960. R.T.F.F. Primera Época. Año XXIV. No. 280 - 288. Resoluciones Plenarias de julio de 1959 a diciembre de 1960. 1961. p. 360.

Rubro; “SÓLO SE PUEDE APLICAR UNA LEY RETROACTIVAMENTE CUANDO LA MISMA LEY LO DISPONE ASÍ. LEY DE RETIROS Y PENSIONES MILITARES”.

Clave; I-TS-3016, Expediente Número 3027/938. Sucesión de Blas Valenzuela contra Oficina Federal de Hacienda en Culiacán, Sin., y Oficina de Impuestos sobre la Renta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, D. F., octubre 24 de 1938. Resolución definitiva de la Segunda Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Agosto - Diciembre 1938. p. 3082. Rubro: “RECARGOS”.

Clave; I-TS-3054, Expediente Número 3546/938. Compañía Amparo Mining Co., contra Junta Central Calificadora del Impuesto sobre la Renta. México, D. F., noviembre 4 de 1938. Resolución definitiva de la Primera Sala. R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Agosto - Diciembre 1938. p. 3099. Rubro: “RECARGOS”.

Clave; I-TS-3687, 1735/940.- Harry Hoeffer contra Junta Central Calificadora del Impuesto sobre la Renta.- Julio 13/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 70. Rubro; “LEY MÁS BENIGNA”.

Clave; I-TS-3688, 445/940.- Swift y Cía. de México, S. A., vs Secretaría de Hacienda, Oficina Federal de Hacienda Núm. 3 y Oficina Federal de Hacienda en Nuevo Laredo, Tamps.- Abril 4/940. R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 70. Rubro; “LEY MÁS BENIGNA”.

Clave; IV-P-1aS-28, Juicio No. 100(14)4/98/14966/97.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 10 de julio de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta. (Tesis aprobada en sesión privada de 18 de agosto de 1998), R.T.F.F. Cuarta Época. Año I. No. 5. Diciembre 1998. p. 23. Rubro; “RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS QUE ESTABLECEN MULTAS FISCALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL GOBERNADO”.

Clave; IV-P-2aS-204, Juicio No. 100(20)11/98/684/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de octubre de 1999, por mayoría de 3 votos a favor, 1 con los puntos resolutivos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Isabel Urrutia Cárdenas. (Tesis aprobada en sesión de 4 de octubre de 1998). R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 19. Febrero 2000. p. 151. Rubro; "RETROACTIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE REDUCE O REVOCA CUOTAS COMPENSATORIAS PROVISIONALES.- DEBE APLICARSE EN BENEFICIO DEL IMPORTADOR".

Clave; V-P-SS-216, Juicio No. 5258/98-11-08-2/187/01-PL-01-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 11 de enero de 2002, por mayoría de 7 votos a favor y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte. (Tesis aprobada en sesión privada de 8 de noviembre de 2002), R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año III. No. 28. Abril 2003. p. 105. Rubro; **"**RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES FISCALES. SU IMPROCEDENCIA".

Contradicción de Tesis 5/2013, Registro Núm. 25377; Décima Época; Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 125. Rubro; "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

Contradicción de Tesis 26/97, Registro Núm. 4699; Novena Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, página 334.

Contradicción de tesis 65/2011, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2011, página 424, registro 22622.

Contradicción de tesis 381/2012, registro Núm. 24352; Décima Época; Segunda Sala; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, página 1290.

Ejecutoria con registro Núm. 207; Octava Época; Pleno; Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Noviembre de 1992, página 15. Rubro: AMPARO EN REVISION 363/91. PRODUCTORA DEL BAJIO, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE.

Número de identificación 12155, Clave: II-J-57, Texto aprobado en sesión de 10 de junio de 1980. (Revisión 467/77). R.T.F.F. Segunda Época. No. 12. Mayo - Junio 1980. p.43. Rubro: “SANCIONES EN LUGAR DE RECARGOS, SE PRODUCEN CUANDO EL PAGO NO ES ESPONTANEO”.

Número de identificación 12823, Clave: II-J-88. Texto aprobado en sesión de 31 de marzo de 1981. R.T.F.F. Segunda Época. Nos. 16 y 17. Tomo I. Enero - Mayo 1981. p.139. Rubro: “PAGO EXTEMPORANEO.- LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 7o. DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1976, NO ES APLICABLE EN EL CASO DE OTRAS INFRACCIONES”.

Registro: 160525, Localización: Décima Época, Tesis Aislada P. LXIX/2011(9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1, p. 552.

Registro Núm. 24944; Décima Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 4, Marzo de 2014, Tomo II, página 1191. Rubro: "AMPARO CONTRA ACTOS EMITIDOS DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO QUE AFECTAN LA LIBERTAD PERSONAL. SI SE GENERARON CON ANTERIORIDAD AL 3 DE ABRIL DE 2013 Y EL JUICIO SE PROMOVIÓ CON POSTERIORIDAD A ESTA FECHA, EL TÉRMINO PARA PRESENTAR LA DEMANDA NO DEBE REGIRSE POR LA LEY VIGENTE, PUES SE APLICARÍA RETROACTIVAMENTE LA LEY EN PERJUICIO DEL QUEJOSO Y SE VIOLARÍA LA LEGALIDAD QUE RIGE AL JUICIO DE AMPARO".

Registro: 25297; Décima Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11.

Registro: 159820, Localización; Época Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. VII/2013 (9a.), Página: 136. Rubro; DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA."

Registro: 159821, Localización; Época Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. VI/2013 (9a.), Página: 135. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

Registro: 159862, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 4/2013 (9a.), Página: 413. Rubro; "*TRASLACIÓN DEL TIPO Y ADECUACIÓN DE LA PENA. CONSTITUYEN UN DERECHO DEL GOBERNADO PROTEGIDO CONSTITUCIONALMENTE*".

Registro: 162299, localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Abril de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 78/2010, Página: 285. Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS".

Registro: 162717, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Materia(s): Laboral, Tesis: 2a./J. 3/2011, Página: 1082. Rubro; "SEGURO SOCIAL. PROCEDE LA INSCRIPCIÓN RETROACTIVA DE UN TRABAJADOR AL RÉGIMEN OBLIGATORIO, AUN CUANDO YA NO EXISTA EL NEXO LABORAL CON EL PATRÓN DEMANDADO".

Registro: 163001, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Enero de 2011, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 87/2010, Página: 423. Rubro: "SANCIÓN PECUNIARIA TRATÁNDOSE DE DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 94 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEROGADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, AL PREVER QUE LA AUTORIDAD JUDICIAL NO IMPONDRÁ AQUÉLLA, CONTIENE UN DERECHO SUSTANTIVO QUE DEBE APLICARSE ULTRACTIVAMENTE A FAVOR DEL GOBERNADO, EN CUMPLIMIENTO AL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY".

Registro: 165125, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: II.2o.T.Aux.2 A, Página: 2936. Rubro: “ULTRACTIVIDAD DE LAS LEYES. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE RECLAMA UN DERECHO CREADO O RECONOCIDO POR UNA NORMA ADMINISTRATIVA QUE NO RIGIÓ LA RELACIÓN JURÍDICA PRETENDIDAMENTE GENERADORA DE EL, SINO QUE NACIÓ UNA VEZ TERMINADA ÉSTA Y POSTERIORMENTE DEJÓ DE ESTAR EN VIGOR, DE MODO QUE YA NO ERA APLICABLE CUANDO EL INTERESADO HIZO SU RECLAMACIÓN”.

Registro: 165125, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: II.2o.T.Aux.2 A, Página: 2936. Rubro: “ULTRACTIVIDAD DE LAS LEYES. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE RECLAMA UN DERECHO CREADO O RECONOCIDO POR UNA NORMA ADMINISTRATIVA QUE NO RIGIÓ LA RELACIÓN JURÍDICA PRETENDIDAMENTE GENERADORA DE EL, SINO QUE NACIÓ UNA VEZ TERMINADA ÉSTA Y POSTERIORMENTE DEJÓ DE ESTAR EN VIGOR, DE MODO QUE YA NO ERA APLICABLE CUANDO EL INTERESADO HIZO SU RECLAMACIÓN”.

Registro: 166465, Época: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Septiembre de 2009, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 113/2009, Página: 493. Rubro: “CONTRIBUYENTE. LA DUPLICIDAD DEL PLAZO PARA RECURRIR, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS RELATIVA, ES APLICABLE RESPECTO A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES, NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN”.

Registro: 167415, localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 2/2009, Página: 1129. Rubro; “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”.

Registro: 172546, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Mayo de 2007, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. XCVIII/2007, Página: 792. Rubro; “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”.

Registro: 173844, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CLXXX/2006, Página: 178. Rubro; “APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL”.

Registro: 173845, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CLXXIX/2006, Página: 177. Rubro; “APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL”.

Registro: 175568, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 27/2006,

Página: 270. Rubro: “INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA”.

Registro: 175569, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 26/2006, Página: 270. Rubro: “INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA”.

Registro: 176712, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Noviembre de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CXXXVI/2005, Página: 39. Rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNA IGUALDAD A PERSONAS QUE ESTÉN EN SITUACIONES DISPARES”.

Registro: 177911, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Julio de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 76/2005, Página: 210. Rubro; “MULTAS. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 86, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999, 2001 Y 2003).

Registro: 179890, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 366.

Registro: 181 935, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Marzo de 2004, Tomo XIX, 1a./J. 1/2004, Pág. 151.

Rubro; “LEY PENAL INTERMEDIA. NO PUEDE APLICARSE AL MOMENTO DE EMITIR LA SENTENCIA DEFINITIVA, AUN CUANDO HAYA SIDO BENÉFICA”.

Registro: 181024, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 87/2004, Página: 415. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ES DIFERENTE A SU APLICACIÓN RETROACTIVA”.

Registro: 181935, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, Marzo de 2004, Materia(s): Penal, Tesis: 1a./J. 1/2004, Página: 151. Rubro: “LEY PENAL INTERMEDIA. NO PUEDE APLICARSE AL MOMENTO DE EMITIR LA SENTENCIA DEFINITIVA, AUN CUANDO HAYA SIDO BENÉFICA”.

Registro: 182915, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: I.6o.P. J/4, Página: 864. Rubro; “TRASLACIÓN DEL TIPO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 4o. TRANSITORIO DEL NUEVO CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL. ESTUDIO PREVIO A LA ACREDITACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO Y LA PLENA RESPONSA-BILIDAD”.

Registro: 183287, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Septiembre de 2003, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 50/2003, Página: 126. Rubro: “GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE”.

Registro: 184291, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Página: 144. Rubro; "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

Registro: 186926, Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, mayo de 2002, Tomo XV, Tesis: 2a.LVII/2002, pág. 302. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMÓ, ADICIONÓ Y DEROGÓ DISPOSICIONES DE DIVERSAS LEYES RELACIONADAS CON EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, ENTRE ELLAS, LA LEY DE EXPROPIACIÓN, NO VIOLA ESA GARANTÍA INDIVIDUAL, YA QUE ÚNICAMENTE PRECISA EL MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE APLICARÁ".

Registro: 188508, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16, Rubro: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

Registro: 189939, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, abril de 2001, Tomo XIII, Tesis 1ª./J. 10/2001. 333. Rubro: "LIBERTAD PROVISIONAL BAJO CAUCIÓN. ES UN DERECHO SUSTANTIVO RESPECTO DEL CUAL RIGE LA EXCEPCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL, CONSISTENTE EN LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY EN BENEFICIO DEL REO**".**

Registro: 191342, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. LXXXII/2000, Página: 359. Rubro: "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE

QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9o. DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA".

Registro: 192804, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CXLI/99, Página: 404. Rubro: "CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTOS CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO).

Registro: 192849, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 109/99, Página: 22. Rubro; "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".

Registro: 194943, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. C/98, Página: 256. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS".

Registro: 194943, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. C/98, Página: 256. Rubro: "RECARGOS Y SANCIONES. SU PROPORCIONALIDAD Y

EQUIDAD NO DEPENDEN DE QUE GUARDEN UNA RELACIÓN CUANTITATIVA CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS".

Registro: 196642, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Marzo de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333. Rubro; "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR".

Registro: 197363, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 87/97, Página: 7. Rubro: "IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA".

Registro: 198402, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 42/97, Página: 36. Rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES".

Registro: 198403, Localización; Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 41/97, Página: 43. Rubro; "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

Registro: 2001696, Localización: Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 95/2012 (10a.), Página: 581. Rubro; "MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 82 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PERMITIR SU INDIVIDUALIZACIÓN,

NO VULNERA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS".

Registro: 2002743, Localización; Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.4o.A.12 K (10a.), Página: 1345. Rubro; "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR".

Registro: 2003316, Época: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Penal, Tesis: 1a./J. 119/2012 (10a.), Página: 585. Rubro: "MIGRACIÓN. EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL GOBERNADO".

Registro: 2003349, Localización: Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 22/2013 (10a.), Página: 1321. Rubro; "PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL".

Registro: 200349, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Julio de 1995, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 10/95, Página: 19. Rubro; "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES".

Registro: 2003881, Localización: Décima Época, Tesis: IV.2o.A.15 K (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo

2, Página 1289. Rubro; “PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. REPRESENTAN CRITERIOS DE OPTIMIZACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES”.

Registro: 200487, Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, libro, mayo de 1995, Tomo 1, Tesis: 1a./J. 7/95. 124. Rubro: “RETROACTIVIDAD. APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE. DEBE HACERSE EN EL PROCESO PENAL POR LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL ORDINARIA COMPETENTE Y NO EN EL JUICIO DE GARANTÍAS”.

Registro: 2005668, Localización: Décima Época, Tesis: I.7º.P.20 P (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 3, febrero de 2014, Tomo III, Página 2313. Rubro: “DEMANDA DE DEMANDA DE AMPARO DIRECTO PROMOVIDA CONTRA UNA SENTENCIA DEFINITIVA CONDENATORIA EN UN PROCESO PENAL QUE IMPONE PENA DE PRISIÓN. SI ÉSTA SE DICTÓ CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY DE LA MATERIA ACTUAL, EN ATENCIÓN A LOS PRINCIPIOS PRO PERSONA Y DE PROGRESIVIDAD, LA PRESENTACIÓN DE AQUÉLLA NO ESTÁ SUJETA AL PLAZO PREVISTO EN SU ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II”.

Registro: 2006558, Época: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: II.1o.T. J/1 (10a.), Página: 1642. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA. SI LA AUTORIDAD RESPONSABLE AL RESOLVER LO HACE CON BASE EN UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL QUE LE ERA OBLIGATORIO Y, POSTERIORMENTE, ÉSTE SE MODIFICA O SUSTITUYE, EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO, EN AMPARO DIRECTO, NO PUEDE APLICAR RETROACTIVAMENTE EL NUEVO CRITERIO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 217, ÚLTIMO

PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013)".

Registro: 2007749, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: I.9o.P. J/15 (10a.), Página: 2696. Rubro: "SUSPENSIÓN DEFINITIVA EN MATERIA PENAL. EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE AMPARO, AL DISPONER QUE EN LOS CASOS DONDE NO HAYA ENTRADO EN VIGOR EL NUEVO SISTEMA DE JUSTICIA PENAL, AQUÉLLA SEGUIRÁ RIGIÉNDOSE CONFORME A LA LEY ABROGADA, ESTABLECE UN PRINCIPIO DE ULTRACTIVIDAD QUE OTORGA SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013)".

Registro: 2008078, Localización: Décima Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 56/2014 (10a.), Página: 192. Rubro; "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY".

Registro: 2009994, Localización; Décima Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 36/2015 (10a.), Página: 14, Rubro; "SERVICIO PROFESIONAL DOCENTE. LOS ARTÍCULOS 52,

53 Y OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY GENERAL RELATIVA NO VULNERAN EL DERECHO A LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY EN PERJUICIO DEL PERSONAL DOCENTE QUE TUVIERA NOMBRAMIENTO DEFINITIVO A SU ENTRADA EN VIGOR".

Registro: 2011316, Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, Marzo de 2016, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: I.9o.A.1 CS (10a.), Página: 1738. Rubro; "MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS".

Registro: 2011703, localización: Décima Época, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, Mayo de 2016, Tomo III, Materia(s): Común, Tesis: PC.IV.L. J/3 K (10a.), Página: 2094. Rubro: "JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN RETROACTIVA".

Registro: 2012878, Localización: Décima Época, Instancia: Plenos de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo III, Materia(s): Laboral, Tesis: PC.I.L. J/25 L (10a.), Página: 2063, rubro; "INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. CUANDO SE CONDENA A UNA DEPENDENCIA PÚBLICA A RECONOCER LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL, NO PROCEDE CONDENARLA A LA INSCRIPCIÓN Y AL PAGO RETROACTIVO DE LAS APORTACIONES RELATIVAS A SU FONDO DE VIVIENDA Y AL SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO, CUANDO NO FUERON RECLAMADAS EXPRESAMENTE".

Registro: 205604, localización: Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 59,

Noviembre de 1992, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 41/92, Página: 15. Rubro: “PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL”.

Registro: 206088, Localización; Octava Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P. 5, Página: 155. Rubro; “RECARGOS Y GARANTIA DEL INTERES FISCAL. LOS ARTICULOS 4o. Y 9o. TRANSITORIOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SON RETROACTIVOS”.

Registro: 210739, Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 80, Agosto de 1994, Materia(s): Penal, Tesis: V.2o. J/95, Página: 53. Rubro; “RETROACTIVIDAD DE LA LEGISLACION PENAL. EN LO QUE FAVOREZCA AL REO DEBE APLICARSE EL DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSOS ARTICULOS DEL CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE FEBRERO DE 1994”.

Registro: 210963, localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 79, Julio de 1994, Materia(s): Penal, Tesis: XII.1o. J/9, Página: 67. Rubro; “APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY PENAL”.

Registro: 215196, localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 68, Agosto de 1993, Materia(s): Penal, Tesis: XIX.1o. J/6,

Página: 91. Rubro; “RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BENEFICIO DEL REO. NO OPERA EN MATERIA ADJETIVA O PROCEDIMENTAL”.

Registro: 231620, Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 605. Rubro; “RETROACTIVIDAD DE LA LEY. NO OPERA EN MATERIA FISCAL, AUN CUANDO SEA FAVORABLE AL CAUSANTE”.

Registro: 237717, Localización: Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 151-156, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 225. Rubro: “MULTAS FISCALES”.

Registro: 250981, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 145-150, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 228. Rubro: “RECARGOS. NO SE CAUSAN SOBRE LAS MULTAS”.

Registro: 25377; Décima Época; Primera Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, página 125.

Registro: 254698, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 76, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 50. Rubro: “MULTAS. CUANDO SE COBRAN RECARGOS NO DEBEN IMPONERSE. IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.

Registro: 256620, Localización: Séptima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 35, Sexta Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis:, Página: 51. Rubro: “MULTAS Y RECARGOS, CUANDO SE CONCEDE PRORROGA”.

Registro: 259203, Localización: Sexta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen CI, Segunda Parte, Materia(s): Penal, Tesis:, Página: 50, rubro; “RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL MAS BENEFICA”.

Registro: 268037, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen XXXI, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: , Página: 50. Rubro: “RECARGOS, NO PUEDEN SER TENIDOS COMO SANCIONES”.

Registro: 268854, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen VI, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 84. Rubro; “RETROACTIVIDAD. NO EXISTE PARA LAS LEYES FISCALES”.

Registro: 281124, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIII, Materia(s): Común, Tesis, Página: 984. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 284949, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIV, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 691. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 285802, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIII, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis, Página: 1014. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 286699, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, Materia(s): Administrativa, Tesis, Página: 1120. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 287541, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 260. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 288166, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Materia(s): Común, Tesis, Página: 579. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 288657, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 160. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 288832, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 502. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 288921, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 729. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 292122, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis, Página: 294. Rubro: “LEY RETROACTIVA”.

Registro: 314677, Localización: Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 1655. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 314888, Localización: Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, Materia(s): Penal, Tesis, Página: 92. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES”.

Registro: 320369, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XCVII, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 288. Rubro: “RECARGOS Y SANCIONES, EN MATERIA FISCAL”.

Registro: 327331, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXI, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 4903. Rubro: “AUSENTISMO, CARACTER DE LOS RECARGOS POR FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE”.

Registro: 337468, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXII, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 444. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 338257, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVII, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 1015. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 364300, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Común, Tesis, Página: 554. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 364401, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Común, Tesis: Página: 1527. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 364407, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, Materia(s): Constitucional, Común, Tesis, Página: 1536. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 365186, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 543. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 387721, Localización: Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1977, Parte II, Materia(s): Civil, Constitucional, Tesis: 155, Página: 139. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 387721, Localización: Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1977, Parte II, Materia(s): Civil, Constitucional, Tesis: 155, Página: 139. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 801597, Localización: Sexta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen LIV, Tercera Parte, Materia(s): Constitucional, Tesis: Página: 45. Rubro: “RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO”.

Registro: 809612, Localización: Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXI, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 489. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 809699, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXII, Materia(s): Común, Tesis:, Página: 1637. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 810456, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XIX, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 380. Rubro: “RETROACTIVIDAD”.

Registro: 810644, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 886. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”,

Registro: 810646, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 887. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 810649, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Materia(s): Constitucional, Tesis, Página: 887. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 810749, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia(s): Común, Tesis, Página: 572. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 811336, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo IX, Materia(s): Común, Tesis, Página: 433. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY”.

Registro: 811501, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: Página: 873. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD”.

Registro: 811509, Localización: Quinta Época, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: Página: 888. Rubro: “IRRETROACTIVIDAD”.

Registro: 813253, Localización: Sexta Época, Instancia: Cuarta Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1962, Materia(s): Laboral, Tesis: Página: 17. Rubro; “RETROACTIVIDAD EN MATERIA LABORAL”.

Registro: 816067, Localización: Quinta Época, Instancia: Sala Auxiliar, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1952, Materia(s): Común, Tesis: Página: 77. Rubro: “RETROACTIVIDAD DE UNA LEY, SU APLICACION EN PERJUICIO DE ALGUIEN”.

Registro: 818889, Localización: Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Informes, Informe 1937, Materia(s): Constitucional, Tesis:, Página: 121. Rubro: “RETROACTIVIDAD. LAS LEGISLATURAS NO PUEDEN EXPEDIR UNA LEY QUE LESIONE DERECHOS ADQUIRIDOS”.

Registro; 172545, localización; Novena Época, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: aislada 1a. XCVII/2007, Fuente: Gaceta del el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793. Rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”.

Sentencia del Tribunal Supremo 5566/2011.

SENTENCIA SELECCIONADA, NIVEL DE DETALLE, 4894/70, VISTOS para resolver en definitiva los autos del juicio No. 4894/70, promovido por ALMEX, S. A., R.T.F.F. Primera Época. Año XXXV. Nos. 409-411. Enero-Marzo. 1971. p. 249.

Sentencia seleccionada, nivel de detalle, expediente 24170/37, referencia R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Abril 1938. p. 1460.

Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Apartado; Fundamentos Jurídicos; Pág. 21.

Sentencia Tribunal Supremo 165/1995, Pág. 20.

Sentencia Tribunal Supremo 276/2000.

Sentencia Tribunal Supremo 93/2001.

Fuentes Normativas

Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Declaración americana de los derechos y deberes del hombre

Declaración universal de derechos humanos

Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Titulo Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Publicado en el Diario Oficial de la federación el 10 de junio de 2011.

La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, México 2012.

Ley de Amparo y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación México 2012.

Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes

Los Derechos Humanos y su protección por el Poder Judicial de la Federación.

Pacto internacional de derechos civiles y políticos.

Pacto internacional de derechos económicos, sociales y culturales.

Protocolo adicional a la convención americana sobre derechos humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales “Protocolo de San Salvador”

Protocolo facultativo del pacto internacional de derechos civiles y políticos.